



**ÖLÜM OLAYININ HUKUKİ BOYUTU  
VE  
VERGİSEL SONUÇLARI**

**Kemal AKMAZ**

**Kasım 2019  
DENİZLİ**



**ÖLÜM OLAYININ HUKUKİ BOYUTU  
VE  
VERGİSEL SONUÇLARI**

**Pamukkale Üniversitesi  
Sosyal Bilimler Enstitüsü  
Doktora Tezi  
Maliye Ana Bilim Dalı  
Maliye Programı**

**Öğrenci: Kemal AKMAZ**

**Danışman: Prof. Dr. İbrahim ORGAN**

**Kasım 2019  
DENİZLİ**

## DOKTORA TEZİ ONAY FORMU

Maliye. Anabilim Dalı, Maliye Bilim Dalı doktora programı öğrencisi Kemal Akmaz tarafından Prof.Dr İbrahim ORGAN yönetiminde hazırlanan "Ölüm Olayının Hukuki Boyutu ve Vergisel Sonuçları" başlıklı tez aşağıdaki jüri üyeleri tarafından 07.11.2019 tarihinde yapılan tez savunma sınavında başarılı bulunmuş ve Doktora Tezi olarak kabul edilmiştir.

Jüri Başkanı  
Prof. Dr. Mehmet YÜCE  
*M. Yüce*

Jüri-Danışman  
Prof. Dr. İbrahim ORGAN  
*I. Organ*

Jüri  
Prof. Dr. Yusuf KILDIŞ  
*Y. Kıldış*

Jüri  
Prof. Dr. Feriye ÖZ  
*F. Öz*

Jüri  
Doç. Dr. Engin HEPAKSAZ  
*E. Hepaksaz*

Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulu'nun  
11/12/2019 tarih ve 50/101 sayılı kararıyla onaylanmıştır.

*A. Bardakçı*  
Prof. Dr. Ahmet BARDAKCI  
Müdür

Bu tezin tasarımı, hazırlanması, yürütülmesi, araştırmalarının yapılması ve bulgularının analizlerinde bilimsel etiğe ve akademik kurallara özenle riayet edildiğini; bu çalışmanın doğrudan birincil ürünü olmayan bulguların, verilerin ve materyallerin bilimsel etiğe uygun olarak kaynak gösterildiğini ve alıntı yapılan çalışmalara atıfta bulunulduğunu beyan ederim.



Kemal AKMAZ

## ÖZET

### ÖLÜM OLAYININ HUKUKİ BOYUTU VE VERGİSEL SONUÇLARI

AKMAZ, Kemal

Doktora Tezi

Maliye ABD

Maliye Doktora Programı

Tez Yöneticisi: Prof. Dr. İbrahim Organ

Kasım 2019 – xi + 372 sayfa

Gerçek kişilerde kişiliği sona erdiren hallerden birisi olan ölüm olayı hukuk âleminde çok önemli sonuçlara yol açmaktadır. Zira ölümle birlikte kişilik sona ermektedir. Kişiliğin sona ermesiyle birlikte artık gerçek kişi hak ve borçlara sahip olamamakta yani gerçek kişinin varlığı hukuk âleminden silinmektedir. Bu nedenle Türk Hukuk sisteminde ölüm olayına ilişkin olarak detaylı düzenlemeler yapılmıştır.

Ölümle birlikte hak ve borçlara sahip olma dönemi sona ermesine karşın ölen kişinin mal ve hakları, alacakları ve borçları yani terekesi hala mevcudiyetini korumaya devam etmektedir. Bu nedenle söz konusu tereke hem muris hem de mirasçılar açısından hukuki sonuçlara yol açmakta ve mirasçılara hukuki sorumluluklar yüklemektedir. Söz konusu terekenin ticari işletmeye dâhil olup olmadığı, intikal şekli ve kime intikal ettiği özellikle vergi hukukunda önemli sonuçlara yol açmaktadır.

Ölen kişinin ticari işletme sahibi olup olmadığı vergilendirme açısından önem arz etmektedir. Eğer ölen kişi ticari işletme sahibi değilse vergilendirme rejimi ağırlıklı olarak terekenin intikalinin vergilendirilmesine yönelik olmaktadır. Ancak ölen kişi ferdi işletme sahibi ya da şahıs şirketi ortağı ise bu sefer intikal vergisinin yanı sıra gelir vergisi rejimi de devreye girmektedir. Öte yandan ölen kişi ister ticari işletme sahibi olsun isterse olmasın mirası reddetmemiş mirasçılarının pek çok vergisel sorumlulukları bulunmaktadır. Bu bağlamda çalışmamızın amacı ölüm olayının Türk Vergi Sistemindeki tüm yansımalarını “yasal, düzenlemeler, fiili durumlar, sorunlar ve çözüm önerileri” şeklinde ortaya koymaktır. Bir başka anlatımla bu çalışmada ölüm olayına bağlı olarak gerek muris gerekse mirasçılar nezdinde uygulanması gereken vergilendirme rejimi ve bu vergilendirme rejimindeki sorumluluk müesseseleri tüm yönleriyle ele alınmaya çalışılmıştır.

**Anahtar Kelimeler** : ölüm, vergi, veraset, sorumluluk

**ABSTRACT****LEGAL DIMENSION AND THE TAXATIONAL CONSEQUENCES IN CASE OF DEATH**

AKMAZ, Kemal

Doctoral Thesis

Finance Department

PhD Programme

Adviser of Thesis: Prof. Dr. İbrahim Organ

November 2019, xi + 372 page

**Death, which is one of the situations that terminate personality in real persons, has very important consequences within the framework of law since personality ends with death. With the end of personality, the real person can no longer have rights and debts, i.e. the existence of the real person is excluded from law. Therefore, detailed regulations have been made in the Turkish legal system in relation to death.**

**Although the period of holding rights and debts ends with death, the goods and rights, receivables and debts of the deceased still continue to exist. Therefore, the estate in question causes legal consequences for both the deceased and the heirs and imposes legal responsibilities on the heirs. Whether or not said estate is included in the commercial enterprise, the way it is transferred and to whom it is transferred has important consequences especially in tax law.**

**Whether the deceased is the owner of a commercial business is important in terms of taxation. If the deceased is not an employer, the taxation regime is mainly taxing the transfer of the estate. However, if the deceased is an individual business owner or a partner of a private company, then, the income tax regime comes into effect along with the transfer tax. On the other hand, whether the deceased person owns a commercial enterprise or not, heirs who have not renounced their inheritance rights have many tax responsibilities. In this context, the aim of our study is to clarify all the reflections of the death event in the Turkish Tax System as “legal regulations, actual situations, problems and solution proposals”. In other words, in this study, the taxation regime that should be applied in respect of the deceased and the heirs and the institutions of responsibility in this taxation regime have been handled in all aspects.**

**Keywords :** death, tax, inheritance, responsibility

## İÇİNDEKİLER

ÖZET.....	i
ABSTRACT.....	ii
TABLolar DİZİNİ.....	xi
SİMGE VE KISALTMALAR DİZİNİ.....	x
GİRİŞ.....	1

### BİRİNCİ BÖLÜM

#### ÖLÜM OLAYININ KİŞİLER HUKUKUNDAKİ YERİ VE DOĞURDUĞU HUKUKİ SONUÇLAR

1.1. Kişiler Hukuku.....	1
1.2. Kişi ve Kişilik Kavramı.....	2
1.2.1. Kişi Kavramı.....	2
1.2.2. Kişilik Kavramı.....	3
1.3. Kişi Türleri.....	4
1.3.1. Gerçek Kişiler.....	4
1.3.2. Tüzel Kişiler.....	4
1.4. Kişiliğin Başlangıcı.....	5
1.4.1. Tam Olarak Doğmak.....	5
1.4.2. Sağ Olarak Doğmak.....	5
1.4.3. Ceninin Durumu.....	6
1.4.4. Doğumun ve Sağ Olmanın İspatı.....	7
1.4.4. Kişiliğin Başlangıcına Bağlanan Hukuki Sonuçlar.....	8
1.5. Kişiliğin Sona Ermesi ve İspatı.....	9
1.5.1. Ölüm.....	9
1.5.1.1. Biyolojik Ölüm.....	10
1.5.1.2. Beyinsel Ölüm.....	10
1.5.1.3. Ölümün İspatı.....	11
1.5.2. Ölüm Karinesi.....	12
1.5.3. Gaiplik.....	15
1.5.3.1. Kişinin Ölüm Tehlikesi İçinde Kaybolması.....	16
1.5.3.2. Kişinin Kendisinden Uzun Zamandır Haber Alınmaması.....	17
1.5.3.3. Gaiplik Kararı İstemeye Yetkili Olanlar.....	18
1.5.3.4. Gaiplik Kararı Vermeye Yetkili ve Görevli Mahkeme.....	18
1.5.3.5. Yargılama Usulü.....	19
1.5.3.6. Gaiplik Kararının Sonuçları.....	20
1.5.3.6.1. Aile Hukuku Bakımından.....	20
1.5.3.6.2. Miras Hukuku Bakımından.....	21
1.5.3.7. Gaiplik Kararının Hükümsüzleşmesi.....	23
1.6. Ölüm Olayının Doğurduğu Hukuki Sonuçlar.....	23
1.6.1. Borçlar Hukuku Bakımından Doğurduğu Sonuçlar.....	25
1.6.1.1. Temsil Bakımından.....	25
1.6.1.2. Haksız Fiillerden Doğan Borç İlişkileri Bakımından.....	26
1.6.1.3. Geciktirici Koşula Bağlı Sözleşme Bakımından.....	27
1.6.1.4. Bağışlama Sözleşmesi Bakımından.....	27
1.6.1.5. Kira Sözleşmesi Bakımından.....	29
1.6.1.6. Kullanım Ödücü Sözleşmesi Bakımından.....	30
1.6.1.7. Hizmet Sözleşmesi Bakımından.....	30



1.6.1.8. Eser Sözleşmesi Bakımından .....	35
1.6.1.9. Yayım Sözleşmesi Bakımından .....	36
1.6.1.10. Vekâlet Sözleşmesi Bakımından.....	36
1.6.1.11. Ölünceye Kadar Bakma Sözleşmesi Bakımından.....	37
1.6.1.12. Adi Ortaklık Sözleşmesi Bakımından.....	38
1.6.2. Ticaret Hukuku Bakımından Doğurduğu Sonuçlar .....	39
1.6.2.1. Defter ve Belgelerin Saklanması Bakımından .....	39
1.6.2.2. Cari Hesap Sözleşmesi Bakımından .....	40
1.6.2.3. Acentelik Bakımından.....	41
1.6.2.4. Kollektif Şirket Bakımından .....	41
1.6.2.5. Komandit Şirket Bakımından.....	43
1.6.2.6. Limited Şirket Bakımından .....	44
1.6.2.7. Poliçe Ciroşu Bakımından .....	44
1.6.2.8. Çekin Geçerliliği Bakımından .....	45
1.6.2.9. Yolcu Taşınması Bakımından .....	46
1.6.2.10. Deniz Yoluyla Yolcu Taşıma Bakımından .....	46
1.6.2.11. Donatma İştiraki Bakımından .....	48
1.6.2.12. Hayat Sigortası Bakımından .....	48
1.6.2.13. Kaza Sigortası Bakımından.....	49
1.6.3. İş ve Sosyal Güvenlik Hukuku Bakımından Doğurduğu Sonuçlar .....	50
1.6.3.1. İş Kazası ve Meslek Hastalığı Bakımından .....	50
1.6.3.2. Ölüm Sigortası Bakımından.....	52
1.6.3.3. Kıdem Tazminatı Bakımından .....	55
1.6.3.4. Ölüm İzni Bakımından.....	56
1.6.4. Ceza Hukuku Bakımından Doğurduğu Sonuçlar.....	57

## İKİNCİ BÖLÜM

### ÖLÜM OLAYININ TÜRK VERGİ HUKUKU AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

2.1. Vergi Usul Kanunu Açısından Değerlendirilmesi .....	62
2.1.1. Vergi Borcu ve Vergi Borçlusu Kavramları.....	64
2.1.2. Mirasçılardan Genel İtibariyle Ölenin Vergi Borçlarından Sorumluluğu.....	66
2.1.3. Bildirim ve Beyanname Verme Süreleri .....	69
2.1.3.1. Bildirme Süreleri.....	70
2.1.3.2. Beyanname Verme Süreleri .....	73
2.1.3.2.1. Gelir Vergisi Beyannamesi .....	73
2.1.3.2.2. Geçici Vergi Beyannamesi.....	77
2.1.3.2.3. Diğer Beyannameler .....	79
2.1.3.2.4. Bildirim ve Beyan Sürelerine Uyulmaması .....	80
2.1.4. Vergi Cezalarının Düşmesi .....	82
2.1.5. Ölüm Olayının Gecikme Zammına Etkisi .....	88
2.1.6. Envanter Çıkarma .....	89
2.1.7. İşe Başlamının Bildirilmesi .....	89
2.1.8. Murise Ait Defter ve Belgelerin Mirasçılardan Kullanılması .....	90
2.1.9. Amortisman Uygulaması.....	91
2.1.10. Yenileme Fonu Bakiyesinin Durumu .....	92
2.1.11. Vergilerin Ödenme Zamanı.....	95
2.1.11.1. Mükellefin Beyanı Üzerine Tahakkuk Eden Vergilerin Ödenme Zamanı.....	95
2.1.11.1.1. Gelir Vergisinin Genel Olarak Ödenme Zamanı .....	97

2.1.11.1.2. Gelir Vergisinin Teminat Gösterilmesi Durumunda Ödenme Zamanı .....	98
2.1.11.1.3. Geçmiş Döneme Ait Yıllık Gelir Vergisinin Ödenme Zamanı.....	99
2.1.11.1.4. Cari (Kıst) Döneme Ait Yıllık Gelir Vergisinin Ödenme Zamanı...	100
2.1.11.1.5. Vadeleri Beyanname Verme Sürelerinden Sonra Gelen Vergilerin Ödenme Zamanı .....	102
2.1.11.1.6. KDV'nin Ödenme Zamanı .....	102
2.1.11.1.7. Son Döneme Ait Geçici Verginin Durumu .....	103
2.1.11.1.8. Tevkif Edilen Vergilerin Ödenme Zamanı .....	104
2.1.11.1.9. Dar Mükellef Gerçek Kişilerce Verilecek Beyanname'lere İlişkin Verginin Ödenme Zamanı.....	105
2.1.11.2. Beyan dışı İdarece Tarh Olunan Vergilerin Ödenme Zamanı .....	106
2.1.12. Muhafaza ve İbraz Ödevleri .....	106
2.1.13. Vak'a ve İntikalin Bildirimi .....	108
2.1.14. Mükellefin Pişmanlık ve İslah Koşullarını Yerine Getiremeden Ölümü .....	108
2.1.15. Ölüm Halinde Vergi İncelemesinin Yapılacağı Yer .....	109
2.1.16. Mükellefin Vergi İncelemesi Aşamasında Ölmesi.....	110
2.1.17. Mirasçılara Yapılacak Tebligat .....	110
2.1.17.1. Reddi Miras Süresi İçinde Tebligat Yapılması.....	111
2.1.17.2. Reddi Miras Süresinden Sonra Yapılacak Tebligatlar.....	113
2.1.17.3. Kendisine Tebligat Yapılmayan Mirasçının Durumu.....	116
2.1.18. Mükellefin Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Gününden Önce Ölmesi .....	117
2.1.19. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Talep Ettikten Sonra Ölmesi.....	117
2.1.20. Ölen Adına Yapılan Tarhiyatlara Karşı Dava Açılması.....	118
2.1.20.1. Davacının Dava Açma Süresi İçinde Ölümü .....	118
2.1.20.2. Davacının Dava Açtıktan Sonra Ölümü.....	118
2.1.20.3. Davacının Davanın Karara Bağlanmasından Sonra Ölümü .....	122
2.1.21. Mirasçılarının Faaliyete Devam Etmek İstemeleri Halinde Yükümlülükleri... 123	
2.1.21.1. Mükellefiyet Sicil Numarası Alınması .....	123
2.1.21.2. Defter Tasdiki ve Belge Basımı .....	123
2.1.21.3. Mirasçılarının Faaliyete Devam Etmemeleri Halinde Murise Ait Belgelerin İptali .....	124
2.1.22. Ölenin Sağlığında Beyan Dışı Bıraktığı Vergilerin Durumu .....	125
2.1.23. Vazgeçilen Alacak Bakiyesinin Durumu .....	125
2.2. Gelir Vergisi Kanunu Açısından Değerlendirilmesi.....	126
2.2.1. Ferdi İşletme Sahibinin Ölümü .....	126
2.2.2. İşletme Sahibi "Murisin" Vergilendirilmesi.....	127
2.2.3. Ölüm Nedeniyle Gerçekleşen Ferdi İşletme Devrinde Vergileme.....	129
2.2.3.1. Ferdi İşletmenin Devrinin GVK'nın 81/1. Maddesindeki Şartları Taşımaması Durumu .....	129
2.2.3.2. Ferdi İşletmenin Devrinin GVK'nın 81/1. Maddesindeki Şartları Taşımaması Durumu.....	131
2.2.3.3. Murisin Ticari Kazanç Dışındaki Gelir Unsurlarının Tespiti ve Beyanı ..	134
2.2.3.4. Mirasçılarının Vergilendirilmesi.....	135
2.2.4. Adi Şirket Ortağının Ölümü Halinde Vergilendirme .....	136
2.2.4.1. Murisin Vergilendirilmesi .....	136
2.2.4.2. Mirasçılarının Vergilendirilmesi.....	137
2.2.5. Kolektif ve Adi Komandit Şirket Ortağının Ölümü Halinde Vergilendirme ..	137
2.2.5.1. Murisin Vergilendirilmesi .....	138
2.2.5.2. Mirasçılarının Vergilendirilmesi.....	139

2.2.5.2.1. Kollektif Şirket Ortağının Mirasçılarının Vergilendirilmesi.....	139
2.2.5.2.2. Adi Komandit Şirket Ortağının Mirasçılarının Vergilendirilmesi .....	140
2.2.6. Murise Ait Gelir Vergisi Beyannamelerinin Verilmesi ve Vergilerin Ödenmesi	
.....	141
2.2.6.1. Gelir Vergisi Beyanına İlişkin Genel Hükümler .....	141
2.2.6.2. Murise Ait Yıllık Beyannamenin Verilmesi ve Ödenmesi .....	142
2.2.6.3. Teminat Gösterilmediği Durumlarda Tahakkuk Eden Vergilerin Ödenmesi	
.....	144
2.2.6.4. Teminat Gösterildiği Durumlarda Tahakkuk Eden Vergilerin Ödenmesi	144
2.2.6.5. Murise Ait Geçici Vergi Beyannamelerinin Durumu .....	145
2.2.6.6. Murise Ait Muhtasar Beyannamenin Verilmesi .....	146
2.2.7. Diğer Ücretlinin Ölümü.....	147
2.2.8. Ölüm Olayının Basit Usul Mükellefiyetine Etkisi .....	148
2.2.9. Ölüm Halinde Serbest Meslek Kazançları İstisnası .....	149
2.2.10. Miras Kalan Taşınmazların Mirasçılarca Satışı .....	150
1.2.10.1. Yasal Düzenlemeler .....	150
1.2.10.2. Özelge Görüşleri .....	151
1.2.10.3. Yargı Kararları .....	153
1.2.10.4. Değerlendirme: .....	154
2.3. KDV Kanunu Açısından Değerlendirilmesi .....	155
2.3.1. Ölen Kişinin Ferdi İşletme Sahibi Olması Durumu .....	155
2.3.1.1. Devreden KDV'nin İade Edilmesi Ya da Gider Yazılması Durumu.....	155
2.3.1.2. Devreden KDV'nin Mirasçıların İndirim Hakkı Yönünden	
Değerlendirilmesi.....	157
2.3.1.2.1. Ferdi İşletmenin GVK'nın 81/1. Maddesindeki Şartlara Uygun Olarak	
Mirasçılara Devrinde KDV İndirimi ve İstisna Uygulaması .....	158
2.3.1.2.2. Ferdi İşletme Devrinin GVK'nın 81/1. Maddesindeki Şartları	
Taşımaması Durumunda KDV İndirimi ve İstisna Uygulaması .....	160
2.3.2. Mirasçılardan Bir Kısımının Veraseten İntikal Eden İşletmenin Faaliyetini	
Devam Ettirirken Bir Kısımının Ortaklık Payını Ayın Olarak Alması Durumunda	
KDV Uygulaması .....	162
2.3.2.1. Ölüm Tarihi İle Mirasçıların Mükellefiyet Tesis Ettirdikleri Tarih Arasında	
Faaliyette Bulunulmaması Halinde KDV Mükellefiyeti .....	162
2.3.2.2. Ölüm Tarihi İle Mirasçıların Bir veya Birkaçının Mükellefiyet Tesis	
Ettirdikleri Tarih Arasında Faaliyette Bulunulması Halinde KDV Mükellefiyeti	163
2.3.3. Ölen Kişinin Şahıs Şirketlerinde Ortak Olması Durumu .....	163
2.3.3.1. Adi Ortaklıklarda Ortaklardan Birinin Ölümü Halinde KDV Uygulaması	
.....	164
2.3.3.2. Kollektif ve Adi Komandit Şirketlerde Ortaklardan Birinin Ölümü Halinde	
KDV Uygulaması .....	166
2.3.4. İşletme Sahibinin Ölümü Halinde KDV Beyannamesinin Verilmesi ve	
Tahakkuk Eden Verginin Ödenmesi .....	168
2.3.5. Ödeme Kaydedici Cihazlar Açısından İşletme Sahibinin Ölümü .....	169
2.4. Diğer Vergi Türleri Açısından Değerlendirilmesi .....	170
2.4.1. Tapu Harcı .....	170
2.4.2. Emlak Vergisi .....	171
2.4.3. Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu Açısından Mirasçıların Ödev ve	
Sorumlulukları .....	173
2.4.4. Engelliler Adına Kayıtlı Taşıtların Ölüm Nedeniyle Mirasçılarının İntikalinin	
Vergisel Sonuçları.....	173

2.4.4.1. Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu Yönünden .....	174
2.4.4.2. Özel Tüketim Vergisi Kanunu Yönünden.....	175
2.5. Amme Alacaklarının Tahsil Usul Hukuku Açısından Değerlendirilmesi.....	176
2.5.1. Mirasçılarının Sorumluluğu Uygulamasında Amme Alacağının Türünün Önemi .....	176
2.5.2. VUK Kapsamındaki Amme Alacaklarında Mirasçılarının Sorumluluğu .....	177
2.5.3. Miras İçin Resmi Defter Tutulması Veya Tutulmaması Durumlarında Mirasçılarının Sorumluluğu.....	179
2.5.4. 6183 Sayılı Kanun Kapsamındaki Amme Alacaklarında Mirasçılarının Sorumluluğu .....	179
2.5.4.1. Tereke İçin Resmi Defter Tutulmaması Halinde Sorumluluk Uygulaması .....	181
2.5.4.2. Tereke İçin Resmi Defter Tutulması Halinde Sorumluluk Uygulaması... ..	182
2.5.5. Amme Borcunun Ödenmesinde Sorumluluğu Bulunmayan Mirasçılar.....	183
2.5.6. Ölüm Nedeniyle Takibin Geri Bırakılması .....	184
2.5.7. Kamu Alacağının Mirasçılardan Takip ve Tahsili Usulü.....	186
2.5.8. Boşanmanın Mirasçılığa ve Amme Alacağının Tahsiline Etkisi .....	190
2.5.9. Amme Borçlusuna Ait Olup Mirasçılarca Beyan Üzerine Tarh Olunan Vergilerin Tahsil Durumu .....	191
2.5.10. Amme Borçlusunun Ölümünün Tahsil Zamanaşımına Etkisi.....	193

### ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

## ÖLÜM OLAYININ VERASET VE İNTİKAL VERGİSİ ÖZELİNDE DEĞERLENDİRİLMESİ VE ULUSLARARASI UYGULAMALARI

3.1. Genel Olarak Servet ve Miras Vergileri.....	194
3.2. Türk Vergi Sisteminde Veraset ve İntikal Vergisi .....	197
3.2.1. Miras Hukukuna İlişkin Temel Kavramlar .....	201
3.2.1.1. Veraset .....	202
3.2.1.2. Muris .....	202
3.2.1.3. Mirasçı .....	202
3.2.1.4. Kanuni Mirasçılar .....	202
3.2.1.4.1. Birinci Derece Mirasçılar .....	203
3.2.1.4.2. İkinci Derece Mirasçılar .....	203
3.2.1.4.3. Üçüncü Derece Mirasçılar.....	204
3.2.1.5. Evlatlığın Mirasçılığı .....	204
3.2.1.6. Sağ Kalan Eşin Mirasçılığı .....	205
3.2.1.7. Devletin Mirasçılığı .....	205
3.2.1.8. İradi (Mansup) Mirasçılar .....	206
3.2.1.9. Tereke .....	207
3.2.1.10. Mirasın Açılması.....	208
3.2.1.11. Mirasa Ehliyet.....	208
3.2.1.11.1. Murisin Ölümü Anında Sağ Olmak .....	208
3.2.1.11.2. Mirastan Yoksun Bulunmamak .....	209
3.2.1.11.3. Mirasa Ehil Bulunmak .....	209
3.2.1.12. Mirasın Kazanılması .....	210
3.2.1.12.1. Külli Halefiyet İlkesi .....	210
3.2.1.12.2. Cüz'i Halefiyet İlkesi .....	211
3.2.1.13. Mirasçılık Hakkı ve Mirasın Reddi .....	211
3.2.1.14. Veraset İlamı Alınması .....	215

3.3. Ölüm Olayının Türk Veraset ve İntikal Vergisine Yansıması .....	215
3.3.1. Verginin Konusu .....	216
3.3.2. Verginin Mükellefi .....	218
3.3.2.1. Genel Olarak .....	218
3.3.2.2. Ceninin Mükellefiyeti .....	218
3.3.3. Veraset Vergisinde Muafiyet.....	221
3.3.4. Vergiden İstisna İntikaller .....	222
3.3.5. Veraset Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay .....	224
3.3.8. Veraset Vergisinde Mükellef.....	225
3.3.9. Veraset Vergisinde Mükellefiyetin Başlangıcı.....	226
3.3.10. Veraset Vergisinde Zamanaşımı .....	227
3.3.11. Beyanname Verilmesi .....	228
3.3.11.1. Beyannamenin Verileceği Yer .....	228
3.3.11.2. Beyannamenin Verilme Müddeti.....	229
3.3.11.3. Beyannameye Eklenecek Belgeler.....	231
3.3.11.4. Beyannamenin Süresinde Verilmemesi Durumu.....	232
3.3.11.4.1. Beyannamenin Pişmanlık Talepli Olarak Verilmesi.....	232
3.3.11.4.2. Vergi Ziyatı Cezası Uygulaması .....	233
3.3.11.4.3. Usulsüzlük Cezası Uygulaması.....	234
3.3.11.4.4. Gecikme Faizi Uygulaması .....	238
3.3.12. Verginin Matrahı ve İlk Tarhiyat .....	239
3.3.12.1. Genel Olarak .....	239
3.3.12.2. Matrah ve Değerleme.....	240
3.3.12.3. İlk Tarhiyat .....	242
3.3.12.4. Nihai Tarhiyat .....	244
3.3.13. Tenzil Olunabilecek Borçlar ve Masraflar .....	247
3.3.13.1. Yabancı Ülkelerdeki Mallara Ait Borçlar İle Yabancı Ülkelerde Ödenen Veraset ve İntikal Vergileri.....	248
3.3.13.2. Cenaze Giderleri .....	249
3.3.13.3. İhtilafı Borçlar .....	250
3.3.14. Veraset Vergisi Oranları .....	250
3.3.15. Veraset ve İntikal Vergisinde Ödeme Zamanı .....	252
3.3.16. Veraset Vergisinde Vergiye Mukabil Teminat Alınması ve Tedbir Uygulamaları .....	252
3.3.16.1. Veraset Vergisinde Teminat Müessesesi .....	252
3.3.16.2. Veraset Vergisinde Tedbir Müesseseleri .....	253
3.3.17. Gaibin Zuhuru .....	254
3.3.17.1. Gaip Mirasçının Zuhuru.....	254
3.3.17.2. Gaip Murisin Zuhuru .....	255
3.3.18. Mirasçılığı Hükmen Sabit Olanlar .....	256
3.3.19. Özellikli Hususlar .....	257
3.3.19.1. Kıdem Tazminatları ve Geçici İş Görmezlik Ödenekleri .....	257
3.3.19.2. Ölüm Yardımları.....	258
3.3.19.3. Eşin Ölümü Halinde Bankadaki Ortak Hesabın Beyanı.....	260
3.3.20. Veraset ve İntikal Vergisinin Bütçe ve Vergi Gelirleri İçindeki Payı.....	261
3.4. Veraset ve İntikal Vergisinin Uluslararası Örnekleri.....	263
3.4.1. İngiltere .....	264
3.4.1.1. Veraset ve İntikal Vergisi Tarihçesi .....	264
3.4.1.2. Verginin Konusu ve Vergiyi Doğuran Olay.....	265
1.7.1.3. Verginin Mükellefi ve Vergi Sorumlusu .....	265

3.4.1.4. Verginin Matrahı, İstisna ve Muafiyetler ve Vergi Oranı .....	267
3.4.1.5. Tahakkuk, Beyan ve Ödeme Süresi.....	270
3.4.1.6. Mirasçıların Sorumluluğu.....	271
3.4.1.7. Miras Vergisinin Bütçe ve Vergi Gelir İçindeki Payı .....	272
3.4.2. Almanya .....	274
3.4.2.1. Veraset ve İntikal Vergisi Tarihçesi .....	274
3.4.2.2. Verginin Konusu ve Vergiyi Doğuran Olay.....	275
3.4.2.3. Verginin Mükellefi ve Vergi Sorumlusu .....	275
3.4.2.4. Verginin Matrahı, İstisna ve Muafiyetler ve Vergi Oranı .....	276
3.4.2.5. Tahakkuk, Beyan ve Ödeme Süresi.....	280
3.4.2.6. Mirasçıların Sorumluluğu.....	281
3.4.2.7. Veraset Vergisinin Bütçe ve Vergi Gelir İçindeki Payı .....	281
3.4.3. Amerika Birleşik Devletleri .....	283
3.4.3.1. Veraset ve İntikal Vergisi Tarihçesi .....	283
3.4.3.2. Verginin Konusu ve Vergiyi Doğuran Olay.....	284
3.4.3.3. Verginin Mükellefi ve Vergi Sorumlusu .....	285
3.4.3.4. Verginin Matrahı, İstisna ve Muafiyetler ve Vergi Oranı .....	286
3.4.3.5. Tahakkuk, Beyan ve Ödeme Süresi.....	288
3.4.3.6. Mirasçıların Sorumluluğu.....	289
3.4.3.7. Veraset Vergisinin Bütçe ve Vergi Gelirleri İçindeki Payı .....	289
3.4.4. Fransa .....	291
3.4.4.1. Veraset ve İntikal Vergisi Tarihçesi .....	291
3.4.4.2. Verginin Konusu ve Vergiyi Doğuran Olay.....	291
3.4.4.3. Verginin Mükellefi ve Vergi Sorumlusu .....	291
3.4.4.4. Verginin Matrahı, İstisna ve Muafiyetler ve Vergi Oranı .....	292
3.4.4.5. Tahakkuk, Beyan ve Ödeme Süresi.....	296
3.4.4.6. Mirasçıların Sorumluluğu.....	296
3.4.4.7. Veraset Vergisinin Bütçe ve Vergi Gelirleri İçindeki Payı.....	297
3.4.5. İspanya .....	299
3.4.5.1. Veraset ve İntikal Vergisi Tarihçesi .....	299
3.4.5.2. Verginin Mükellefi ve Vergi Sorumlusu .....	301
3.4.5.3. Verginin Konusu ve Vergiyi Doğuran Olay.....	301
3.4.5.4. Verginin Matrahı, İstisna ve Muafiyetler ve Vergi Oranı .....	301
3.4.5.5. Tahakkuk, Beyan ve Ödeme Süresi.....	305
3.4.5.6. Mirasçıların Sorumluluğu.....	306
3.4.5.7. Veraset ve Hibe Vergisinin Bütçe ve Vergi Gelirleri İçindeki Payı .....	306
3.4.6. Japonya.....	308
3.4.6.1. Veraset ve İntikal Vergisi Tarihçesi .....	308
3.4.6.2. Verginin Konusu ve Vergiyi Doğuran Olay.....	308
3.4.6.3. Verginin Mükellefi ve Vergi Sorumlusu .....	308
3.4.6.4. Verginin Matrahı, İstisna ve Muafiyetler ve Vergi Oranı .....	308
3.4.6.5. Tahakkuk, Beyan ve Ödeme Süresi.....	312
3.4.6.6. Mirasçıların Sorumluluğu.....	313
3.4.6.7. Veraset ve Hibe Vergilerinin Bütçe ve Vergi Gelirleri İçindeki Payı.....	313
3.4.7. Yabancı Ülke Uygulamalarının Değerlendirilmesi.....	315
3.4.8. Uluslararası Alanda Veraset Vergisi ve Çifte Vergileme Sorunu.....	321
SONUÇ .....	324
KAYNAKÇA .....	348

## SİMGE VE KISALTMALAR DİZİNİ

AATUHK	Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
ADEU	Avrupa Birliği Adalet Divanı
BİK	Basın İş Kanunu
CBO	Congressional Budget Office
DİK	Deniz İş Kanunu
DMK	Devlet Memurları Kanunu
DVDDGK	Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu
EEA	Avrupa Ekonomik Alanı
EFTA	Avrupa Serbest Ticaret Birliği
EVK	Emlak Vergisi Kanunu
EVK	Emlak Vergisi Kanunu
GİB	Gelir İdaresi Başkanlığı
GVK	Gelir Vergisi Kanunu
HUD	Hesap Uzmanları Derneği
İİK	İcra ve İflas Kanunu
İK	İş Kanunu
İVDB	İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı
İYUK	İdari Yargılama Usulü Kanunu
KDV	Katma Değer Vergisi
KDVK	Katma Değer Vergisi Kanunu
MTV	Motorlu Taşıtlar Vergisi
MTVK	Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu
MTVK	Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu
NHK	Nüfus Hizmetleri Kanunu
ÖTV	Özel Tüketim Vergisi
ÖTVK	Özel Tüketim Vergisi Kanunu
R.G.	Resmi Gazete
SDR	Özel Çekme Hakları (Special Drawing Rights)
SK	Sayıli Karar
SSGSSK	Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu
TBK	Türk Borçlar Kanunu
TCK	Türk Ceza Kanunu
TGT	Tahsilat Genel Tebliği
TMK	Türk Medeni Kanunu
TTK	Türk Ticaret Kanunu
VİVK	Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu
VUK	Vergi Usul Kanunu

## TABLOLAR DİZİNİ

Tablo 1. 2019 Yılı Genel Usulsüzlük Cezaları .....	81
Tablo 2. Şahsîlik ve Mülkîlik İlkesine Göre Verginin Konusu Mallar .....	217
Tablo 3. VİV İlk Tarhiyat Değerleme Ölçüleri .....	243
Tablo 4. VİV Nihai Tarhiyat Değerleme Ölçüleri .....	246
Tablo 5. Veraset ve İntikal Vergisi Oranları .....	251
Tablo 6. Türkiye’de Veraset ve İntikal Vergisinin Bütçe ve Vergi Gelirleri İçindeki Payı.....	262
Tablo 7. İngiltere’de Veraset ve İntikal Vergisinin Bütçe ve Vergi Gelirleri İçindeki Payı.....	273
Tablo 8. Almanya’da Veraset Vergisi İstisna Tutarları .....	279
Tablo 9. Almanya’da Veraset ve İntikal Vergisi Tarifesi .....	280
Tablo 10. Almanya’da Veraset ve İntikal Vergisinin Bütçe ve Vergi Gelirleri İçindeki Payı...	282
Tablo 11. ABD’de Veraset Vergisi Tarifesi .....	287
Tablo 12. Amerika’da Veraset Vergisinin Bütçe ve Vergi Gelirleri İçindeki Payı .....	290
Tablo 13. Fransa’da Altsoy ve Üstsoy Varisler Açısından Geçerli Miras Vergisi Oranları .....	295
Tablo 14. Fransa’da Kardeşler Açısından Geçerli Miras Vergisi Oranları .....	296
Tablo 15. Fransa’da Veraset Vergisinin Bütçe ve Vergi Gelirleri İçindeki Payı.....	297
Tablo 16. İspanya’da Geçerli Miras Vergisi Oranları.....	304
Tablo 17. Vergisi Oranlarına Uygulanacak Katsayılar .....	305
Tablo 18. İspanya’da Veraset Vergisinin Bütçe ve Vergi Gelirleri İçindeki Payı .....	307
Tablo 19. Japonya Veraset Vergisi Oranları .....	311
Tablo 20. Japonya’da Veraset Vergisinin Bütçe ve Vergi Gelirleri İçindeki Payı .....	314
Tablo 21. İnceleme Konusu Ülkelerin Temel Vergi Tekniklerine Kıyaslanması .....	320



## GİRİŞ

Küreselleşen dünyada devletler vatandaşlarına refahlarını maksimize edecek şekilde kamu hizmeti sunmaya çalışmaktadır. Toplumsal refahın maksimize edilebilmesi için de söz konusu kamu hizmetlerinin sağlıklı ve istikrarlı kamu gelirleriyle finanse edilmesi gerekmektedir. Kamu hizmetlerinin finansmanında kullanılacak en istikrarlı ve sağlam kamu gelirleri ise vergilerdir. Özellikle borçla finansmanın getirdiği ağır faiz yükü dikkate alındığında kamu finansmanında vergi gelirlerinin yeri ve önemi iyice artmaktadır.

Vergiler ekonomik kaynaklarına göre “servet üzerinden, gelir üzerinden ve harcama üzerinden vergiler” olarak üçe ayrılmaktadır. Veraset ve intikal vergisi, emlak vergisi ve motorlu taşıtlar vergisi gibi vergiler servet üzerinden alınan vergilerdendir. Gelir ve kurumlar vergisi ise gelirleri üzerinden, KDV, ÖTV gibi vergiler de harcama üzerinden alınan vergilere örnektir.

Verginin muhatabı mükelleftir. Mükellef gerçek ya da tüzel kişi olabilir. Gerçek kişiler için medeni hukukumuzda “*hak ehliyeti ve fiil ehliyeti*” olmak üzere iki tür ehliyet öngörülmüştür. Buna göre gerçek kişiler için hak ehliyetine sahip olmak hakları bizzat kullanabilmek için yeterli olmayıp kişinin aynı zamanda fiil ehliyetine de sahip olması gerekmektedir. Vergi mükellefiyeti ve vergi sorumluluğu için ise kanuni ehliyet şart değildir. Kanuni ehliyete sahip olmayan kişiler nezdinde vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi halinde vergisel ödevler kanuni temsilciler tarafından yerine getirilmektedir. Vergi ehliyetinde temel kıstas vergi yasalarına göre mali güce sahip olmaktır. Tam ve sağ doğmak koşuluyla anne rahmindeki cenin de vergi mükellefi olabilmektedir.

Türk Vergi Hukuku’nda ölüm, vergi mükellefiyetini sona erdiren bir olay olarak kabul edilmiş olmakla birlikte, vergi mükellefi ya da vergi sorumlusu olan gerçek kişilerin ölümlerinden sonra da, haklarında tekemmül etmemiş vergisel işlemlere devam edilmektedir. Başla bir ifadeyle gerçek kişinin ölümüyle vergileme son bulmamaktadır.

Ölümden sonra ölenin vergi ödevlerinden mirası reddetmemiş mirasçılar sorumlu olmaktadır. Bu anlamda mirası reddetmemiş mirasçılar ölen mükellefin hem maddi, hem şekli vergisel ödevlerin yerine getirilmesinden sorumlu olmaktadır. Çünkü

mükellefiyetin ölümle sona ermesi kişilik nezdinde gerçekleştirilen vergiyi doğuran olaylardan dolayı dolayı tahakkuk etmiş ya da edecek olan vergilerin mirası reddetmemiş mirasçılar nezdinde takip ve tahsilini engellememektedir. Bilakis bunlar nezdinde takip ve tahsili gerekmektedir.

Kişiliği sona erdiren bir olay olarak ele alınan ölümle birlikte geçişi (intikali) mümkün olan hakları mirası reddetmemiş mirasçılara geçmektedir. Geçişi mümkün olan haklar ise mal varlığı yani parasal nitelikli haklardır. Geçişi mümkün olan bu malvarlığı yani terekenin mirasçılara intikali de ayrıca vergilendirmeye tabi olmaktadır. Mirası reddetmemiş mirasçıların ölenin vergilerinden dolayı miras hisseleri nispetinde olmakla birlikte intikal eden miras miktarı ile sınırlı değildir.

Ana teması murise ilişkin vergilendirme işlemleri ile mirası kabul etmiş mirasçıların mükellefiyet ve sorumlulukları olan bu çalışmanın birinci bölümünde ölüm olayının kişiler hukukundaki yani medeni hukuktaki yeri ve ayrıca diğer hukuk dallarında doğurduğu sonuçlar ele alınmıştır. Bu manada kişi ve kişilik kavramlarına, kişiliğin başlangıcı ve son bulması hallerine ve kişiliğin son bulmasının doğurduğu hukuki sonuçlara bu bölümde yer verilmiştir.

Çalışmanın ikinci bölümünde ölüm olayına ilişkin olarak temel vergi kanunlarında yer alan hukuki düzenlemeler tüm yönleriyle ele alınmıştır. Bu bölüm de ayrıca ölüm olayının diğer vergi kanunlarındaki yerine kısaca değinilmiştir. Ölüm sonrası mirası reddetmemiş mirasçılara düşen vergisel ödevlere, bildirim, beyan ve vergi ödeme sürelerine, uygulamada karşılaşılan sorunlara ve duraksamalara neden olan konulara bu bölümde yer verilmiştir.

Üçüncü bölümde ise ölüm olayının veraset vergisi yönünden doğurduğu sonuçlar araştırılmış, ayrıca ABD, İngiltere, Almanya, Fransa, İspanya ve Japonya'da veraset vergisi uygulamaları, verginin konusu, verginin mükellefi ve vergiyi doğuran olay, beyan ve ödeme süreleri gibi temel vergileme tekniği bakımından incelenerek karşılaştırmalı tablo halinde yer verilmiştir.

Çalışmanın sonuç bölümünde ise ölüm olayına ilişkin olarak Türk Vergi Sisteminde yer alan düzenlemelerin fiili durumlara uygulanması sırasında yaşanan sorunlar ve bu sorunlara yabancı ülke uygulamaları da dikkate alınarak, getirilen çözüm önerilerine değinilmiştir.

## **BİRİNCİ BÖLÜM**

### **ÖLÜM OLAYININ KİŞİLER HUKUKUNDAKİ YERİ VE DOĞURDUĞU HUKUKİ SONUÇLAR**

Toplumsal yaşamda kişiler birbirleriyle, toplumla ve nesnelere sürekli ve çeşitli ilişki içerisinde. Bu ilişkiler ise hukuk denem ve devletler tarafından konan kurallar tarafından düzen altına alınmıştır. Bu manada hukuk kişiler arasındaki içtimai ilişkileri düzenleyen, aralarındaki hak ve yükümlülükleri belirleyen, maddi yaptırımları olan, yani uyulması mecburiyeti bulunan kurallar bütünüdür (Akipek ve Akıntürk, 2002: 241). Toplumsal ilişkileri bir düzene bağlamak amacıyla konulan hukuk kuralları ise insanın belirli davranışlarda bulunmasını veya bulunmamasını emreder ve bunları bir yaptırım unsuruna bağlayarak bunlara uyulmasını zorunlu kılar (Akipek vd., 2009: 229).

Medeni hukukun bir alt dalı olan kişiler hukukunun konusunu genel anlamda kişi denilen varlıkların, kişilik alanına giren ilişkileri ya da kişi olmanın getirdiği bazı sorunlar oluşturmaktadır (Zevkliler vd., 2000: 3). Bununla birlikte kişi, sadece medeni hukukun ya da sadece özel hukukun değil aynı zamanda bütün hukuk dallarının da temel kavramını, ana unsurunu oluşturur. Zira hukuka göre hak ve yükümlülüklerin sahibi yani süjesi kişilerdir (Akipek vd., 2009: 229). Bu nedenle hukukun ve hukuk biliminin temel taşı kişidir. Kişiler hukuku da bütün yönleriyle kişi kavramını incelemektedir.

Tezimizin konusu kişinin ölümü üzerine olmakla birlikte, ölümün olabilmesi için önce hak süjesi kişinin yaşamışlığına ihtiyaç duyulduğundan, öncelikle kişi ve kişilik kavramına, akabinde kişiliğin başlangıcı ve doğum olayına, daha sonra ise ölüm olayına yer verilmiştir.

#### **1.1. Kişiler Hukuku**

Bilindiği üzere hukuk mahiyeti gereği kişiler arasındaki ilişkileri düzenleyen kurallardan oluşur (Ayan ve Ayan, 2011: 3). Bu anlamda kişiler hukuku da kişilerin kişilik alanına giren ilişkilerini ya da kişi olmanın doğurduğu bazı sorunları düzenler (Zevkliler vd., 2000: 3). Kişiler hukuku medeni hukukun en önemli birimini oluşturan kişilerin hukuki durumunu düzenleyen kısımdır. 4721 sayılı Türk Medeni Kanun'un (TMK'nın) Birinci Kitabı'nın 8 ila 117. maddeleri "Kişiler Hukukunu" düzenlemektedir. Medeni hukuk kişilerin toplumsal birimlerin en küçüğü olan aile içindeki ilişkilerinden başlayıp giderek daha büyüüp yaygınlaşan insan toplulukları içindeki ilişkilerinin çoğunu düzenlemektedir. Bunun dışında kişilerin nesnelere olan ilişkilerinin büyük bir bölümü

de medeni hukukun düzenleme alanına girer. Ancak medeni hukukun düzenleme alanına girdiği belirtilen bu ilişkilerden bazıları, kişilerle doğrudan doğruya ilgili olduğu halde, kişiler hukukunun konusuna girmez. Kişiler hukuku daha ziyade kişilerin kişilik alanına giren ilişkilerini incelemektedir. TMK'nın Birinci Kitabı'nın 8 ila 117. maddeleri kişilerin diğer kişilerle ve eşya ile ilişkisinden soyutlanmış olarak kişiliğin başlangıcı, sona ermesi ve korunması, kişinin ehliyetleri, adı, yer ile (yerleşim yeri, ikametgâh) ve diğer kişilerle (hısımlık) bağının ve kişisel durum siciline yönelik düzenlemeleri içermektedir (Budak, 2011: 4).

Medeni hukukun çalışmamızla alakalı kısmını da bu hususlar oluşturmaktadır.

## **1.2. Kişi ve Kişilik Kavramı**

Kişi (şahıs) ve kişilik (şahsiyet) hukuki kavramlar olup (Oğuzman vd., 2015: 2), farklı anlamlar ifade etmektedir. Zira kişilik (şahsiyet) kavramı kişi kavramından daha geniş ve kapsamlı bir anlama sahiptir (Zevkliler vd., 2008: 83).

### **1.2.1. Kişi Kavramı**

Hukuk dilinde hak ehliyetine sahip olanlara kişi denilmektedir. Hak ehliyetine sahip olmak da kişi sayılan varlığın hak ve borçlara sahip olabilmesi demektir. O halde kişi "hak ve borçlara sahip olabilen varlıklardır" (Zevkliler vd., 2008: 167).

Hukukun ana unsuru olan kişi ayrıca; hak sahibi, hak öznesi (süjesi) anlamındadır. O halde kişi, hukuk dünyasınca kendilerine "*hak ve borçlara sahip olma*" iktidarı tanınmış varlıklardır. Bu anlamıyla kişi terimi aynı zamanda "*hak ehliyeti*" terimini de karşılamaktadır. Nitekim hak süjesi olması itibariyle her kişi, haklara ve borçlara ehil olma gücüne de sahiptir. Bu ise hak ehliyetinden (*medeni haklardan yararlanma ehliyetinden*) başka bir şey değildir. Bu sebeptendir ki kişi terimi modern hukuk düzenlerinde hak ehliyetinin eşanlamlısı olarak da kullanılmaktadır (Akipek vd., 2009: 229).

Öte yandan TMK'da kişi kavramı kesin bir biçimde tanımlanmamış olmakla birlikte bu Kanun'un 8. maddesinde, "*Her insanın hak ehliyeti vardır. Buna göre bütün insanlar; hukuk düzeninin sınırları içinde, haklara ve borçlara ehil olmada eşittirler.*" Bu madde metninden de yola çıkıldığında kişi, "*hak ve borçlara sahip olabilen varlıklar*" olarak tanımlanabilir (Zevkliler vd., 2000: 187; Arpacı, 2000: 1).

Netice itibariyle kişi kavramı ile hak sahibi olma ve borçlanabilme gücü yani hak ehliyetini haiz varlıkla ifade edilmektedir. Hukuk düzenince hangi varlıklara bu ehliyet tanımış ise o varlıklar kişi olarak kabul edilirler (Akıntürk ve Karaman, 2010: 108).

### 1.2.2. Kişilik Kavramı

Ceninin hukuksal durumu bir tarafa bırakılacak olursa kişilik ölüm ile doğum arasındaki zaman diliminde söz konusu olmaktadır (Özer, 2002: 45). Genel itibariyle kişilik; kişinin kendisiyle birlikte, kişi olmak hasebiyle sahip olduğu hak ve fiil ehliyeti, hayatı, sağlığı, şeref ve haysiyeti, itibarı, bedensel bütünlüğü, sırları, ismi ve diğer değerleri üzerindeki haklarının tamamıdır (Arpacı, 2000: 1).

Kişilik gerek gerçek kişiler, gerek tüzel kişilere ilişkin, bu manada hukuk düzeni içerisindeki bütün kişilere ilişkin ortak bir kavramdır (Oğuzman vd., 2015: 2). Dar anlamda kişilik, kişi kavramıyla aynı anlama gelmektedir ki “*hak ve borçlara sahip olabilme gücünü*”, ifade eder. Geniş anlamda kişilik ise hak ve borçlara sahip olma kudretinden daha öte, fiil ehliyetini (medeni hakları kullanma ehliyetini), kişisel durumları ve kişilik haklarını da içermektedir (Budak, 2011: 9).

TMK’da ise kişilik terimi geniş anlamda kullanılmıştır. Nitekim TMK’nın hak ehliyeti, hukuki işlem ehliyeti ve kişisel durumların düzenlendiği 8 ila 35. maddeleri arasındaki Birinci Kitabın Birinci Bölümü’nün başlığı “Kişilik” olarak belirlenmiştir. Bu düzenlemeden anlaşıldığı üzere kişilik kavramı içine, hak ehliyeti (TMK md.8, md.48), hukuki işlem ehliyeti (TMK md.9, md.49), kişinin kişilik alanına giren ve hukuk düzenince korunan beden bütünlüğü, yaşamı, sağlığı, onuru, özgürlükleri, adı ve resmi üzerindeki hakkı gibi değerleri (TMK md.23-27) ile kişilik denilen kavramın başlangıç ve sonunu belirleme (TMK md.28-35) gibi unsurlar da girmekte olup kişilik teriminin geniş anlamda kullanıldığı, kanunun bu bölümdeki maddelerin kenar başlıkları arasındaki ayırmadan anlaşılabilir (Akipek vd., 2009: 232).

Öte yandan kişiliğin (şahsiyetin) biri “şahıs varlığı” ve diğeri “mal varlığı (mamelek)” şeklinde iki ayrı yönünün bulunduğu söylenebilir (Ayan ve Ayan, 2011: 5). Şahıs varlığına konu değerler kural olarak el değiştirmezler ve miras yoluyla da geçmezler ve takip işlemlerine konu edilmeleri de mümkün değildir. Malvarlığına konu değerler ise parayla ölçülebilen haklar ve borçlar toplamından oluşmakta olup kural olarak takip işlemlerine konu edilebilirler ve hak sahibinin ölümü halinde mirasçılara intikal ederler.

### 1.3. Kişi Türleri

Kişiler hukuku “gerçek kişiler” ve “tüzel kişiler” şeklinde iki kısımdan meydana gelmektedir.

#### 1.3.1. Gerçek Kişiler

Gerçek kişiler insanlardır. Çağdaş hukuk sistemleri tüm insanları gerçek kişi olarak kabul eder (Dural ve Öğüz, 2006: 7). Ayrıca bütün hukuk sistemlerinde insanlar aksi hiç düşünülmeden hak süjesi olarak kabul edilmiştir. TMK'nın 8. maddesinde yer alan “*Her insanın hak ehliyeti vardır. Buna göre bütün insanlar, hukuk düzeninin sınırları içinde, haklara ve borçlara ehil olmada eşittirler.*” ifadesi ile de bütün insanların hak öznesi yani kişi olduğu kabul edilmiştir.

#### 1.3.2. Tüzel Kişiler

Gerçek kişilerin tek başına belirli bir amaca ulaşmasının çok güç veya imkânsız olduğu durumlarda, birden fazla kişinin birlik, dayanışma ve yardımlaşma yoluyla güçlerini birleştirmeleri halinde hedeflerine ulaşmaları daha kolay olmaktadır. Ortak bir amaç çevresinde toplanarak bir araya gelen kişilerin oluşturdukları bu topluluğa, o kişilerden bağımsız bir kişilik tanınmıştır. Tüzel kişi, kendisini oluşturan insanlardan bağımsız bir kişiliğe sahip olduğu için onu oluşturan insanlar ölseler dahi tüzel kişi kişiliğini devam ettirir. Böylelikle insan yaşamının bir sınırı olmasının ve normal bir yaşam içinde bazı amaçlara ulaşamamasının sakıncaları ortadan kaldırılmaktadır. Zira insanlar ölse bile tüzel kişilik varlığını sürdürmekte ve ölen insanların ortak amaçları artık tüzel kişinin amacı haline dönüşmekte ve bu amaç tüzel kişi tarafından gerçekleştirilmektedir (Zevkliler vd., 2000: 189).

TMK'nın 47. maddesindeki “*Başlı başına bir varlığı olmak üzere örgütlenmiş kişi toplulukları ve belli bir amaca özgülenmiş olan bağımsız mal toplulukları, kendileri ile ilgili özel hükümler uyarınca tüzel kişilik kazanırlar.*” düzenlemesine göre de tüzel kişiler, hukuk düzeni tarafından kendilerine şahsiyet tanınmış kişi ve mal topluluklarıdır (Ayan ve Ayan, 2011: 5).

Öte yandan tüzel kişilerde gerçek kişiler gibi hak öznesidir. Zira TMK'nın 48. Maddesi uyarınca “ tüzel kişiler; cins, yaş, hısımlık gibi yaradılış gereği insana özgü niteliklere bağlı olanlar dışındaki bütün haklara ve borçlara ehildirler”. Yine gerçek kişiler gibi tüzel kişiler de gibi fiil ehliyetini haizdir. Ancak tüzel kişiler, gerçek kişiler

gibi fiziki bir varlığa sahip olmadıkları için TMK'nın 49. Maddesi gereğince ilgili kanunlarda ve kuruluş belgelerinde öngörülen gerekli organlara sahip olmakla fiil ehliyetini kazanırlar ve kişilik haklarını yetkili organları vasıtasıyla kullanırlar.

#### **1.4. Kişiliğin Başlangıcı**

Gerçek kişilerde kişiliğin başlangıcı medeni hukuk, miras hukuku, vergi hukuku gibi hukuk dalları açısından bir takım sonuçlara bağlanmış olduğu için bu anın tespiti önem arz etmektedir. TMK'nın 28. maddesi mucibince de kişilik, çocuğun tamamıyla sağ olarak doğduğu anda başlamaktadır. Burada kanun koyucu kişiliğin kazanılması için "*tam olarak doğmak*" ve "*sağ olarak doğmak*" koşullarının birlikte gerçekleşmesi koşulunu aramıştır. Ancak "*tam ve sağ doğum*" kavramlarından ne anlaşılması gerektiği kanunda açıkça ifade edilmemiştir (Özer, 2002: 46).

##### **1.4.1. Tam Olarak Doğmak**

Doğum olayının ne vakit tamamlanmış olacağına ilişkin kanunlarda bir düzenleme bulunmamaktadır. Genel olarak tam olarak doğmak; çocuğun bütün uzuvları ile beraber anne rahminden ayrılmasını ve doğumun tamamlanmasını ifade eder. Buna göre doğumun tamamlanması, çocuğun ana rahminden ayrılması, ana rahmi dışında ve anasından bağımsız olarak yaşamağa başlaması tam doğum anlamına gelmektedir (Özsunay, 1977: 15).

Öte yandan göbek bağının (kordonunun) kesilmiş olmasının gerekip gerekmediği konusunda fikir birliği yoktur. Doktrinde tam doğum için göbek bağının kesilmiş olmasını arayanlar var ise de hâkim kanaate göre bu şart değildir (Ayan ve Ayan, 2011: 13). Anasının vücudundan bütün organlarıyla canlı olarak ayrılan bir çocuk göbek kordonu kesilmeden ölürse kişilik kazandıktan sonra ölmüş kabul edilir (Helvacı, S., 2010: 24) ve bu şekilde hüküm ve sonuç doğurur.

##### **1.4.2. Sağ Olarak Doğmak**

Çocuğun sağ doğması; çok kısa bir zaman diliminde de olsa anasından ayrı bir birey yaşamış olmasıdır (Özsunay, 1977: 15). Başka bir ifadeyle de çocuğun ana bedeninde yaşayarak ayrılmış ve ayrıldıktan sonra da bir süre yaşamış olması demektir. Yaşama süresi önemli değildir (Ayan ve Ayan, 2011: 13). Bunu tespit etmek tıp biliminin konusudur. Tıp biliminde çocuğun nefes alması, kalbinin atması, çocuğun ağlaması ya

da bir reflekste bulunması gibi durumlarda çocuğun hukuken sağ doğduğu kabul edilmektedir (Özer, 2002: 46).

Ancak doğumundan kısa bir süre sonra ölen çocuk hukuki açıdan kişilik kazanmış sayılır (Ayan ve Ayan, 2011: 13 ) ve hukuk dünyasının kişiliğe sağladığı haklardan yararlanır. Fakat ölü doğan çocuk hiçbir şekilde kişilik kazanamaz. TMK’da kişiliğin kazanılması için tam ve sağ olarak doğma haricinde herhangi bir koşul istenmemiştir. Çocuğun “*sağ ve tam doğduktan*” sonra yaşama güç ve şansına sahip olması gerekmediği gibi şeklen insan yapı ve görünümünde olması da gerekmemektedir. (Ayan ve Ayan, 2011: 13).

### 1.4.3. Ceninin Durumu

Cenin, anne karnında olan ancak doğumu henüz gerçekteşmemiş ve kişi olması sağ doğum koşuluna bağlanmış varlıktır (Büyüktanır, 2018: 275). Ana rahmine düşen fakat henüz sağ doğmayan kimseye cenin (dölüt) adı verilir. Çocuğun ana rahmine düşme anı cinsel ilişki anı olmayıp, annenin hamile kaldığı andır (Özsunay, 1977: 19). Kanun koyucu TMK’nın 28. maddesinde yaptığı “*çocuk hak ehliyetini, sağ doğmak koşuluyla ana rahmine düştüğü andan başlayarak elde eder.*” düzenlemesi ile hak ehliyetini çocuğun doğumuyla değil de, ondan daha önceki bir safha olan ana rahmine düştüğü andan başlatmaktadır. Yani cenin sağ doğduğu takdirde hak ehliyeti, doğduğu andan değil, kendisine gebe kalındığı andan itibaren başlamaktadır. Ancak sağ doğum gerçekteşmediği sürece cenin kişilik kazanamayacağından hak ehliyetinden de bahsetmek mümkün olmayacaktır. Bu şart gerçekteştikten sonra cenin geriye etkili olarak kişilik kazanacaktır. Yani çocuğun “*tam ve sağ olarak doğması*” şartı ile kişilik başlamakta ve hukuken geçmişe etkili sonuçlar doğurmaktadır.

Öte yandan sağ doğum henüz gerçekteşmeden kanuni bir takım istisnalar dışında kanuni temsilci aracılığıyla hak ehliyetinin aktif olarak kullanılması mümkün değildir. Bu bağlamda yasanın özel olarak düzenlenen “*kayım atama*” (TMK 298) ve “*babalık davasının*” açılması (TMK377/3) haricinde, cenine bu aşamada dava hakkı tanınması, kanuni veya kazai temsilci aracılığı ile bu hakkın kullandırılması mümkün değildir. Netice olarak cenin üzerinden bir velayet hakkından söz edilemeyeceği gibi sonra bir vasi de atanamaz (Özsunay, 1977: 22).

Cenin hak ehliyetinin kanuni temsilci aracılığıyla kullanılmamasının istisnalarından ilkinde TMK’nın 427. maddesinde yer verilmiştir. Buna göre “*Bir terekede*



*mirasçılık hakları henüz belli değilse veya ceninin menfaatleri gerekli kılırsa” vesayet makamı doğumdan önce bir yönetim kayyımı atar.*

Diğer istisnai durum ise TMK'nın 301. maddesi ile kayyım, evlilik dışında ana rahmine düşmüş çocuklar için babalık davası açma hakkı verilmesidir (Gümüş, 2006: 160). Ancak kayyımın yetkisinin sadece babalık davası açmakla sınırlı olduğu kabul edilmektedir (Özsunay, 1977: 22).

#### **1.4.4. Doğumun ve Sağ Olmanın İspatı**

Hukuk düzeninin bireylere tanıdığı haklardan yararlanabilmek için bir kişilik olarak varlık kazanmış olmak gerekir. Bunun içindir ki bir hakka sahip olduğu iddia edilen kimsenin önce gerçekten kişilik kazanmış olduğunun yani doğumunun sonra da hâlen sağ olduğunun ispatı gerekir. İspat yükü ise TMK'nın 29. maddesi uyarınca *“bir hakkın kullanılması için bir kimsenin sağ veya ölü olduğunu veya belirli bir zamanda sağ bulunduğunu ileri süren”* kimseye düşer. Kişinin doğumuna veya yaşadığına ilişkin iddiaların ispatına yarayan en güçlü kanıtlar TMK'nın 30. maddesine göre nüfus sicilindeki kayıtlar yani kişisel durum sicilidir. Kişisel durum sicili (nüfus kütükleri) resmi sicillerden olup TMK'nın 7. maddesi uyarınca belgelediği olguların doğruluğu hakkında bir karine teşkil etmektedir (Akipek ve Akıntürk, 2002: 255). Zira her doğum olayının, doğum tarihinden itibaren bir ay içerisinde nüfus memurluğuna bildirilmesi gerekmektedir. Bu bildirimler de resmi kanıt niteliğindeki nüfus kütüklerine kaydedilmektedir.

Öte yandan kişisel durum sicilinde kişinin doğumu hakkında herhangi bir kaydın bulunmaması veya bulunan kaydın gerçeğe uygun olmaması da mümkündür. Bu gibi durumlarda bir kişinin doğumuna veya yaşadığına ilişkin iddiaların her türlü kanıtla ispat edilmesine TMK'nın 30/1. madde hükmü izin vermektedir (Akipek ve Akıntürk, 2002: 255).

Netice itibariyle bir olayda çocuğun sağ veya ölü olarak doğduğunu iddia edenin bu iddiasını ispatlaması gerekmektedir. İspat işi de kural olarak nüfus kayıtlarıyla gerçekleştirilir. Ancak nüfus sicilinde herhangi bir kayıt bulunmaz veya mevcut kaydın doğru olmadığı ortaya çıkarsa gerçek durum her türlü delille ispatlanabilir. Bu konuda hekim raporu, tanık ve bilirkişiden de faydalanılabilir (Ayan ve Ayan, 2011: 14).

#### 1.4.4. Kişiliğin Başlangıcına Bağlanan Hukuki Sonuçlar

TMK'ya göre çocuk tam ve sağ doğmuş olmak şartlarının birlikte gerçekleşmesi halinde kişilik kazanmakta ve hukuk düzeninin kişiliğe sağladığı haklardan yararlanmaktadır. Yani kişiliğin başlangıcı ile birlikte haklara ve borçlara sahip olabilmek olanağı elde etmektedir. Yine TMK cenini de sağ doğmuş olmak koşuluyla bir hak süjesi olarak kabul etmiştir.

Kişiliğin başlangıcı ise miras ve vergi hukuku bakımından önemli sonuçlar doğurmaktadır. Özellikle ceninin mirasçılık hakkı TMK'nın 582. maddesi ile koruma altına alınmıştır. Buna göre "Cenin sağ doğmak koşuluyla mirasçı olur. Ölü doğan çocuk mirasçı olamaz." Bu durumda karısının hamile olduğu sırada ölen bir kimsenin çocuğu, bu kişinin ölümü anında kişi olarak hayatta olmamakla beraber sonradan sağ doğma şartını gerçekleştirirse ona mirasçı olabilecektir.

Diğer taraftan TMK'nın 643. maddesine göre mirasın açıldığı tarihte henüz sağ olarak doğmamış bir cenin varsa paylaşırma doğumuna kadar ertelenir. Cenin sağ doğarsa TMK'nın 28/2. maddesi gereği mirasın açıldığı anda doğmuş gibi paylaştırmaya katılabilir, vasiyetname ve miras sözleşmesi ile iradi mirasçı atayabilir (Oğuzman vd., 2015: 16). Bunların yanı sıra cenin yani çocuk, sağ olarak doğumdan herhangi bir zarara uğramışsa bunların tazminini dava yoluyla talep hakkı da vardır. Örneğin, eğer çocuk embriyonun ana rahmine yerleştirilmeden önce veya yerleştirilme sırasında yapılan yanlış bir işlemden dolayı engelli ve sağ doğmuş ise, yanlış işlemler nedeniyle uğradığı maddi ve manevi zararı davaya yoluyla isteyebilecektir (Oğuzman vd. 2015: 18).

Cenin sağ olarak doğduğu takdirde mirasçı olabildiği gibi yine sağ doğmak koşuluyla vergi ehliyetine de sahip olabilir. Ayrıca cenin sağ ve tam olarak dünyaya gelmek şartıyla, ana rahmine düştükten tam ve sağ olarak dünyaya geldiği ana kadar kendisine karşı işlenen haksız fiillerden dolayı tazminat da talep edebilir (Ünver, 2011: 26).

Cenin (çocuk), sağ doğmuş olması kaydı ile ana rahmine düşmesi ile taraf ehliyetine (sözleşme yapma) sahip olur. Yasal temsilcisi sıfatı ile tayin edilecek kayyım cenin adına dava açabilir. Çocuğun ölü doğması halinde ise dava konusuz kalır. Çocuğun doğmasından önce dava sonuçlanması ve ondan sonra çocuğun ölü doğması halinde ise mahkemenin kararı geçersiz (hükümsüz) hale gelecektir (Kuru vd., 2000: 265).

## 1.5. Kişiliğin Sona Ermesi ve İspatı

TMK'nın 28. maddesine göre kişilik esas itibariyle ölümle birlikte kendiliğinden sona erer. Kişiliğin sona ermesinden, hak ve borçlara ehil olan varlığın ortadan kalkması anlaşılmaktadır. Kişilik ortadan kalktıktan sonra artık o kişinin bir takım hak ve borçlar edinebilmesinden söz edilemez. Zira bu hak ve borçları kazanacak varlık artık yok olmuştur (Zevkliler vd., 2000: 499).

Kişiliği sona erdiren doğal sebep ölümdür. Ancak cesedi bulunamamakla beraber yaşamadığı varsayılan kişiler için ölüm karinesi veya gaiplik kararı alınması gibi özel düzenlemeler yapılmıştır. (Tekinay, 1992: 12). TMK'da gerçek kişiliğin “ölüm” ve “gaiplik” hallerinde sona ereceğini kabul etmiştir.

### 1.5.1. Ölüm

4721 Sayılı TMK'da “ölüm halinin” tanımı yapılmamıştır\*. Ancak ölüm, ilahiyat, tıp ve hukuk gibi birçok alanı ilgilendiren ve kaçınılmaz bir olgudur. Ölümün ya da ölüm anının tespiti tıp bilimin konusuna girmekle birlikte, kişilik haklarının belirlenmesi noktasında ölümle yaşam arasındaki sınırın tespiti hukuk düzeninin ilgi alanına girmektedir (Özer, 2002: 47). Ölümün tanımlanmasına ilişkin bir asrı aşkın süredir titiz ve yoğun çalışmalar yapılmakla birlikte sorunun çözümü hala gerçekleşmemiştir (Toroslu, 1978). Ölüm anının tam olarak belirlenmesine yönelik hukuksal bir düzenleme de bulunmamaktadır.

Doğal ve biyolojik bir olay olan ölüm, kişinin yaşama belirtilerinin hepsinin durması (Yılmaz, 2011: 580), yaşamın son bulmasıdır. Diğer bir ifadeyle de kişinin nefes alıp verememesi ve kalp atışlarının tamamen durması; kişiliğin sona ermesidir (Yargıtay 10. Daire, 04.06.1990 Tarih, E. 1990/580, K. 1990/5579 Sayılı Karar). Ölüm olayı ise belli bir süre içerisinde meydana gelen, kısa süre dahi olsa devamlılık gösteren, çeşitli ana hayati fonksiyonların durması şeklinde tarif edilebilir (Öztürel, 1973: 457). Ölümle kişilik son bulur mal varlığı hakları da varislere geçer. Çünkü ölen kişi haklara ve borçlara ehil bir varlık olma özelliğini yitirir (Ayan ve Ayan, 2011: 129). Biyolojik ölüm ve beyinsel ölüm olmak üzere iki türlü ölüm hali vardır.

---

\* TDK Sözlüğünde ölüm ; “*Bir insan, bir hayvan veya bitkide hayatın tam ve kesin olarak sona ermesi, ahiret yolculuğu, emrihak, irtihal, memet, mevt, vefat*” olarak tanımlanmıştır.

### 1.5.1.1. Biyolojik Ölüm

Klasik ölüm anlayışı da denilen bu görüşe göre ölüm, büyük hayat fonksiyonları olan dolaşım, solunum ve sinir sistemlerinin durması üzerine gerçekleşir (Arpacı, 2000: 184). Temel yaşam işlevlerinin tamamının nihayete erdiği bu durumda son nefes ve kalp atışı ile birlikte ölüm vuku bulmaktadır. Yani kişi hiç nefes almıyor ya da kalbi hiç atmıyor denilebildiği anda ölüm gerçekleşmiş olur (Özer, 2002: 47). Nitekim yakın zamana kadar ölümün tespitinde bu yaklaşım geçerli olmuş ancak geçen zaman içinde durmuş olan bir kalbin yeniden çalıştırılabilirlik imkânının ortaya çıkmasıyla birlikte biyolojik ölüm yaklaşımının ölümün tespitinde yeterli bir ölçü olmadığı ortaya çıkmıştır (Akıncı, 1996: 4). Çünkü tıp biliminin bugünkü ulaştığı aşamada bir kişinin solunumu ve kalbi tamamen dursa da beyin bir süre daha yaşamakta, bu süre içinde kalp masajı, yapay solunum gibi yollarla kişinin yeniden hayata döndürülmesi mümkün olmaktadır ki bu durumda da ölüm söz konusu değildir (Zevkliler vd., 2000: 500). Ancak, bedenden tamamen ayrılan kalbin bir süre daha çalıştırılması halinde, kişi canlı sayılamaz (Öztan, 2001: 22).

### 1.5.1.2. Beyinsel Ölüm

Bu anlayışa göre ölüm, kişinin bir kısım beyin hücrelerinin ölmesiyle başlayıp bütün beyin hücrelerinin tamamen ölümü ile sonuçlanan bir süreçtir (Özer, 2002: 47). Bu görüşe göre kişinin ölmüş sayılabilmesi için üç büyük hayat fonksiyonlarının işlememesi yetmemekte ayrıca beynin vücudu idare etme imkan ve yeteneğinin de tamamen ve geri dönüşü olmayacak derecede kaybolması gerekmektedir (Arpacı, 2000: 184). Kişinin beyin hücrelerinin ölmesi ile birlikte bedensel işlevleri, sistemleri kontrol eden ve düzenleyen beyindeki merkezler, görevlerini artık yapamayacak duruma gelmektedirler. Bunun sonucunda bedenin çeşitli fonksiyonlar arasındaki eşgüdümü bütünüyle durmakta, birbirini tamamlayamamakta ve ölüm gerçekleşmektedir. (Bayraktar, 1972: 184). İnsanın sinir sistemi, dolaşım ve solunum işlevleri tıbbi müdahalelerle çalışmaya devam edebiliyorsa, beyin hücreleri ölmediği sürece ölüm vuku bulmamış sayılır. Ancak kişinin beyin hücrelerinin ölümü halinde yaşaması ya da bugünkü tıp teknolojisi yaşatmak onu mümkün değildir. Öte yandan beyinsel ölüm halinde ölüm anının kesin olarak tespitinde sorunlar ortaya çıkabilmektedir. Çünkü bu durumda nefes alıp verme ve kalp atışı durduktan bir süre daha beyin hücrelerinin çalıştığı kabul edilmektedir. Bu zaman zarfında kişi yaşatılmaya çalışılıp başarılı olunamamışsa, ölüm anı kişinin kalp ve solunumunun durduğu ya da beynin fonksiyonunu tamamen yitirdiği an mı? belirsizdir.

1981 yılında ABD Başkanlık Komisyonu'na geliştirilen ve Amerikan Tıp Derneği ile Amerikan Barolar Birliğince kabul edilen bir kanun tasarısıyla da beyinsel ölüme ilişkin olarak bazı kıstaslar getirilmiştir. Bu kıstaslar; a) Dolaşım ve solunum fonksiyonlarının geri dönülemez bir biçimde sona ermesi; b) Beyin sapı dahil, beyin tümünün bütün fonksiyonlarının geri dönülemez bir biçimde durmasıdır (Özsunay, 1998: 2).

### 1.5.1.3. Ölümün İspatı

Ölüm, doğal bir olay olmakla birlikte birtakım hukuki sonuçlara bağlanmış olması sebebiyle, hukuki bir nitelik de taşımakta; ölümün sonucunda hak sahip olduğu iddia edenlerin bu iddiasını, yani ölümüyle hukuki sonuçlar doğuran kişinin öldüğünü ispatla yükümlüdür. (Erol ve Elmas, 2014: 14). Zira TMK'nın 29. maddesinin birinci fıkrasına göre, kişiler yasaların kendine tanıdığı bir hakkı kullanabilmek için bir kimsenin sağ ya da ölü olduğunu veya belirli bir zamanda ya da başka bir kimsenin ölümünde sağ bulunduğunu ileri sürüyorsa bu iddiasını ispat etmekle mükelleftir. Örneğin bir kimse diğer şahsın mirasçısı olduğunu iddia ediyorsa, bu kişi diğer şahsın ölü olduğunu ispat etmekle yükümlüdür.

TMK'nın 30/1. maddesi mucibince de bir kimsenin öldüğünün ispatı nüfus sicilindeki kayıtlarla gerçekleştirilir. Aynı Kanun'un 7. maddesine göre nüfus sicilinin doğruluğa kanıt olduğu hususunda aksi ispatlanabilir bir doğruluk karinesi vardır. Dolayısıyla nüfustaki bilgilerin doğru olmadığı iddia ve ispat edilebilir. İspat yükü de yine iddia eden tarafa düşer. İspat konusunda delil serbestisi geçerlidir. Aynı şekilde TMK'nın 30/2. maddesine göre nüfus sicilinde hiç kayıt bulunmazsa, ölüm olayının ispatı için kanunda ispat yönünden aksine bir hüküm bulunmadıkça, yine her türlü delile başvurulabilir (Ayan ve Ayan, 2011: 131).

Diğer taraftan ölü olduğu halde aile kütüklerinde sağ görünenler hakkında 5490 sayılı Vatandaşlık Kanunu'nun 33. maddesine göre işlem yapılması gerekmektedir. Buna göre; “*Ölmüş olduğu halde aile kütüklerinde sağ görülenlere ait ölüm tutanakları, ölüm olayını gösterir belge ile başvurulması halinde nüfus müdürlüklerince düzenlenir ve gerekli işlem yapılır. Herhangi bir belge ibraz edilememesi durumunda ölüm beyanının doğruluğu nüfus müdürlüklerince tahkik ettirildikten sonra düzenlenecek ölüm tutanağı, mülkî idare amirinin emri ile işleme konulur*”.

Ölüm anının belirlenmesi Medeni Hukuk açısından ayrı bir öneme sahip olup, özellikle miras hukukunda kimin önce öldüğünün belirlenmesi, ölüm anındaki dakikalar

hatta saniyeler, terekeye ilişkin verilecek herhangi bir kararın değişmesine yol açacaktır (Özer, 2002: 45). Zira ölüme bağlı mal varlığı haklarının doğabilmesi için ölüm anında hak sahibi kişilerin sağ olmaları gerekmektedir. Ölümün ne zaman gerçekleşmiş sayılacağı konusunda ise TMK’da herhangi bir hüküm bulunmamaktadır (Oğuzman vd., 2015: 19). Ancak 2238 Sayılı “*Organ ve Doku Alınması, Saklanması, Aşılması ve Nakli Hakkında Kanun*”da bu konuda düzenleme yapılmıştır. Mezkur Kanun’un “*Ölüm Halinin Saptanması*” başlıklı 11. maddesine göre “*tıbbi ölüm hali, bilimin ülkede ulaştığı düzeydeki kuralları ve yöntemleri uygulamak suretiyle biri kardiyolog, biri nörolog, biri nöroşirürjiyen ve biri de anesteziyoloji ve reanimasyon uzmanından oluşan 4 kişilik hekimler kurulunca oybirliği ile saptanır.*” Bu sebeple ölümün, kalp atışının veya solunumun durması ile mi yoksa merkezi sinir sisteminin işlevini bir daha yerine getiremeyecek şekilde yitirmesi ile mi gerçekleşeceği tıp biliminin cevap verebileceği bir sorudur. Buna göre ölümün saptanması, hukuktan ziyade tıp bilimini ilgilendirmektedir (Zevkliler vd., 2000: 500). Tıp biliminde ölümün tespiti açısından biri kişide kalbin, kan dolaşımının, solunumun ve sinir sistemlerinin yani büyük hayat fonksiyonlarının durması anlamına gelen “*biyolojik ölüm*” ve beyin hücrelerinin vücuttaki işlevini yerine getiremeyecek şekilde harap olması anlamında kullanılan “*beyinsel ölüm*” olmak üzere iki farklı yaklaşım söz konusudur (Helvacı, S., 2010: 27).

### 1.5.2. Ölüm Karinesi

Ölüm olayının her zaman görülebilir bir şekilde ve maddi bir sonuçla (ceset) tespitine imkân yoktur. Bu durumu göz önüne alan kanun koyucu ölümün ispatını kolaylaştırmak bakımından, ölüm ve birlikte ölüm karinelerini getirmiştir. Bunlar kesin karineler olmadıklarından aksi her türlü delille ispatlanabilir. Ancak bu yük, karineye dayanan kişiye değil karşı tarafa düşer (Arat, 2006)

TMK’nın 31. maddesine göre “*bir kimse, ölümüne kesin gözle bakılmayı gerektiren durumlar içinde kaybolursa, cesedi bulunamamış olsa bile gerçekten ölmüş sayılır.*” Dolayısıyla somut bir olayda ölüm karinesinin gerçekleşmesinden bahsedebilmek için kişi ölümüne kesin gözüyle bakılabilecek bir olay içinde kaybolmuş olmalıdır. Bu tip olaylara örnek olarak; kişinin deprem esnasında yer yarığının içine düşüp kaybolması, bütün mürettebatıyla batan denizaltında veya havada patlayan ve yolcularından hiç biri kurtulamayan bir uçakta bulunması, kişinin fırtınalı bir havada sörf yapmak için denize açılması, fırtınanın günlerce devam etmesi ve kendisinden bütün

aramalara rağmen bir daha haber alınamaması gibi durumlar gösterilebilir (Ayan ve Ayan, 2011: 29; Zevkliler vd., 2000: 565). Kanun koyucu, kişinin öldüğünün ispatında yaşanabilecek zorluğu da dikkate alarak, eğer bir kimse ölümüne kesin gözle bakılacak şekilde kaybolmuşsa bunu ölüm için karine kabul etmiştir (Camkurt, 2011: 235). Nüfus Hizmetleri Kanunu'nun (NHK) 40. maddesinde de kesin olarak ölüm sonucu doğuracağı kabul edilebilecek bazı olaylar örnek olarak sayılmıştır.

Ölüm karinesinin gerçekleştiğinin kabulü için ayrıca kesin olarak ölüm sonucunu doğuracak nitelikteki bu olaylarda kişinin cesedinin bulunamamış olması gerekmektedir. Zira cesedin bulunması halinde kişinin ölmüş olduğu kesin olarak tespit edilebileceği için ölüm karinesine gerek kalmaz.

Ayrıca ölüm karinesi için “ölüm tehlikesi içinde kaybolma” ve ölümün kuvvetle muhtemel olması yeterli değildir. Bu manada şahsın ölümüne muhakkak nazarıyla bakılmalı ve öldüğüne ilişkin en ufak bir şüphe bulunmamalıdır. Eğer olayda çok az da olsa kişinin kurutulma olanağı varsa o kimse ölmüş sayılamaz (Helvacı, S., 2010: 30).

Diğer yandan ölüm karinesinden yararlanmak isteyenler sadece kişinin kaybolduğu olayı ispat etmekle yükümlüdürler. Ölüm olayı duruma göre ceset teşhis edilmese, şahit olmasa bile kabul edilir. Mesela yangın olayında olduğu gibi (Özcan, 2001: 29). TMK'nın 44. maddesi mucibince de; “Bir kimse, ölümüne kesin gözle bakılmayı gerektiren durumlar içinde ortadan kaybolursa cesedi bulunamamış olsa bile, o yerin en büyük mülkî amirinin emriyle kütüğe ölü kaydı düşürülür”. Ancak hukuken alakası bulunanlar hakkında ölüm karinesi olan bu kişinin sağ ya da ölü olduğu hususunun tespit edilmesini mahkemeden dava yoluyla isteyebilir.

Ölüm kaydının düşülmesiyle birlikte söz konusu şahıs “olayın gerçekleştiği andan itibaren” ölmüş sayılır ve normal ölümden beklenebilecek bütün sonuçlar gerçekleşir. Mesela evliliği kendiliğinden sona erer, tereke teminat göstermelerine gerek olmadan mirasçılara geçer, sıkı şekilde kişiye bağlı hakları ortadan kalkar (Ayan ve Ayan, 2011: 133).

Ölüm karinesi bir varsayım değil, kesin karinedir. Bu karineye dayanılarak ölüm kaydı düşülen kişinin sonradan ortaya çıkması halinde, “seni ölmüş sayıyoruz, kaydı olarak ölüsün ve aksini ispatlayamazsın” denilemez (Hatemi, 2005: 73). Dolayısıyla kütüğüne ölü kaydı düşülen kişinin daha sonra sağ olduğu tespit edilirse, bu kişinin Nüfus Hizmetleri Kanunu'nun (NHK) Uygulanmasına İlişkin Yönetmeliğin 75. maddesinde yer

alan düzenleme gereği, mahkemeye başvurarak ölüm kaydının kaldırılmasını talep etmesi gerekir. Nitekim NHK'nın 35. maddesi gereğince; kesinleşmiş mahkeme kararı olmadıkça nüfus kütüklerinde yer alan herhangi bir kayıt düzeltilemez ve kayıtların taşıdığı anlam ve bilgileri değiştirecek şerhlere yer verilemez (Dural ve Öğüz, 2006: 25). Ancak sağ olduğu sonradan ortaya çıkan kişinin ölüm kaydının iptali için mahkemeye başvurmaması durumuna ilişkin herhangi bir düzenleme yoktur. Bu durumda kaydın iptalinin NHK'nın kayıtların düzeltilmesi, maddi hataları ve iptali düzenleyen 35. ve takip eden maddelerine göre yapılması gerekmektedir (Dural ve Öğüz, 2006: 25).

Düşük bir ihtimal dâhilinde de olsa, kayıtlara ölü olarak geçen şahıs hayatta ise Türk Borçlar Kanunu'nun 77 ila 82. madde hükümlerine göre terekesini sebepsiz zenginleşme hükümlerine istinaden geri alabilir. Ayrıca ölüm kaydı verilen kişi evli ve eşinin yapmış olduğu evlilik ikinci evlilik ise mutlak butlanla sakat olur. Savcı ve ilgililer evliliğin iptalini mahkemeden isteyebilirler (Helvacı, S., 2010: 30).

Öte yandan ölüm anında birden fazla ölen kişi varsa birlikte ölüm karinesinden bahsedilir. Birlikte ölüm karinesi ölüm anının tespitine ilişkindir. Birden fazla ölü kişinin bulunduğu bu karinede kişilerden hangisinin önce veya sonra öldüğü tespit edilememektedir. Diğer bir ifadeyle bu karinede aynı zaman dilimi içerisinde birden fazla kişi ölmüştür. Ölen kişilerden hangisinin daha sonra öldüğünün tespiti yapılamamaktadır. Bu durumda TMK'nın 29. maddesinin ikinci fıkrası gereğince hepsinin aynı anda ölmüş sayılacağı kabul edilmiştir (Yargıtay 2. Daire, 02.06.2003 Tarih, E.2003/3982, K.2003/8097 Sayılı Karar).

Birlikte ölüm karinesi özellikle ölüm anının saptanamaması durumunda miras haklarının ne olacağıyla ilgili bir karinedir (Tekinay, 1992, 91). Zira birbirine mirasçı olabilecek kişilerin, hangisinin daha önce öldüğünü kesin olarak tespit etmek imkânı olmayacak şekilde ölmeleri halinde, aynı anda ölmüş sayıldıklarından (Oğuzman vd., 2015: 38), aynı anda ölmüş sayılan bu kişilerden hiç biri diğerinin mirasçısı olamaz (Yargıtay 2. Daire, 20.03.1979 Tarih, E.1979/4913, K.1979/4975 Sayılı Karar; Yargıtay 2. Daire, 02.06.2003 Tarih, E.2003/3982, K.2003/8097 Sayılı Karar). Bu durumda her ikisinin de mirası kendileri yokmuş gibi daha alt derecedeki mirasçılara intikal etmekte, vasiyet onu yerine getirmekle yükümlü olanların malvarlığına katılmaktadır (Akipek vd., 2009: 248). Nitekim miras hukukuna göre mirasçı olabilmek için miras bırakanın öldüğü anda mirasçının hayatta olması gerekmektedir (Zevkliler vd., 2008: 87).



Örneğin aynı zaman dilimi içerisinde karı koca, birinin diğerinden önce ölmesi durumunda birbirlerine mirasçı olabilirlerken; ölüm anı ve sırası saptanamadığı durumda yani birlikte ölüm karinesinin söz konusu olduğu durumda, bu kişiler birbirlerine mirasçı olamazlar ve her birinin mirası çocuklarına, şayet çocukları da yok ise ikinci zümrede kendi mirasçılarına intikal etmektedir (Dural ve Öğüz, 2006: 26).

Diğer taraftan birlikte ölüm karinesinde sırası tespit edilemeyen ölümlerin aynı olay içinde ya da aynı yerde meydana gelmiş olması zorunlu olmamakla birlikte yaş, sağlık durumu veya cinsiyet hükmün uygulanması açısından önem arz etmez (Helvacı, S. 2010: 30; Dural ve Öğüz, 2006: 26). Ancak ilgililer ölüm sırasını her türlü delille ispat ederek bu karineyi çürütmediğinden birlikte ölüm karinesi aksi ispat edilebilen karineler arasında yer almaktadır (Dural ve Öğüz, 2006: 26).

### 1.5.3. Gaiplik

TMK’da gerçek kişiliğin sona ermesine yol açan ikinci müessese “*gaiplik (yitiklik)*” olarak kabul edilmiştir. Hukuki anlamda gaiplik; “*Ölüp ölmediği konusunda tam olarak emin olunmayan durumlarda ölümü lehine kuvvetli şüphenin bulunması, ayrıca bazı şartların da varlığı koşuluyla kişinin ölümüne mahkeme kararıyla hükmedilmesidir. Bir başka deyişle, gaiplik kişiliğin hukuki yolla sona erdirilmesidir*” (Camkurt, 2011: 237).

Mezkûr Kanun’un 31. maddesine göre “*ölüm tehlikesi içinde kaybolan veya kendisinden uzun zamandan beri haber alınamayan bir kimsenin ölümü hakkında kuvvetli olasılık varsa, hakları bu ölüme bağlı olanların başvurusu üzerine mahkeme bu kişinin gaipliğine karar verebilir.*”

Dolayısıyla gaiplik, ölümün mutlak olmayıp, pek muhtemel bulunduğu fakat kesinlikle ispat edilemediği durumlarda, gaip olan kişinin haklarını ve malvarlığını hareketsiz bırakmamak, hakları onun ölümüne bağlı olanların durumlarını askıda tutmamak gibi amaçlarla kabul edilmiş bir kurumdur (Akipek vd., 2002: 265; Dural ve Öğüz, 2006: 28).

Zira hâkimin kanunda belirtilen şartlar altında gaiplik kararı vermesi, hem gaibin eşi, hem mirasçıları, hem de malvarlığı ilişkilerinin sağlığı bakımından zorunludur (Ayan ve Ayan, 2011: 135). TMK, kişi hakkında gaiplik kararı verilmekle kişiliğin sona

ermesine bağlanan sonuçların uygulanması imkânını sunmaktadır (Oğuzman vd., 2015: 29).

Öte yandan ölümün aksine gaiplikte kişinin yaşıyor olması ihtimal dâhilindedir. Bu ihtimal ölüm karinesindekinden daha fazladır. Bu nedenle kanun koyucu, gaiplik müessesesini düzenlerken gaibin çıkarlarını koruyacak tedbirleri almayı da ihmal etmemiştir. Hukukî niteliği bakımından gaiplik de bir karinedir. Adi kanunî karine olduğu için aksi iddia ve ispat edilebilir. Ancak böyle bir durumda ispat yükü aksi yönde iddiada bulunana düşer (Ayan ve Ayan, 2011: 135).

Bir kişinin öldüğü iddia ediliyorsa, iddia sahibi kişi bu iddiasını ispatla yükümlüdür. Fakat gaiplik kararının verilmesinde durum farklı olup kanunen aranan şartların gerçekleşmesi halinde, gaiplik kararı isteyen kişi/kişiler, kaybolan kişinin ölümüne yönelik ispat yükünden kurtulmaktadır. Nitekim gaiplik kararı, kaybolan şahsın ölü olduğu noktasında bir karine teşkil etmektedir (Oğuzman vd. 2015: 34). Karinenin aksini iddia eden kişi, gaibin hayatta veya şu ya da bu tarihte ölmüş olduğunu her türlü delil ile ispat edebilir (Akipek vd. 2009: 254). TMK’da gaiplik kararının iki durumda verilebileceği hükme bağlanmış bulunmaktadır. Bu durumlardan biri kişinin “*ölüm tehlikesi içinde kaybolması*”, ötekisi ise kişiden “*uzun zamandır haber alınamamadır*”. Fakat her iki durumda da hâkimin gaipliğe hükmedebilmesi için gaipliğine karar verilecek kişinin ölümü hakkında kuvvetli olasılığın varlığı gereklidir (Helvacı, S., 2010: 32).

### **1.5.3.1. Kişinin Ölüm Tehlikesi İçinde Kaybolması**

Ölüm tehlikesi ile kastedilen ölümüne kesin gözle bakılmasını gerektiren bir tehlike olmayıp ölüm sonucu doğurması kuvvetle olası bulunan tehlikedir (Helvacı, S., 2010: 32). Kaybolma bir kişinin hayatını sürdürdüğü ortamdan kaybolarak yaşayıp yaşamadığının kesin olarak belirlenememesi demektir (Oğuzman vd., 2015: 30). Kaybolan kişinin yaşıyor olması da muhtemel olmakla birlikte ölüm ihtimali yaşama ihtimaline nazaran daha güçlüdür (Ayan ve Ayan, 2011: 136).

Dolayısıyla kaybolma halinin gaiplik kararına esas teşkil edebilmesi için kaybolan kişinin ölümü ne kesin bir mahiyet almış ne de basit bir ihtimalden ibaret olmalıdır. Ölüm ancak bu iki halin ortasında pek kuvvetli bir ihtimal olarak değerlendirilmedikçe kaybolma hali gaiplik kararına konu olamaz (Tekinay, 1992: 214). Nitekim ölümü kesin olarak gösterecek bir durum söz konusu ise kaybolan kişi için gaiplik kararı istenmesi

değil ölüm karinesine dayanılması gerekir (Oğuzman vd. 2015: 29). Çünkü ölüm karinesinde kişinin öldüğü kesin olup sadece cesedine ulaşlamamıştır. Gaiplik kararının şartı olan “ölüm tehlikesi içinde kaybolma” halinde ise tehlike ne kadar büyük olursa olsun ölümün kesinliği söz konusu değildir (Dural ve Ögüz, 2006: 28). Ölüm karinesi ile gaiplik arasındaki fark da bu noktada ortaya çıkmaktadır.

Gaiplik kararının istenebilmesi için, kaybolan kişinin ölümü kuvvetli bir ihtimal dâhilinde olmalı ancak, bu kişinin hala hayatta olabileceğine dair şüpheler uyandırmalıdır. Bu nedenle her “ölüm tehlikesi içinde kaybolma” durumunda gaiplik kararı talep edilemez. Ölüm tehlikesi, kaybolan kişinin bindiği teknenin alabora olması şeklinde somut olarak cereyan edebileceği gibi, vahşi hayvanların hüküm sürdüğü ıssız bir yerde seyahat etmesi şeklinde soyut bir durumun niteliğinden de anlaşılabilir. Bir olayın da kuvvetli ölüm olasılığı yaratıp yaratmadığının tespiti yetkili mahkemeye aittir. Mahkeme, olayın/koşulların özelliklerini göz önünde tutarak ve takdir yetkisini kullanarak sonucu belirler (Oğuzman vd., 2015: 31).

TMK, “ölüm tehlikesi içinde kaybolma” veya “uzun süreden beri haber alınamama” durumlarında gaiplik kararı verilmesini ayrı sürelerle tabi kılmıştır. Bu Kanun’un 33/1. maddesine göre “gaiplik kararının istenebilmesi için, ölüm tehlikesinin üzerinden en az bir yıl veya son haber tarihinin üzerinden en az beş yıl geçmiş olması gerekir.” Ayrıca tehlikenin anlık olduğu durumlarda bu anın, belirli bir süre devam ettiği durumlarda ise bu süre bittikten itibaren bir yıl geçtikten sonra kişi hakkında gaiplik kararı istenebilir.

### **1.5.3.2. Kişinin Kendisinden Uzun Zamandır Haber Alınamaması**

Uzun zamandır haber alınamama, kişinin nerede olduğunun bilinmemesi ve yaşayıp yaşamadığının şüpheli olması durumudur (Zevkliler vd., 2000: 405; Dural ve Ögüz, 2006: 29). Bu durum bir kimsenin yaşadığından çok öldüğü olasılığını akla getiriyorsa gaiplik kararı verilmesi için mahkemeye başvurulabilir. Ancak her haber alamama durumu gaiplik kararı istenebilmesi için yeterli değildir. Örneğin, bir kimse bulunduğu çevreden kopma niyetiyle başka yere yerleşmiş ve hiç kimse ile haberleşmiyorsa onun hakkında gaiplik kararı istenemez. Ya da gaip olan kişiden haber alamamakla birlikte gaibin hayatta olduğuna dair haberi başkaları veriyorsa bu durumda da uzun zamandır haber alamama şartı gerçekleşmez. Çünkü haberin mutlaka gaip olan

kişiden gelmiş olması gerekli değildir, başkalarının gaip hakkında verdikleri haberler de yeterlidir (Helvacı, S., 2010: 33).

Bir kişi için uzun zamandan beri kendisinden haber alınamama sebebine dayanarak hakkında gaiplik kararı talep edilebilmesi için kendisinden en son haber alındığı tarihin üzerinden en az beş yıl geçmiş olmalıdır. Burada mevzu bahis olan son haberin doğrudan mutlaka kayıp kişiden gelmiş olmasına lüzum yoktur (Veldet, 1948: 123). Ayrıca son haber, kaybolan ve kendisi hakkında gaiplik kararı verilecek kişinin kesin olarak sağ olduğunu ifade eden haberdur. Eğer başkalarından alınan haberlerde bu kimsenin gaip olmadığını yani kayıp olmadığını belirten haberler varsa bu durum bahse konu kişinin gaip olmadığını ifade eder.

### **1.5.3.3. Gaiplik Kararı İstemeye Yetkili Olanlar**

TMK'nın 32. maddesine göre gaiplik kararını istemeye yetkili olanlar, hakları ölüme bağlı olan kimseler ve Hazine'dir. Hakkında gaiplik kararı verilen kişinin öldüğü saptanınca bu ölüm sebebiyle muhtelif haklar elde edecek veya bazı hakların varlığını iddia edecek olanlar hakları ölüme bağlı kimselerdir (Oğuzman vd., 2015: 30). Bu kişiler arasında kişi evli ise eşi, kanuni ve atanmış mirasçılar yer almaktadır. Yine bu kapsama muayyen mal vasiyeti alacaklısı, malı üzerinde gaip lehine bir sınırlı ayni hak kurulmuş kişi, eğer gaip başkasının mirasçısı ya da muayyen mal alacaklısı ise o terekeyi yöneten vasiyeti tenfiz memuru ve hatta tartışmalı olmakla birlikte vasi ve alacaklılar da girer (Zevkliler vd., 2000: 518; Oğuzman vd., 2015: 23).

### **1.5.3.4. Gaiplik Kararı Vermeye Yetkili ve Görevli Mahkeme**

TMK'nın 32. maddesinin 2. fıkrasındaki düzenlemeye göre yetkili mahkeme ; *“kişinin Türkiye'deki son yerleşim yeri; eğer Türkiye'de hiç yerleşmemişse nüfus sicilinde kayıtlı olduğu yer; böyle bir kayıt da yoksa anasının veya babasının kayıtlı bulunduğu yer mahkemesidir.”* Gaibin baba ve anasının Türkiye'de kayıtlı olmaması durumunda 5718 sayılı *“Milletlerarası Özel Hukuk ve Usul Hukuku Hakkında Kanun'un”* 41. maddesine göre gaiplik kararının Ankara, İstanbul ya da İzmir mahkemelerinden talep edilmesi gerekmektedir. 6100 sayılı Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu (HUMK)'nın 8. maddesine göre bu davalarda asliye hukuk mahkemesi görevlidir.

### 1.5.3.5. Yargılama Usulü

Kendisine başvuru yapılan hâkim gaiplik kararı verilmesi isteminde bulunan kişinin böyle bir hakkının olup olmadığını, gaiplik kararının sebep ve şartlarının bulunup bulunmadığını araştırmak durumundadır (Akipek vd., 2009: 256). Bu anlamda TMK'nın 33/2. maddesi gereğince yetkili mahkeme, Bir kişi hakkında gaiplik kararı talebinde bulunan kimselerin haklı olup olmadığını tespiti için gaip hakkında bilgisi bulunanları belli sürede bilgi vermeye ilanla davet eder. Bu ilan aynı zamanda hakkında gaiplik kararı verilecek kişi şayet yaşıyor ise durumdan bilgi edinebilmesi amacını da taşımaktadır (Budak, 2011: 40).

Kanun'un 33/3. maddesine göre de bekleme süresi, ilk ilândan itibaren asgari altı aydır. Kanundaki "ilk ilan" ifadesinden yola çıkılarak en az iki ilan yapılması ve bu ilanlar arasındaki sürenin de 6 aydan az olmaması gerektiği kabul edilmektedir. Bunun yanında iki ilanı gerekli görmeyen yazarlar olduğu gibi, ilan sayısına hâkimin karar vermesi gerektiğini savunan yazarlar da bulunmaktadır (Arat, 2006: 269).

Öte yandan bir kişi hakkında gaiplik isteminde bulunabilmek için aranan sürelerle, ilân süresi olan altı ay eklendiğinde, "*ölüm tehlikesi içinde kaybolma*" hâlinde ölüm tehlikesinden itibaren bir buçuk yıl, "*uzun zamandır haber alınamama hâlinde*" son haber tarihinden itibaren asgari beş buçuk yıl geçmedikçe gaiplik kararı verilemez (Helvacı, S., 2010: 34).

TMK'nın 34. maddesine göre "*gaipliğine karar verilecek kişi ilân süresi dolmadan, ortaya çıkar veya kendisinden haber alınır ya da öldüğü tarih tespit edilirse gaiplik istemi düşer.*" İlân süresi bittikten gaiplik kararı verilmesine kadar geçen süre içinde de benzer gelişmeler ortaya çıkarsa hâkim bu kişi hakkında gaipliğe hükmedemez (Helvacı, S., 2010: 35).

Ancak gaiplik kararı verilmesinden sonra gaibin ortaya çıkması, hayatta olduğunun anlaşılması halinde gaiplik kararının hükmü kalmaz. Gaipliğine karar verilen kimsenin ölüm tarihi belirlenirse bu tarih esas alınarak ölüme ait hükümlerin uygulanması gerekir (Oğuzman vd., 2015: 33). Dolayısıyla anlatılan bu durumlar gaiplik kavramında az da olsa geçicilik olduğunu göstermektedir.

### 1.5.3.6. Gaiplik Kararının Sonuçları

TMK'nın 35. madde hükmü mucibince “ *ilândan sonuç alınamazsa, mahkeme gaipliğe karar verir ve ölüme bağlı haklar, aynen gaibin ölümü ispatlanmış gibi kullanılır. Gaiplik kararı ölüm tehlikesinin gerçekleştiği veya son haberin alındığı günden başlayarak hüküm doğurur.*” Kanun'un 45. maddesine göre de kişi hakkındaki gaiplik kararı, kararı veren hâkimin talebi doğrultusunda ölüm kütüğüne kaydedilir.

Bu düzenlemeler gaiplik kararının kişiliği sona erdirdiğini ve geriye etkili olarak hüküm ifade ettiğini göstermektedir. Yani mahkemenin vermiş olduğu gaiplik kararı, ölüm tehlikesinin vuku bulduğu veya en son haberin alındığı günden itibaren geçmişe şamil olarak gaibin kişiliği sona erdirir ve hukuki sonuçlar da bu andan itibaren doğar (Budak, 2011: 41).

Ayrıca TMK'nın 35. maddesinde yer alan “*aynen gaibin ölümü ispatlanmış gibi*” ifadesi gereği, gaipliğine karar verilen şahıs ne hayattadır ne de ölüdür. Kişi hakkında gaipliğe karar verilmesiyle birlikte ölüme bağlı haklar tıpkı gaip ölmüş gibi sonuçlar doğurur (Zevkliler vd. , 2008: 92).

Diğer taraftan TMK'da yer alan şartların gerçekleşmesi halinde hâkimin gaiplik konusunda karar vermesi zorunludur. Hâkim karar vermedikçe gaipliğe bağlanan hukuki sonuçlar açısından, sadece haber alınamama ya da “*ölüm tehlikesi içinde kaybolma*” yeterli olmaz (Zevkliler vd., 2008: 91).

#### 1.5.3.6.1. Aile Hukuku Bakımından

Gaip kişi evli ise gaiplik kararı ile evlilik ölümdeki gibi kendiliğinden sona ermez. TMK'nın 131. maddesine göre; “*Gaipliğine karar verilen kişinin eşi, mahkemece evliliğin feshine karar verilmedikçe yeniden evlenemez.*” Hakkında gaiplik kararı verilen kişinin eşi evlilik akdinin feshini açacağı bir dava ile kendi ikametgâhının bulunduğu yerdeki mahkemeden isteyebilir.

Evliliğin iptaline karar verildikten sonra gaipliğine karar verilen eş ortaya çıkarsa, taraflar evliliklerini sürdürmek istiyorlarsa yeniden evlenmelidirler yoksa bir kez iptal edilen evlilik kendiliğinden gaibin dönmesiyle geçerlilik kazanmaz. Eş bu arada ikinci bir evlilik yaptıysa ikinci evlenme geçerli bir evlenmedir ve gaibin geri dönmesinin bu evlenme üzerinde herhangi bir etkisi yoktur (Helvacı, S., 2010: 36).

Evlilik feshedilmediği sürece gaip kişi ile eşinin evlilikleri devam eder. TMK'nın 285. maddesine göre bu evlilik birliği devam ederken, gaibin eşi bir çocuk dünyaya getirirse ve çocuk kocanın “ölüm tehlikesi içinde kaybolmasından” veya “en son haber alma tarihinden” sonra üçyüz gün içinde doğmuşsa, babası gaipliğine karar verilen eştir.

#### 1.5.3.6.2. Miras Hukuku Bakımından

Kişinin hakkında gaiplik kararı verilmesiyle şahsa bağlı hakları son bulur mülkiyet hakları ise “ölüm tehlikesi içinde kaybolma” veya “son haber alma” anından itibaren kendiliğinden mirasçılara geçer. Kimlerin mirasçı olacağı karar tarihine göre değil, kararın geçmişe etkisi sebebiyle, ölüm tehlikesi ya da son haber alma tarihine göre saptanır (Oğuzman vd., 2015: 34). Diğer bir ifadeyle gaiplik kararının verildiği tarihten itibaren değil, kişinin “son haber alma” veya “ölüm tehlikesi içinde kaybolma” anından itibaren kişinin ölü olduğu ispatlanmış gibi, gaibin mirasçıları ölüme bağlı haklarını kullanır (Helvacı, S., 2010: 35). Mirasçıların durumu ise üç ayrı dönemde incelenebilir.

Kişinin kaybolması ile gaiplik kararı arasındaki safhada gaibin yaşadığına ya da öldüğüne ilişkin bir karine bulunmaktadır (Arat, 2006: 270). Bu dönemde gaip mirasçı olamayacağı gibi miras bırakan da olamaz (Oğuzman vd., 2015: 34). Ancak bu dönem içerisinde mirasçı sıfatıyla kendisine düşmesi gereken mirasla, kendi malvarlığı hakkında koruyucu tedbirler alınır (Akipek vd., 2009: 260). Dolayısıyla bu aşamada kendisine düşen miras payı, hem kendisinin olası mirasçılarına hem de miras bırakanın mirasçılarına teslim edilmez ve mahkeme tarafından resmen yönetilir. Nitekim TMK'nın 586/1. maddesine göre “ortada bulunmayan ve mirasın açıldığı anda sağ olup olmadığı ispat edilemeyen mirasçının miras payı resmen yönetilir.” Gaipten kalan ve tereke olan adlandırılan malvarlığı için ise TMK'nın 427/1. maddesine göre yetkili mahkeme tarafından “yönetim kayyımı” atanır (Rüzgaresen, 2012: 1374).

Terekenin teminat karşılığı mirasçılara geçtiği dönemde, gaiplik kararının alınmasıyla birlikte ölüme benzer bir şekilde geçmişe etkili olarak durum tesis edildiğinden, gaibin terekesi mirasçılara geçer. Gaibin ölmüş olması ne kadar muhtemel ise de yaşıyor olması da mümkündür. Dolayısıyla gaibin bir gün ortaya çıkması olasılığı söz konusudur. TMK'nın 584. maddesi gereği terekeden pay alanlar mallar kendilerine verilmeden önce, ileride gaibin zuhur etmesi durumunda kendisine ya da ortaya çıkabilecek üstün hak sahiplerine iade edeceklerine ilişkin teminat göstermek zorundadır (Oğuzman vd., 2015: 35).

Ölüm karinesinde güvence/teminat gösterilmesine gerek yok iken gaiplik söz konusu olduğunda güvence zorunludur (Hatemi, 2005: 75). Bu güvencenin de TMK’da belirtildiği gibi “ölüm tehlikesi içinde kaybolma durumunda beş yıl, uzun zamandan beri haber alınamama durumunda ise on beş yıl ve her halde en çok gaibin yüz yaşına varmasına kadar geçecek süre için” gösterilmesi gerekir. Beş yıllık süre, mirasa konu malların mirasçıya tesliminden; on beş yıllık süre ise, gaiplik kararı verilen kişinin en son haber alma tarihinden başlayarak hesaplanmaktadır. Ancak gösterilen teminat gaibin mallarına el konulması durumunda geçerlidir. Şayet davacılar sadece gaiplik kararının verilmesini istemişler ise bu takdirde davacıların herhangi bir teminat göstermeleri gerekmez (Yargıtay 2. Daire, 30.04.1960 Tarih, E.1959/2128, K.1960/2642 Sayılı Karar). Ayrıca gaibin mirasçısı Devletse, teminat gösterme yükümlülüğü yoktur (Arat, 2006: 271).

Öte yandan üstün dereceli mirasçıların kimler olduğu TMK’nın 495 ve devamındaki parantel sisteme göre tayin edilmektedir. Aynı parantel içindeki üstün mirasçılık, bu mirasçılar ile ölen arasındaki hısımlık derecelerine göre saptanır. TMK’nın 495. maddesine göre ölenin altsoyu, ana ve babasından daha üstün dereceli mirasçıdır. Altsoy söz konusu olduğu zaman ölenin birinci derecedeki altsoyu yani çocukları, ikinci derecedeki altsoyundan yani torunlarından daha üstün dereceli mirasçılardır. Saklı paylı (mahfuz hisseli) mirasçıların söz konusu olmadığı hâllerde, atanmış mirasçıların yasal mirasçılardan daha üstün dereceli mirasçı sayılmaları gerekir. Üstün dereceli mirasçılar mirasa tercihen diğer mirasçılardan önce sahip olurlar (Akipek vd., 2009: 265).

Mirasın nihai olarak mirasçılara geçtiği dönemde yani TMK’da belirtilen “ölüm tehlikesi içinde kaybolmalarda” beş yıl, “uzun zamandan beri haber alınamamalarda” on beş yıl ve her halükarda hakkından gaiplik kararı verilenin en çok yüz yaşına varmasına kadar geçecek süreler tamamlandıktan sonra teminat sona ermekte, kişisel güvence oluşturan kefiller kefaletten kurtulmakta ve tereke hiç bir şarta mukayyet olmaksızın mirasçıların olmaktadır. Ancak bu süreler dolduktan sonra dahi gaibin veya üstün hak sahibi birinin ortaya çıkma ihtimali söz konusu olabilir (Helvacı, S., 2010: 37).

TMK’nın 585/1. maddesine göre de gaip zuhur ederse ya da bir başkası üstün hakka sahip olduğunu ispat ederse terekeden pay alan her kimse aldıklarını gaibe ya da üstün hak sahibine geri vermekle mükelleftir. Ancak gaibin mirasçısı Hazine ise aynen



gaibin mirasını teslim alanlar gibi gaibe veya üstün hak sahiplerine malları geri vermekle yükümlüdür (Oğuzman vd., 2015: 35).

TMK'nın 585/2. maddesinde geri verme zorunluluğu gaibe karşı sınırlandırılmamışken üstün hak sahibi kimselere karşı miras sebebiyle istihkak davasındaki zamanaşımı ile sınırlandırılmıştır. TMK'nın 639. maddesine göre de geri verme yükümünün süresi mirasçı iyi niyetli ise 10 yıl, kötü niyetli ise 20 yıldır. Sürelerin başlangıcı son haber alma veya "*ölüm tehlikesi içinde kaybolma*" tarihidir (Arat, 2006: 271).

### **1.5.3.7. Gaiplik Kararının Hükümsüzleşmesi**

Hakkında gaiplik kararı verilen kişi zuhur eder veya yaşadığı anlaşılırsa, verilen gaiplik kararı, böyle bir karar verilmemiş gibi bütün sonuçları ile ortadan kalkar. Ayrıca gaibin gaiplik kararının verilmesini gerektiren olaylardan ve hatta gaiplik kararının verilmesinden itibaren çok uzunca bir süre sonra geri dönmüş ya da hayatta olduğunun anlaşılması kural olarak önemli değildir (Akipek vd., 2009: 265). Dolayısıyla aradan uzunca bir sürenin geçmiş olması, mirasçıların geri verme yükümlülüğünü etkilemeyecektir. Mallarının gaibe geri verilmesi işlemi ise TMK'nın 585 ve 993. maddeleri çerçevesinde gerçekleşir.

Diğer taraftan hakkında gaiplik kararı verilen kişinin öldüğünün tespit edilmesi durumunda gaiplik kararı hükümsüzleşir. Ölüme bağlı sonuçlar bakımında tespit edilen ölüm tarihi dikkate alınır. Gaibin ölüm tarihinin tespiti mirastaki hak sahiplerinde değişikliğe neden olursa gaibin mirasına el koyanlar, malları gerçek hak sahiplerine geri vermekle yükümlüdürler (Oğuzman vd., 2015: 37).

Hakkında gaiplik kararı verilenler veya gaiplik kararı verilen kişinin durumuyla hukuken ilgili olanlar gaibin yaşayıp yaşamadığının tespitini mahkemeden isteyebilir.

### **1.6. Ölüm Olayının Doğurduğu Hukuki Sonuçlar**

Biyolojik olmanın yanında doğal bir olay olan ölüm olayına hukuk düzeni birçok sonuçlar bağlamıştır. Zira ölüm kişiliği kesin olarak sona erdiren hukuksal bir olaydır. Ölümle kişilik ve kişilik hakkının konusuna giren kişisel değerler sona erer. Yani ölümden sonra kişinin maddi, bedensel, manevi, mesleki ve ticari değerleri üzerindeki haklarından söz edilemez (Zevkliler vd., 2000: 499).

Kişilik ölümle son bulur, ölenin kişilik hakları ile kişiye bağlı hakları kendiliğinden ortadan kalkar, ancak geçişi (intikali) mümkün olan hakları mirasçılara geçer (Akıntürk ve Karaman, 2010: 113). Geçiş mümkün olan haklar ise mal varlığı yani parasal nitelikli haklardır.

Ölüm hukukî durumların ve hakların süje değiştirmesini gerekli kılmaktadır. Bu bakımdan da ölüm tıpkı doğum gibi hukukî bir olay niteliğindedir (Akipek vd., 2009: 246). Ölüm sonrası ceset haline gelen insan bedeni, artık bir hak süjesi olmadığından hukuki işlemlere konu teşkil etmez. Bir ölü adına veya bir ölüye karşı dava açılmaz (Oğuzman vd., 2015: 21). Aynı zamanda ceset, bir eşya olarak da görülemez. Dolayısıyla ceset üzerinde mülkiyet hakla kurulamaz (Zevkliler vd., 2000: 499). Ancak kişi ölümünden önce, kendi irade beyanı ile organlarının alınmasına ve cesedi üzerinde tasarruf edilmesine izin vermiş veya ölenin yakınları, genel ahlaka ve kamu düzenine aykırılık teşkil etmemek kaydıyla, ceset üzerinde inceleme yapılmasına rıza göstermiş ise para karşılığı olmamak üzere ceset üzerinde tasarrufta bulunmak mümkündür (Deryal, 2010: 94).

Gerçek kişinin ölümüyle medeni haklardan yararlanma ehliyetinin ve taraf ehliyetinin son bulacağı TMK'nın 28/1. maddesindeki "*Kişilik, çocuğun sağ olarak tamamıyla doğduğu anda başlar ve ölümle sona erer*" ifadesi ile buyurucu niteliktedir. Bu nedenle dava tarihinden önce ölüm nedeniyle kişiliği sona eren kişi taraf ehliyetini yitirir. Bir dava devam ederken taraflardan birinin ölmesi durumunda ölen kişinin taraf ehliyeti TMK'nın 28. maddesi uyarınca son bulacağından mirasçılar davada kendiliğinden o tarafın yerini alırlar. Ölüm anından itibaren mirasçılar davaya taraf olurlar (Yargıtay 17.Daire, 23.11.2000 Tarih, E.2000/5401, K.2000/5359 Sayılı Karar).

Yine ölüm nedeniyle hak ve fiil ehliyetini yitiren kişi bir aracı vasıtası ile sözleşme yapamaz ve ona bir kanuni temsilci, bir kayyım atanarak adına işlem yapılamaz. Sağlığında düzenlediği ölüme bağlı tasarrufların ölüm ile hüküm doğurması, onun kişiliğinin devamı anlamında değildir (Hatemi, 2005: 72).

Hukuk dilinde açıkça tanımlanmamış olan ölüm olgusu TMK'nın 28. maddesinde "kişiliği sona erdiren bir olay" olarak ele alınmıştır. Gerçek kişiliğin sona ermesine sebep olan ölüm olayına, temel hukuk dalları bakımından, bir takım sonuçlar bağlanmıştır. Diğer bir anlatımla ölüm olayıyla birlikte kişilik hakları sona erse de ölenin

işçi veya işveren, borçlu veya alacaklı, servet sahibi, vergi mükellefi, bir suçun sanığı veya hükümlüsü olması gibi durumlar bir takım hukuk kurallarına konu olmaktadır.

Çalışmanın bu bölümünde ölüm olayının vergi hukuku dışındaki özel ve kamu hukuk dalları açısından doğurduğu ekonomik, sosyal ve hukuki sonuçlar ele alınmıştır.

### **1.6.1. Borçlar Hukuku Bakımından Doğurduğu Sonuçlar**

Ölüm olayına ilişkin olarak 6098 sayılı TBK’da yer alan düzenlemeler aşağıda detaylı olarak açıklanmıştır.

#### **1.6.1.1. Temsil Bakımından**

TBK’nın 40. maddesinde “*Yetkili bir temsilci tarafından bir başkası adına ve hesabına yapılan hukuki işlemin sonuçları, doğrudan doğruya temsil olunanı bağlar. Temsilci, hukuki işlemi yaparken bu sıfatını bildirmezse, hukuki işlemin sonuçları kendisine ait olur. Ancak, karşı taraf bir temsil ilişkisinin varlığını durumdan çıkarıyor veya çıkarması gerekiyor ya da hukuki işlemi temsilci veya temsil olunandan biri ile yapması farksız ise, hukuki işlemin sonuçları doğrudan doğruya temsil olunana ait olur. Diğer durumlarda alacağın devri veya borcun üstlenilmesine ilişkin hükümler uygulanır.*” düzenlemesine yer verilerek yetkili temsilin ne hüküm ifade ettiği ortaya konulmuştur.

Aynı Kanun’un 43. maddesinde “*Hukuki işlemde doğan temsil yetkisi, aksi taraflarca kararlaştırılmadıkça veya işin özelliğinden anlaşılmadıkça, temsil olunanın veya temsilcinin ölümü, gaipliğine karar verilmesi, fiil ehliyetini kaybetmesi veya iflas etmesi durumlarında sona erer. Bu hüküm, bir tüzel kişiliğin sona ermesi durumunda da uygulanır. Tarafların karşılıklı kişisel hakları saklıdır.*” hükmüne yer verilerek temsil yetkisinin hangi durumlarda sona ereceği tek tek sayılmıştır. Dikkat edileceği üzere temsil yetkisi temsil olunanın ve temsilcinin ölümü ya da hakkında gaiplik kararı verilmesi ile birlikte ileriye doğru kendiliğinden sona ermektedir. Ancak taraflar temsil olunanın ölümüne rağmen temsil yetkisinin devam edeceği hususunda önceden anlaşmışlarsa ya da işin özelliği ölümüne rağmen temsil yetkisinin devamını zorunlu kılıyorsa temsil yetkisi devam eder. Bu manada eğer bir avukata herhangi bir davanın takibi için kendisine yetki verilmiş ise kural olarak bu yetki temsil edilenin ölümü ile birlikte sona ermez (Şener, 2010: 117). Temsil yetkisinin sona ermesini belirleyen olay fiili ölüm olup, zaman noktasında ölüm anıdır. Yani burada tıbben kişinin ölüp ölmediği önemlidir. Temsil

yetkisinin sonlandırılması için, herhangi bir tespit yapılması ya da ölüm olayının öğrenilmiş olması gerekmez. İstisnai durumlar olmakla birlikte kural olarak, ölüm anında itibaren temsilci temsil olunanı ve/veya onun mirasçılarını hak sahibi veya yükümlü kılacak işlemler yapamaz (Şener, 2010: 116).

#### 1.6.1.2. Haksız Fiillerden Doğan Borç İlişkileri Bakımından

TBK'nın 49. maddesinde *“Kusurlu ve hukuka aykırı bir fiille başkasına zarar veren, bu zararı gidermekle yükümlüdür. Zarar verici fiili yasaklayan bir hukuk kuralı bulunmasa bile, ahlaka aykırı bir fiille başkasına kasten zarar veren de, bu zararı gidermekle yükümlüdür.”* hükmüne yer vermek suretiyle haksız fiilden kaynaklı zararların tazmininin mecburi olduğu ifade edilmiştir. Mezkûr Kanun'un 50. maddesinde *“Zarar gören, zararını ve zarar verenin kusurunu ispat yükü altındadır. Uğranılan zararın miktarı tam olarak ispat edilemiyorsa hâkim, olayların olağan akışını ve zarar görenin aldığı önlemleri göz önünde tutarak, zararın miktarını hakkaniyete uygun olarak belirler.”* düzenlemesine ve müteakip 51. maddesinde *“Hâkim, tazminatın kapsamını ve ödenme biçimini, durumun gereğini ve özellikle kusurun ağırlığını göz önüne alarak belirler. Tazminatın irat biçiminde ödenmesine hükmedilirse, borçlu güvence göstermekle yükümlüdür.”* düzenlemesine yer verilmek suretiyle haksız fiilden doğan zararın nasıl tazmin edileceği ortaya konmuştur.

Haksız fiil neticesinde meydana gelen ölüm nedeniyle uğranılan maddi zararlar TBK'nın 53. maddesinde *“1. Cenaze giderleri, 2. Ölüm hemen gerçekleşmemişse tedavi giderleri ile çalışma gücünün azalmasından ya da yitirilmesinden doğan kayıplar, 3. Ölenin desteğinden yoksun kalan kişilerin bu sebeple uğradıkları kayıplar”* olarak tek tek sayılmıştır. Ayrıca TBK'nın 56. maddesindeki *“Hâkim, bir kimsenin bedensel bütünlüğünün zedelenmesi durumunda, olayın özelliklerini göz önünde tutarak, zarar görene uygun bir miktar paranın manevi tazminat olarak ödenmesine karar verebilir. Ağır bedensel zarar veya ölüm hâlinde, zarar görenin veya ölenin yakınlarına da manevi tazminat olarak uygun bir miktar paranın ödenmesine karar verilebilir.”* düzenlemesiyle hâkimin ölen kişinin yakınlarına manevi tazminat ödenmesine de hükmedebileceği belirtilmiştir.

Yukarıda yer verilen yasal düzenlemelerden de görüleceği üzere haksız fiil sonucu ölen bir kişinin yakınlarının bu fiili gerçekleştiren şahıstan hem maddi tazminat talep

etme hakları olduğu gibi hem de (yakınlarının ölümü nedeniyle duydukları acı ve üzüntü yani duygu zararı dolayısıyla) manevi tazminat talep etme hakları mevcuttur.

### 1.6.1.3. Geciktirici Koşula Bağlı Sözleşme Bakımından

Bir sözleşmenin hukuki sonuç doğurabilmesi meydana gelip gelmeyeceği belirsiz olan bir olguya şart koşulmuşsa bu sözleşme TBK'nın 170. maddesine göre geciktirici şarta bağlanmış olur. Aksi yönde karar alınmamışsa "*geciktirici şarta bağlı*" bu sözleşme ancak sözleşmede ileri sürülen olayın gerçekleşmesi ile muhteva ettiği içerik bakımından bu andan itibaren hukuki sonuç doğurur.

Böyle sözleşmelerde borcun doğması koşula bağlandığı için sözleşmenin yapıldığı sırada taraflara ifa borcu yüklenmez. Zira sözleşmenin yapıldığı tarihte hukuki işlem askıdadır. Yani hukuki işlemin hüküm ifade etmesi veya borcun doğması belirsizdir. Ancak şart olarak konulan olayın gerçekleştiği tarihte hukuki işlem hüküm ifade etmeye başlar ve borç muaccel olur. Eğer koşulun gerçekleşme ihtimali ortadan kalkarsa hukuki işlem hükümden düşecek ve hiçbir şekilde hüküm ve sonuç doğurmayacaktır.

Sözleşmenin hüküm ifade etmesi açısından şart olarak konulan olaya ilişkin davranış "*tarafardan birinin bizzat yerine getirmesi gerekli bir davranış değilse*", TBK'nın 174. maddesine göre, bir tarafın ölümü hâlinde varisleri onun yerini alabilir. Yani ölen tarafın mirasçıları koşula ilişkin davranışı yerine getirerek şart sağlanabilir ve böylece mirasçılar edimi talep etme hakkına sahip olabilirler. Ancak bu durum isteğe bağlıdır. Eğer mirasçılar koşula ilişkin davranışı yerine getirmek istemezlerse sözleşme sona erer. Öte yandan koşula ilişkin "*davranış taraflardan birinin bizzat yerine getirmesi gerekli bir davranış*" ise ölüm olayının vuku bulması halinde sözleşme sona ermek zorundadır. Daha açık bir anlatımla bu durumda mirasçılar sözleşmeyi devam ettirme kararı alamazlar.

### 1.6.1.4. Bağışlama Sözleşmesi Bakımından

TBK'nın 285. maddesinde "*bağışlama sözleşmesi bağışlayanın sağlararası sonuç doğurmak üzere, malvarlığından bağışlanana karşılıksız olarak bir kazandırma yapmayı üstlendiği sözleşme*" olarak tanımlanmış olup "*henüz edinilmemiş olan bir haktan feragat etmek veya bir mirası reddetmek ve ahlaki bir ödevin yerine getirilmesi durumları*" bağışlama olarak kabul edilmemiştir. Diğer yandan Kanun'un 290.

maddesinde bağışlamanın bir koşula bağlanarak yapılabileceği ve ifası bağış yapanın ölümüne bağlanmış olan bağış sözleşmelerinde vasiyete ilişkin hükümlerin uygulanacağı hüküm altına alınmıştır. Bağışlamanın bağışlayanın ölümüne bağlı olması durumunda bağışlayan malvarlığından karşılıksız yapacağı tasarrufu sağlıklı döneminde kendisinde tutmakta ancak ölümü halinde bu tasarrufun gerçekleşeceğini kabul etmektedir. Böyle koşullu bağışlama durumlarında artık miras hukuku kuralları devreye girecek ve bağışlama sözleşmesinden farklı olarak vasiyete ilişkin hükümler uygulanacaktır.

Ayrıca bağışlama bağışlayana dönme koşullu şekilde de olabilir. TBK'nın 292. madde hükmüne göre bağışlayan, ancak kendisine bağış yapılan kişinin ölümünün kendince önce gerçekleşmesi halinde bağışa konu olmuş eşyanın kendisine geri verilmesi şartını koyabilir. Eğer ki bağışa konu edilen şey bir taşınmaz veya taşınmaz üzerindeki bir aynı hakka ilişkin ise bağış yapana geri verilme şartı tapu siciline şerh verilebilir.

TBK'nın 295. maddesinde ise bağışlamanın ortadan kalkması durumu düzenlenmiştir. Bu maddeye göre bağışlayan aşağıdaki durumlardan herhangi birinin mevcudiyeti halinde bağışlamadan vazgeçebilir: *“1. Bağışlanan, bağışlayana veya yakınlarından birine karşı ağır bir suç işlemişse. 2. Bağışlanan, bağışlayana veya onun ailesinden bir kimseye karşı kanundan doğan yükümlülüklerine önemli ölçüde aykırı davranmışsa. 3. Bağışlanan, yüklemeli bağışlamada haklı bir sebep olmaksızın yüklemeyi yerine getirmemişse.”* Ancak geri alma hakkı kanun koyucunun sınırlı süreyle tanınmış olduğu bir haktır. Bu konuda TBK'nın 297. maddesinde *“Bağışlayan, geri alma sebebini öğrendiği günden başlayarak bir yıl içinde bağışlamayı geri alabilir. Bağışlayan bir yıllık süre dolmadan ölürse, geri alma hakkı mirasçılara geçer ve mirasçuları bu sürenin sona ermesine kadar bu hakkı kullanabilirler. Bağışlayan, sağlığında geri alma sebebini öğrenememişse, mirasçuları, ölümünden başlayarak bir yıl içinde bağışlamayı geri alma hakkını kullanabilirler. Bağışlanan, bağışlayana kasten ve hukuka aykırı olarak öldürür veya onun geri alma hakkını kullanmasını engellerse, mirasçuları bağışlamayı geri alabilirler.”* düzenlemesi yapılarak geri alma hakkının içeriği ortaya konulmuştur. Bu hak 295. maddede sayılan durumların gerçekleşmesi halinde tek taraflı ve karşı tarafın kabulüne bağlı olmaksızın ulaşan bir irade açıklaması ile hüküm ifade eder. Ayrıca bir yıllık geri alma süresi hak düşürücü süredir ve re' sen göz önünde tutulur.

Öte yandan bağışlayanın ölmesi durumu TBK'nın 298. maddesinde *“Aksi kararlaştırılmamışsa, dönemsel edimleri içeren bağışlama, bağışlayanın ölümüyle sona*

erer” şeklinde hüküm altına alınmıştır. Böylece ifası belirli zaman dilimine yayılan yani dönemsel edimleri içeren şekildeki bağışlamalarda bağışlayanın ölümü ile bağışlama sözleşmesi son bulacaktır.

#### 1.6.1.5. Kira Sözleşmesi Bakımından

TBK'nın 299. maddesinde “Kira Sözleşmesi” *“Kiraya verenin bir şeyin kullanılmasını veya kullanmayla birlikte ondan yararlanılmasını kiracıya bırakmayı, kiracının da buna karşılık kararlaştırılan kira bedelini ödemeyi üstlendiği sözleşme”* olarak tanımlanmıştır. Genel anlamdaki bu kira sözleşmesinin olağanüstü sona ermesine yönelik fesih yollarından birisi kiracının ölümü olarak düzenlenmiştir. TBK'nın 333. maddesindeki *“Kiracının ölmesi durumunda mirasçıları, yasal fesih bildirim süresine uyarak en yakın fesih dönemi sonu için sözleşmeyi feshedebilirler.”* düzenlemesi uyarınca ölen kiracıların mirasçılarına (belirli veya belirsiz süreli olması fark etmeksizin) kira sözleşmesini sona erdirme hakkı verilmiştir. Ancak bu hak ihtiyari bir haktır. Çünkü madde metnindeki feshedebilirler ibaresi feshin ihtiyari bir durum olduğunu ortaya koymaktadır. Diğer önemli bir husus ise TBK'da kira sözleşmesinin sona erme sebepleri arasında kiraya verenin ölümü haline yer verilmemesidir. Bu sebepten ötürü kiraya verenin ölümü sözleşmeyi etkilemeyecektir. Kanun'da kiraya verenin ölümüne yönelik düzenleme yapılmamasının sebebi kiracının korunmak istenmiş olmasıdır.

Öte yandan mesken ve çatılı işyeri kiralamalarında sözleşmenin sonlanması TBK'nın 347-356. maddeleri arasında özel olarak ele alınmıştır. Bu kapsamda TBK'nın 356. maddesinde *“Ölen kiracının ortakları veya bu ortakların aynı meslek ve sanatı yürüten mirasçıları ve ölen kiracı ile birlikte aynı konutta oturanlar, sözleşmeye ve kanun hükümlerine uydukları sürece, taraf olarak kira sözleşmesini sürdürebilirler”* hükmüne yer verilmiştir.

TBK'nın 299. maddesindeki genel kira sözleşmesi düzenlemesinden ayrı olarak ele alınan kira sözleşmelerinden bir tanesi de ürün kirasıdır. Kanun'un 357. maddesinde *“Ürün kirası kiraya verenin, kiracıya, ürün veren bir şeyin veya hakkın kullanılmasını ve ürünlerin devşirilmesini bedel karşılığında bırakmayı üstlendiği sözleşmedir. Ürüne katılmalı kira, kira bedelinin devşirilecek ürünün belli bir oranı olarak kararlaştırıldığı ürün kirasıdır. Bu oran sözleşmeyle kararlaştırılmamışsa, yerel âdete göre belirlenir.”* şeklinde özel bir düzenleme yapılmıştır. Ürün kirasına ilişkin sözleşmeleri sona erdiren sebeplerden biri olarak kiracının ölümü durumu kabul edilmiştir. 371. maddede yer alan

bu düzenlemeyle birlikte kiracı ölürse mirasçılara ve kiralayana, altı aylık yasal fesih bildirim sürelerine uymak koşuluyla, kira sözleşmesini feshedebilme imkânı verilmiştir. Dikkat edileceği üzere 371. maddede kiracının ölmesi durumu yer almakta olup, kiraya verenin ölmesi durumu düzenlenmemiştir. Genel miras hukuku kaidesi gereğince kiraya veren kişinin ölümü ile bu kişinin bütün hak ve borçları bir bütün olarak külli halefiyet ilkesi gereğince mirası kabul eden mirasçılara geçeceğinden varisler hasılat kirasında kiraya verenin yerini alarak kiracıya karşı sözleşmeden dolayı sorumlu olmaya devam edeceklerdir. Eğer mirasçılar sözleşmeyi fesh etmek istiyorlarsa hasılat kirası sözleşmesinin belirli süreli ya da belirsiz süreli olmasına göre kurallarına uyarak sözleşmenin feshini isteyebileceklerdir (Aydın, 2012: 459).

#### **1.6.1.6. Kullanım Ödüncü Sözleşmesi Bakımından**

TBK'nın 379. maddesinde kullanım ödünç sözleşmesi "*Ödünç verenin bir şeyin karşılıksız olarak kullanılmasını ödünç alana bırakmayı ve ödünç alanın da o şeyi kullandıktan sonra geri vermeyi üstlendiği sözleşme*" olarak tanımlanmıştır. Bu sözleşme 385. maddede belirtildiği üzere ödünç alanın ölmesiyle kendiliğinden sona erer. Bu durumda eşyanın geri verilmesi yükümlülüğü mirasçılara geçmektedir.

#### **1.6.1.7. Hizmet Sözleşmesi Bakımından**

TBK'nın 393 ila 447. maddelerin arasında genel hizmet sözleşmelerine ilişkin hükümlere yer verilmiş ve 393. Maddede hizmet sözleşmesi "*İşçinin işverene bağımlı olarak belirli veya belirli olmayan süreyle iş görmeyi ve işverenin de ona zamana veya yapılan işe göre ücret ödemeyi üstlendiği sözleşme*" olarak tanımlanmıştır. Ayrıca mezkûr maddede "*işçinin işverene bir hizmeti kısmi süreli olarak düzenli biçimde yerine getirmeyi üstlendiği sözleşmelerin de hizmet sözleşmesi olduğu ve genel hizmet sözleşmesine ilişkin hükümlerin kıyas yoluyla çıraklık sözleşmesine de uygulanacağı ancak özel kanun hükümlerinin saklı bulunduğu*" hüküm altına alınmıştır.

Hizmet sözleşmesi hukukumuzda iş sözleşmesiyle aynı anlamda kullanılmaktadır (Baskan, 2013: 56). Hizmet sözleşmesinde borçlu borcunu sürekli bir eylemle ifa ettiği için sürekli edimli bir borç ilişkisi doğmaktadır. Yani borç bir anda ifa edilip bitmez ve belirli ya da belirsiz bir süre boyunca sürekli bir eylem şeklinde ifa edilmektedir. Lakin borç ilişkisinin kaynağı olan belirli veya belirsiz süreli hizmet sözleşmeleri taraflardan birinin ölmesi gibi bazı olaylar sebebiyle son bulabilmektedir. Taraflardan birinin ölümü sözleşmeyi sonlandıran en önemli olaydır.



Türk hukuk sisteminde işçi ve işveren ilişkilerini düzenleyen dört temel kanun bulunmaktadır. Bunlar 4857 sayılı İK, 854 sayılı DİK, 5953 sayılı BİS ile 6098 sayılı TBK'dır. İş ilişkisindeki taraflardan birinin ölümünün doğuracağı hukuki sonuçlara ilişkin tek düzenleme TBK'da bulunmaktadır. Bu bakımdan TBK'da yer alan ölüm olayının hizmet sözleşmesine tesirine ilişkin düzenlemeler, çalışan hangi kanun kapsamına girerse girsin, bütün işçiler için geçerlidir (Baskan, 2013: 56).

Hizmet sözleşmeleri her iki tarafa da borç yükleyen sözleşmelerden olduğu için edimler karşılıklı olarak mübadele edilmektedir. Sözleşmenin bir tarafı olan işçinin işverene karşı *“bizzat çalışma borcu”*, *“teslim ve hesap verme borcu”*, *“özen ve sadakat borcu”*, *“fazla çalışma borcu”*, *“düzenlemelere ve talimatlara uyma borcu”* bulunmaktadır. Sözleşmenin diğer tarafı olan işverenin ise ücret ödeme borcu, iş araç ve malzemelerini sağlama borcu, iş için gerekli giderleri karşılama borcu, işçinin kişiliğinin korunması borcu, tatil ve izin verme borcu bulunmaktadır. Tarafların ölümü ise sözleşme konusu bu borçların yerine getirilmesini imkânsız hale getirmektedir. Ölüm olayının iş sözleşmesine ve bu sözleşmenin taraflarına olan etkisi ile hukuk âleminde doğurduğu sonuçlar ölen kişinin işçi veya işveren olmasına göre değişmektedir.

İşçinin ölümü halinde hizmet sözleşmesinden kaynaklı iş görme yükümlülüğünün varislere geçmesi mümkün olmadığından işverenin bu borcu mirasçılardan talep etme hakkı bulunmamakta ve iş sözleşmesi kendiliğinden son bulmaktadır. Bu durum TBK'nın 440. maddesinde *“Sözleşme, işçinin ölümüyle kendiliğinden sona erer.”* hükmüyle açıklanmış, sözleşmenin işçinin ölümünden dolayı sona ermesi durumunda *“işveren işçinin sağ kalan eşine ve ergin olmayan çocuklarına, yoksa bakmakla yükümlü olduğu kişilere ölüm gününden başlayarak bir aylık; hizmet ilişkisi beş yıldan uzun bir süre devam etmişse iki aylık ücret tutarında bir ödeme yapmakla yükümlü”* kılınmıştır. İşveren tarafından bu ödemenin yapılabilmesi için öncelikle işçinin işverenle olan iş ilişkisi (hizmet sözleşmesi) devam ederken ölüm olayının vuku bulması veya gaiplik kararına hükmedilmiş olması gerekmektedir. Kanun koyucu ödemenin yapılması açısından ölümün vuku bulma şekline ilişkin bir belirleme yapmadığı için ölüm şekli tazminat ödemesini etkilememektedir. Buna göre işçinin kendi kusuruyla herhangi bir kazada ölmesi ya da intihar etmesi durumlarında dahi işveren tarafından işçiye ölüm tazminatı ödenecektir (Baskan, 2013: 61). Yine bu ödemenin yapılabilmesi için kanun maddesinden de görüldüğü üzere işçinin işverenle ne kadar süre hizmet ilişkisinde bulunduğu bir

önemi bulunmamaktadır. İşçinin işverenle olan hizmet ilişkisi bir gün bile sürmüş olsa işverenin bu ödemeyi yapma yükümlülüğü vardır. Ancak hizmet ilişkisinin süresi yani işçinin kıdemi işveren tarafından ödenecek tazminat tutarını etkilemektedir. Kanun'un 440. maddesinde bu durum açıkça izah edilerek hizmet ilişkisinin beş yıldan az sürmesi halinde bir aylık, beş yıldan fazla sürmesi halinde ise iki aylık ücreti kadar ödeme yapılacaktır. Tazminat tutarının hesabında ise işçi ile işveren arasında iş sözleşmesi kurulurken kararlaştırılan veya işverenin işçiyi işe alırken bildirdiği asıl ücret yani çıplak ücret dikkate alınmalıdır. Söz konusu bu ödeme Kanun'da sayıldığı sırasıyla yani öncelikle işçinin hayatta olan eşine ve ergin olmayan çocuklarına, bunlar yoksa işçinin bakmakla sorumlu olduğu kişilere yapılacaktır. Birinci sıradaki eş ve çocukların var olması durumunda işçinin bakmakla yükümlü olduğu kişilere bu ödemenin yapılması mümkün değildir. Öte yandan eşe ödemenin yapılabilmesi için ölüm olayının meydana geldiği tarihte işçi ile TMK hükümlerine göre resmi bir evlilik bağının olması gerekmektedir. Kanun koyucu işçinin çocukları bakımından ise bir ayrıma giderek sadece ergin olmayan çocuklara ödeme yapılmasını kabul etmiştir.

Ölüm tazminatı ile ilgili önemli hususlardan birisi de ölüm tazminatının hak sahibinin birden fazla olması durumunda tazminatın nasıl paylaşılacağıdır. Öğretide ödemenin hak sahipleri arasında eşit paylaşılması gerektiği, TBK'da aksine hüküm bulunmadığından TMK'daki miras payı oranlarının uygulanamayacağı görüşü ileri sürülmüştür. Buna mukabil bir başka görüşe göre TBK'nın 440. maddesinde bir düzenleme yer almadığından boşluğun TMK'daki miras payı oranları dikkate alınarak doldurulması gerekir (Baskan, 2013: 64).

Ölüm tazminatının talep edilebilmesi için işçinin işverenle arasındaki hizmet ilişkisinin süresinin bir önemi bulunmamaktadır. Hizmet ilişkisinin süresi yani işçinin kıdemi sadece işveren tarafından ödenmesi gereken ölüm tazminatının miktarını etkilemektedir. Ayrıca kıdem tazminatı işçinin sadece mirasçılara ödenirken ölüm tazminatı işçinin hem mirasçılara hem de bakmakla yükümlü bulunduğu kişilere ödenir. Yine bu iki tazminat düzenleniş amacı farklıdır. Kıdem tazminatı ölen kişinin uzun yıllara dayalı hizmetinin iş hukuku açısından değerlendirilmesiyken, ölüm tazminatının amacı ölenin geride kalanlarına destek olma düşüncesidir (Baskan, 2013: 65). Açıkladığımız bu farklılıklar sebebiyle işçinin ölümü halinde mirasçılardan ayrı yasadan kaynaklanan kıdem tazminatı ve ölüm tazminatına birden hak kazanması mümkün bulunmaktadır.

Buna karşılık öğretide bir başka görüşe göre TBK’da ölüm tazminatının düzenlenmiş olmasının nedeni söz konusu Kanun’da kıdem tazminatına ilişkin düzenlemelere yer verilmemesidir. Bu nedenle İK’ya göre kıdem tazminatına hak kazanan mirasçılardan ayrıca ölüm tazminatı talep etmesi söz konusu değildir. Ancak İK kapsamında olup da kıdem tazminatına hak kazanamayan eş ve çocuklar ölüm tazminatı talep edebilirler (Baskan, 2013: 66). Diğer önemli bir husus da bu ölüm tazminatının uygulama alanıdır. Bu tazminat TBK’nın 440. maddesinde düzenlendiği için bu Kanuna tabi olan işçiler hakkında ölüm tazminatı hükmü mutlaka uygulanacaktır. Ancak bu ölüm tazminatına BİK’e tabi işçiler hak kazanamazlar. Çünkü BİK’in ölüm tazminatı başlıklı 18. maddesinde *“Gazetecinin ölümü sebebiyle iş akdinin sona ermesi halinde, eşi ve çocuklarına ve bunlar bulunmadığı takdirde geçimi kendisine terettüp eden ailesi efradına müteveffanın aylık ücretinin üç mislinde az olmamak üzere, kıdem hakkı tutarında ölüm tazminatı verilir.”* şeklinde özel bir düzenleme yapılarak bir tazminat ödemesi zaten kabul edilmiştir. Bu nedenle her iki tazminata birden hak kazanmak mümkün değildir. Zira BİK’te düzenlenen tazminat “kıdem tazminatı” olmayıp bilakis TBK’da düzenlenen ölüm tazminatı ile aynı nitelikte bir tazminattır. Gerçekten BİK’deki “ölüm tazminatı” “kıdem tazminatı” niteliği taşımamaktadır. Zira öyle olsaydı kanun koyucu söz konusu düzenlemeye Kanun’un “kıdem tazminatı” hakkının yer aldığı 6. maddesinde yer verirdi. Diğer taraftan söz konusu tazminat bütün kıdem tazminatı düzenlemelerinde ortak koşul olan belli bir kıdem şartı aramamaktadır (Baskan, 2013: 66). Ölüm tazminatının İK ve DİK kapsamındaki işçiler bakımından uygulama alanına bakacak olursak bu Kanunlarda ölüm tazminatı ödemesine ilişkin özel bir hükme yer verilmediği için genel hüküm niteliğindeki TBK’nın 440. madde hükmünün bu Kanunlar kapsamındaki işçilere de uygulanması mümkündür.

Hizmet sözleşmesinde ölen tarafın işveren olması durumunun doğurduğu sonuçlar ise TBK’nın 441. maddesinde *“İşverenin ölümü hâlinde, yerini mirasçıları alır. Bu durumda işyerinin tamamının veya bir bölümünün devri ile gerçekleşen hizmet ilişkisinin devrine ilişkin hükümler kıyas yoluyla uygulanır. Hizmet sözleşmesi ağırlıklı olarak işverenin kişiliği dikkate alınmak suretiyle kurulmuşsa, onun ölümüyle kendiliğinden sona erer. Ancak, işçi sözleşmenin süresinden önce sona ermesi yüzünden uğradığı zarar için, mirasçılardan hakkaniyete uygun bir tazminat isteminde bulunabilir.”* şeklinde ile ortaya konmuştur.

Öncelikle bu maddede tabir edilen işveren gerçek kişi konumundaki işvereni ifade etmektedir. Çünkü tüzel kişiliğin ölmesinden değil ancak sona ermesinden söz edilebilir. Bu sebeple işverenin tüzel kişiliğinin sona ermesi durumunun doğurduğu sonuçların bu madde kapsamında ele alınması mümkün değildir. Ancak TMK ve ortaklıklarla ilgili hükümlere göre değerlendirilmesi gerekmektedir.

Öte yandan sözleşmenin işverenin kişiliğinin dikkate alınarak yapılıp yapılmaması durumu sözleşmenin akıbeti açısından önem arz etmektedir. Eğer sözleşme şahsi özellikler göz önünde bulundurularak yapılmamışsa sözleşme sona ermez ve işverenin borçları kişisel edim içermediği için yerine kendiliğinden mirasçıları geçer. Bu şekildeki miras yolu ile intikal aslında teknik anlamda bir işyeri devri değildir. Ancak ölüm neticesinde bir işveren değişikliği olduğu için kanun koyucu mirasçılar ile işçiler arasındaki hizmet ilişkisine işyerinin devri ile sözleşmenin devrine ilişkin hükümlerin kıyas yoluyla uygulanmasını kabul etmiştir. Kanun koyucu işverenin ölümü halinde TBK'nın 428 ve 429. maddelerindeki devre ilişkin hükümlerin kıyas yoluyla uygulanmasını kabul ettiği için mirası kabul etmiş mirasçılar hem işyerinden hem de mevcut iş sözleşmelerinden kaynaklı bütün hak ve borçları devir almış olurlar. Bu sebeple işçiler sözleşmeden doğan haklarını yeni işveren konumundaki mirasçılardan talep edeceği gibi borçlarını da yine mirasçılara ifa etmek durumundadırlar. Mirasçıların birden fazla olması durumunda mirasçıların her biri işveren sıfatına sahip olur.

Hizmet sözleşmesinin akıbetini etkileyen diğer bir durum ise sözleşmenin işverenin kişiliğinin dikkate alınarak yapılmasıdır. Bu durumun doğurduğu sonuçlara ise TBK'nın 441. maddesinde *“Hizmet sözleşmesi ağırlıklı olarak işverenin kişiliği dikkate alınmak suretiyle kurulmuşsa, onun ölümüyle kendiliğinden sona erer. Ancak, işçi sözleşmenin süresinden önce sona ermesi yüzünden uğradığı zarar için, mirasçılardan hakkaniyete uygun bir tazminat isteminde bulunabilir.”* şeklinde yer verilmiştir. Görüldüğü üzere işverenin kim olduğunun asli unsur olarak önem taşıdığına dair hükümlerin konulduğu sözleşmeler işverenin ölümü halinde kendiliğinden sona ermektedir. Yapılan sözleşmelerin türü konusunda herhangi bir ayrıma gidilmediği için belirli veya belirsiz süreli olsun işverenin taraf olduğu bütün sözleşmeler ölüm ile son bulacaktır. Örneğin engelli bir kişinin kendisini işe götürüp getirmesi için özel bir şoför ile belirsiz süreli sözleşme yapması ve daha sonra engelli kişinin ölmesi durumunda yapılan sözleşme kendiliğinden sona erecektir. TBK'nın 441. maddesindeki bu hüküm

emredici nitelikte olduğu için işverenin ölümü halinde iş sözleşmesinin mirasçılara devri mümkün değildir. Ancak işverenin mirasçıları işçiyle yeni bir iş sözleşmesi yaparak iş ilişkisini sürdürebilme imkânına sahiptirler. Diğer taraftan işvereni ölen işçi, sözleşmenin süresinden önce sona ermesi yüzünden bir zarara uğrarsa bunun tazminini mirasçılardan isteyebilir. Burada izaha muhtaç bir konu tazminatın ödenmesinde belirli ya da belirsiz süreli iş sözleşmelerinden hangisinin kapsama girdiği, ya da ikinin de kapsama girip girmediğidir. Kaynak İsviçre Kanunu'nda ikilime mahal bırakmayacak şekilde sözleşmenin “*zamanından önce sona ermesi ifadesi*” kullanıldığından, Türk Hukukunda da anılan kuralın her iki tip iş sözleşmelerinde uygulanacağı kabul edilmektedir (Baskan, 2013: 69). İşçinin söz konusu tazminatı talep etme hakkının doğabilmesi için sözleşmenin sona ermesi nedeniyle uğradığı bir zararın var olması ve iddia ettiği zararın mevcut olduğunu ispat etmesi gerekmektedir (Akyiğit, 2011: 43). Bu şekilde zararını ispat eden işçi hakkaniyete uygun bir tazminat talep etmelidir. Talep edilen tazminatın hakkaniyete uygun olup olmadığına ve işçinin zararının ne kadarının tazmin edileceğine hâkim karar verecektir. Hâkim bu kararı verirken tazminatı ödeyecek mirasçıların ekonomik durumlarını ve işçinin yeniden iş bulma durumunu göz önünde bulundurmalıdır. Kanun koyucu bu tazminatı ödemekle yükümlü mirasçılar konusunda bir ayrıma gitmediği için mirası kabul etmiş bütün mirasçılar ölüm tazminatından sorumludurlar.

#### **1.6.1.8. Eser Sözleşmesi Bakımından**

Eser sözleşmeleri TBK'nın 470. ve müteakip maddelerinde düzenlenmiş olup yasada “*yüklenicinin bir eser meydana getirmeyi, iş sahibinin de bunun karşılığında bir bedel ödemeyi üstlendiği sözleşme*” olarak tanımlanmıştır. Sözleşmeye taraf olan yüklenici, TBK'nın 471. maddesine göre, sözleşmeye konu eseri, bizzat yapmak veya kendi idaresi ve gözetiminde yaptırmakla sorumludur. Ancak, yüklenilen eserin yapımında yüklenicinin şahsi özelliklerinin önemi bulunmuyorsa, yüklenici eseri başkasına da yaptırabilir.

Eseri meydana getirme borcunun ifa edilmesiyle eser sözleşmesi sona erer. Ancak TBK'nın 486. maddesinde yüklenicinin ölümü eser sözleşmesini sona erdiren bir durum olarak kabul edilmiştir. Anılan maddede “*Yüklenicinin kişisel özellikleri göz önünde tutularak yapılmış olan sözleşme, onun ölümü veya kusuru olmaksızın eseri tamamlama yeteneğini kaybetmesi durumunda kendiliğinden sona erer. Bu durumda iş sahibi, eserin tamamlanan kısmından yararlanabilecek ise, onu kabul etmek ve karşılığını vermeye*

*yükümlüdür.*” şeklinde Bir düzenleme yapılmıştır. Yüklenicinin ölümüne bağlanan bu hükmün uygulanabilmesi için öncelikle ortada bir eser sözleşmesinin var olması ve bu eser sözleşmesinin de yüklenicinin şahsi nitelikleri dikkate alınmak suretiyle yapılmış olması yani yüklenicinin eseri kişisel olarak ya da kendi yönetimi altında meydana getirmekle yükümlü tutulabilmesi gerekmektedir. Bu şartların var olması halinde sözleşme yasa gereği kendiliğinden ve geleceğe etkili olarak sona erecektir. Böylelikle tarafların eserin natamam kısmına ilişkin hak ve yükümlülükleri de sona erecektir. Ancak eserin daha önce tamamlanmış kısmının iş sahibi tarafından kullanılması mümkün ise iş sahibi bu kısmı kabul etmek ve bedelini ödemek mecburiyetindedir.

#### **1.6.1.9. Yayım Sözleşmesi Bakımından**

Yayım sözleşmesi TBK’nın 487. maddesinde düzenlenmiş olup *“Bir fikir ve sanat eseri sahibinin veya halefinin, o eseri yayımlanmak üzere yayımcıya bırakmayı, yayımcının da onu çoğaltarak yayımlamayı üstlendiği sözleşme”* olarak tasvir edilmiştir. Eser sahibinin eseri tamamlamadan önce ölmesi hali, TBK’nın 500. maddesi uyarınca, sözleşmeyi kendiliğinden sona erdiren bir durum olarak kabul edilmiştir. Öte yandan TBK’nın 493. maddesine göre eser sahibinin mirasçuları eserde güncelleştirme yapabilecektir. Mirasçılara güncelleştirme imkânı verilmeden eser yeniden basılamayacak veya çoğaltılamayacaktır. Bu madenin gerekçesinde haleflere yönelik olan bu güncelleştirmenin gayesi *“eser sahibinin ölümünden sonra mirasçılarının da eseri güncelleştirmek suretiyle bu eserden doğan mali haklardan gerektiği gibi yararlanmaları”* olarak ifade edilmiştir (Başak, 2012: 27).

#### **1.6.1.10. Vekâlet Sözleşmesi Bakımından**

Vekâlet sözleşmesi TBK’nın 502. maddesinde *“Vekilin vekâlet verenin bir işini görmeyi veya işlemi yapmayı üstlendiği sözleşme”* olarak tanımlanmıştır. Yine Kanun’un 506. madde hükmüne göre *“vekil vekâlet borcunu bizzat ifa etmekle yükümlüdür.”* Genel kural böyle olmakla birlikte vekile yetki verilmişse veya şartlar zorunlu kılıyorsa veya teamül bunu gerektiriyorsa vekil işi başka kişiye yaptırabilir.

Vekâlet sözleşmesinden doğan hak ve borçlar tamamen tarafların kişiliğine bağlı bulunduğundan vekilin veya vekâlet verenin yani tarafların ölümü sözleşmeyi kendiliğinden sona erdirmektedir. Çünkü vekâlet ilişkisinde vekilin borcunu bizzat kendi ifa etmesi ve vekâlet verenin de vekile açık talimat vermesi gerektiğinden ötürü tarafların ölümü bu vekâlet ilişkisini imkânsız hale getirmektedir. Bu durum TBK’nın 513.

maddesindeki “Sözleşmeden veya işin niteliğinden aksi anlaşılmadıkça sözleşme, vekilin veya vekâlet verenin ölümü ile kendiliğinden sona ermiş olur. Vekâletin sona ermesi vekâlet verenin menfaatlerini tehlikeye düşürüyorsa, vekâlet veren veya mirasçısı ya da temsilcisi, işleri kendi başına görebilecek duruma gelinceye kadar, vekil veya mirasçısı ya da temsilcisi, vekâleti ifaya devam etmekle yükümlüdür.” hükmü ile açıkça ifade edilmiştir.

Ancak taraflardan birinin ölümü ile sözleşmenin sona ereceği hükmünün iki istisnası vardır. Bunlardan biri vekâlet sözleşmesinde vekâlet ilişkisinin ölümden sonra da devam edeceği konusunda bir kararın bulunması diğeri ise işin niteliğinin açıkça vekâletin devamını gerektirmesidir. Diğer yandan vekâlet akdi üçüncü kişinin yararına düzenlenmiş ise vekâlet verenin ölümü durumunda üçüncü kişi edimin yerine getirilmesini talep edebileceğinden vekâlet akdi sona ermez (Kayıhan ve Ünlütepe, 2014: 198).

Diğer yandan TBK’nın 554. maddesinde “ticari temsilcilerin”, “ticari vekillerin” ve “diğer tacir yardımcılarının” yetkilerinin sonlanması ayrıca düzenlenmiştir. Buna göre işletme sahibinin ölümü durumunda “ticari temsilcilerin, ticari vekillerin ve diğer tacir yardımcılarının” yetkisini sona erdirmemektedir.

#### **1.6.1.11. Ölüncüye Kadar Bakma Sözleşmesi Bakımından**

Ölüne dek bakma akdi TBK’nın 611. maddesinde “bakım borçlusunun bakım alacaklısını ölüncüye kadar bakıp gözetmeyi, bakım alacaklısının da bir malvarlığını veya bazı malvarlığı değerlerini ona devretme borcunu üstlendiği sözleşme” şeklinde tanımlanmıştır. Bu şekildeki sözleşmeler genellikle birbirini tanıyan ve birbirine güvenen kişiler arasında gündeme geldiği için tarafların ölümü sözleşmenin akıbetini etkilemektedir. TBK’nın 618. maddesinde bu konuda düzenleme yapılmıştır. Anılan maddeye göre “bakım borçlusu ölürse bakım alacaklısı bir yıl içinde sözleşmenin feshini isteyebilir”. Görüldüğü üzere bakım borçlusunun ölümü sözleşmeyi kendiliğinden sona erdirmese de alacaklıya fesih hakkı kazandırmaktadır. Ancak alacaklı bir yıl içinde fesih hakkını kullanmaz ise sözleşme borçlunun mirasçıları ile devam eder.

TBK’nın 618. maddesi uyarınca “Bakım borçlusunun ölümü nedeniyle sözleşmenin bir yıl içinde feshedilmesi durumunda bakım alacaklısı, bakım borçlusunun iflası hâlinde iflas masasından isteyebileceği miktara eşit bir paranın kendisine ödenmesini bakım borçlusunun mirasçılarından talep edebilir.” Dikkat edileceği üzere

sözleşmenin fesih edilmesi neticesinde alacaklı, borçlunun mirasçılarından borçluya daha önce devir etmiş olduğu malvarlığını geri isteyemez sadece 618. maddede yazılı tutar kadar bir bedel isteyebilir.

#### 1.6.1.12. Adi Ortaklık Sözleşmesi Bakımından

Adi ortaklık bir şahıs ortaklığıdır. Dolayısıyla şirketi kuran kişilerin “*kişilikleri*” kendi aralarında önem arz eder, çünkü özellikle tüm kişi şirketlerinde ortaklar arası ilişkilerde karşılıklı güven ve anlayış esastır (Pulaşlı, 2015: 67). Adi ortaklık Türk Borçlar Kanununda düzenlenmiştir.

Adi ortaklık akdi “*İki ya da daha fazla kişinin emeklerini ve mallarını ortak bir amaca erişmek üzere birleştirmeyi üstlendikleri sözleşme*” olarak TBK’nın 620. maddesinde tanımlanmıştır. Eğer bir şirket yasalarda düzenlenmiş olan şirketlerin temel özelliklerini karşılamıyorsa bu şirket TBK hükümlerine tabi bir adi ortaklıktır.

Adi ortaklık bir şahıs ortaklığı olduğundan, şirketi kuran ya da devam ettirenlerin kişilikleri kendi aralarında oldukça önemlidir. Çünkü diğer şahıs şirketlerinde de olduğu gibi adi ortaklıkta da ortaklar arasında karşılıklı güven ve anlayış esastır. Bu sebeple TBK’nın 639. maddesinde “*Sözleşmede ortaklığın mirasçılarla sürdürülmesi konusunda bir hüküm yoksa ortaklardan birinin ölmesiyle adi ortaklığın sona ereceği*” belirtilmiştir. Aynı Kanun’un 641. maddesinde de “*Ortaklık, ortaklardan birinin ölümüyle sona ererse, ölen ortağın mirasçısı, durumu hemen diğer ortaklara bildirmekle yükümlüdür. Mirasçı, gerekli önlemler alınıncaya kadar, ölen ortağın daha önce yürütmekte olduğu işlere, dürüstlük kuralları çerçevesinde devam eder. Diğer ortaklar da, geçici olarak, ortaklık işlerini aynı şekilde yürütmeye devam ederler.*” düzenlemesi hüküm altına alınmıştır.

Görüldüğü üzere ortaklık sözleşmesinde aksi yönde bir hüküm yer almadığı takdirde ortaklardan birinin ölümü adi ortaklığı sona erdirir. Öte yandan TMK’nın 32 ila 35. maddeleri uyarınca ortaklardan birinin gaipliğine karar verilmesi halinde de ölüme benzer hukuki sonuçlar doğuracağından ortaklardan biri hakkında gaiplik kararı verilmesi de adi ortaklığın sona ermesine neden olacaktır (Narin, 2010: 30). Sözleşmede ölen ortağın mirasçıları ile işe devam edileceği kararlaştırılmış ise adi ortaklık mirasçılarla devam edebilir. Ancak bu durum mirasçılar için zorunlu değildir Yani sözleşmede hüküm bulunsa bile mirasçılar ortaklığı devam ettirmeyebilir. Dolayısıyla mirasçıların bir kısmı ortaklığa girer iken bir kısmı girmeyebilir. Ancak bu durumda şirkete katılmayan mirasçılar ölen ortağın şirketteki borçlarından sorumlu olmaya devam ederler ve mirası



reddetmedikçe bu borçlardan sorumlu olmaktan kurtulamazlar (Narin, 2010: 33). Ayrıca taraflar ortağın ölümü hususunda sözleşmeye başka kayıtlar koymak suretiyle veya sözleşmede hüküm bulunmasa bile ortaklar kendi aralarında veya mirasçılarla şirketi devam ettirebilir (Narin, 2010: 123). Ortağın ölümü üzerine ortaklıktaki payları hisseleri mirasçılara geçmekle birlikte yönetim hakkı doğrudan mirasçılara geçmez. Öte yandan şirkete dâhil olan mirasçıların her biri, aksine düzenleme yoksa TBK'nın 624. maddesi uyarınca en az bir oy hakkına sahip olur. Şirket idaresinde bir oy hakkına sahip ortağın ölmesi ve bunun yerine birden fazla mirasçının ortak olması ve bunların mirasçı sayısı kadar oy hakkına sahip olması şirket içindeki güven ve anlayışa tesir edebileceğinden, dolayısıyla önceki duruma göre mevcut durum oylar arasında bir orantısızlık ve görünüşte haksızlığa neden olacağından bu sakıncayı gidermek için şirket sözleşmesinde düzenleme yapılmalıdır (Narin, 2010: 32).

### **1.6.2. Ticaret Hukuku Bakımından Doğurduğu Sonuçlar**

Ölüm olayına ilişkin olarak 6102 sayılı TTK'da yer alan düzenlemeler aşağıda detaylı olarak açıklanmıştır.

#### **1.6.2.1. Defter ve Belgelerin Saklanması Bakımından**

TTK'nın 82. maddesi uyarınca tacirler; *“ticari defterlerini, ticari defterlere yapılan kayıtların dayandığı belgeleri, envanterlerini, bilançolarını, finansal tablolarını, yıllık faaliyet raporlarını, çalışma talimatları ile diğer organizasyon belgelerini, alınan ticari mektupları, gönderilen ticari mektuplarını”* 10 yıl süre ile saklamakla yükümlüdür.

Aynı Kanununun 6. bendi uyarınca; *“Saklama süresi, ticari defterlere son kaydın yapıldığı, envanterin çıkarıldığı, ara bilançonun düzenlendiği, yılsonu finansal tablolarının hazırlandığı ve konsolide finansal tabloların hazırlandığı, ticari yazışmaların yapıldığı veya muhasebe belgelerinin olduğu takvim yılının bitişiyile başlar”*.

Tacirin ölümü defter ve belgelerin saklanması yükümlülüğünü ortadan kaldırmamaktadır. TTK'nın 82/8. maddesine göre gerçek kişi tacir öldüğü takdirde varsa mirasçıları saklama yükümlülüğünü yerine getirmesi gerekir. Hatta mirasçılar ticari işletmeyi işletmeye devam etmeseler bile ölen tacirin ticari defter ve belgelerini saklamaya devam etmelidirler (Şener, 2004: 239).

### 1.6.2.2. Cari Hesap Sözleşmesi Bakımından

TTK'nın 89. maddesine göre “ *cari hesap sözleşmesi, iki kişinin herhangi bir hukuki sebep veya ilişkiden doğan alacaklarını teker teker ve ayrı ayrı istemekten karşılıklı olarak vazgeçip bunları kalem kalem alacak ve borç şekline çevirerek hesabın kesilmesinden sonra çıkacak artan tutarı isteyebileceklerine ilişkin sözleşmedir.*” Cari hesap tariften de anlaşılacağı üzere, aralarında devamlı iş ilişkileri bulunan kişi, kuruluşlar veya kurumlar açısından getirilmiş bir kolaylıktır.

Taraflar bu sözleşme devam ettiği müddet boyunca alacak ve borçlarını birbirlerine ayrı ayrı ödemezler. Çünkü taraflar bu sözleşme ile alacaklarını karşılıklı olarak istememeyi taahhüt ederler. Devamlı bir ticari ilişki içinde olanların borç ve alacakları bir cari hesapta toplanmakta, hesap dönemi sonunda borçlar ve alacaklar birlikte dikkate alınarak borç ya da alacak bakiyesi bulunmakta, bu bakiye yeni hesap döneminde yeni bir borç ya da alacak olarak hesaba geçirilmekte, sözleşme sona ermiş ise bu tutar borçlusu tarafından alacaklıya ödenmesi gerekmektedir. Dolayısıyla cari hesap kesilmeden önce taraflar alacaklı veya borçlu sayılamaz. Böylelikle borçların ifa zamanı bu sözleşme vasıtası ile geçici bir süreyle ertelenmiş olmaktadır.

TTK'nın 94. maddesinde “*Sözleşme veya ticari teamül uyarınca, belirli hesap devreleri sonunda devre hesabı kapatılır ve alacak ile borç kalemleri arasındaki fark belirlenir. Hesap devresi hakkında sözleşme veya ticari teamül yoksa, her takvim yılının son günü taraflarca hesabın kapatılması günü olarak kabul edilmiş sayılır. Saptanan artan tutarı gösteren cetveli alan taraf, aldığı tarihten itibaren bir ay içinde, noter aracılığıyla, taahhütlü mektupla, telgrafla veya güvenli elektronik imza içeren bir yazıyla itirazda bulunmamışsa, bakiyeyi kabul etmiş sayılır*” düzenlemesi yapılmak suretiyle cari hesapların ne zaman ve ne şekilde kapatılacağı belirlenmiştir.

Cari hesap sözleşmesini sona erdiren durumlar TTK'da tek tek sayılmış olup bu durumlardan birisi olan ölüm hali 99. madde ile hüküm altına alınmıştır. Bu maddeye göre “ *sözleşme süreli olup da taraflardan biri bu süre içinde ölür veya kısıtlanırsa her iki taraf ve kanuni temsilcileriyle halefleri on gün önceden haber vermek şartıyla cari hesap sözleşmesini feshedebilir. Ancak artan tutarın ödenmesi, hesabın 94. maddeye göre kapatılması gereken tarihte istenebilir*”. Görüldüğü üzere sözleşmenin taraflarından birinin ölümü halinde sözleşmenin her iki tarafı için de fesih isteme hakkı doğmaktadır. Ancak bu fesih hakkının taraflarca kullanılabilmesi için 10 gün önceden haber vermeleri

gerekir. Burada en önemli husus ise ölüm nedeniyle sözleşme feshedilse bile hesabın bakiyesinin ancak 94. maddede hüküm altına alınan tarihte istenebileceğidir.

### **1.6.2.3. Acentelik Bakımından**

TTK'nın 102. maddesine göre *“ticari mümessil, ticari vekil, satış memuru veya işletmenin çalışanı gibi işletmeye bağlı bir hukuki konuma sahip olmaksızın, bir sözleşmeye dayanarak, belirli bir yer veya bölge içinde sürekli olarak ticari bir işletmeyi ilgilendiren sözleşmelerde aracılık etmeyi veya bunları o tacir adına yapmayı meslek edinen kimseye”* acente denir.

Belirli veya belirsiz süreli olarak yapılan acentelik sözleşmesinin sona erme sebepleri TTK'nın 121. maddesinde ayrıntılı olarak açıklanmıştır. Bu maddeye göre müvekkilin veya acentenin ölümü hâlinde TBK'nın 513. madde hükmü uygulanır. Görüldüğü üzere müvekkilin veya acentenin ölümü halinde TBK'nın vekilin veya vekâlet verenin ölümüne ilişkin hükümleri uygulanacaktır. Dolayısıyla sözleşmeden veya işin niteliğinden aksi anlaşılmadıkça belirli veya belirsiz süreli sözleşme vekilin (acentenin) veya vekâlet verenin (müvekkilin) ölümü ile kendiliğinden sona erecektir. Ancak vekâletin sona ermesi halinde vekâlet verenin (müvekkilin) menfaatlerini tehlikeye giriyorsa vekâlet veren veya mirasçısı ya da temsilcisi işleri kendi başına görebilecek duruma gelene dek vekil (acente) veya mirasçısı ya da temsilcisi vekâlet görevini ifaya devam etmekle yükümlüdür.

Müvekkilin veya acentenin ölümünden dolayı acentelik sözleşmesi sona ererse işlerin tamamlanması durumunda acenteye verilmesi gereken ücret miktarına oranlanarak belirlenecek uygun bir tazminat, TTK'nın 121/5. maddesi uyarınca, acenteye ya da acentenin yerine geçenlere ödenir. Dikkat edileceği üzere TTK'nın 121/5. madde hükmü acentenin tamamlayamadığı ancak kısmen gördüğü işleri sebebiyle mahrum kaldığı kazancına karşılık olarak uygun bir tazminat öngörmektedir (Dönmez, 2009: 78).

### **1.6.2.4. Kollektif Şirket Bakımından**

Kollektif şirket TTK'nın 211. maddesinde tanımlanmış olup *“Ticari bir işletmeyi bir ticaret unvanı altında işletmek amacıyla, gerçek kişiler arasında kurulan ve ortaklarından hiçbirinin sorumluluğu şirket alacaklılarına karşı sınırlanmamış olan şirkettir”*. Bu şirketlerin tüzel kişilik kazanabilmesi için ticaret siciline tescil edilmesi gerekir. Tacir sıfatı şirket tüzel kişiliğine aittir. Bu şirket ortaklarından ayrı bir tüzel

kişiliği haiz olduğu için hak ehliyeti, fiil ehliyeti ve dava ehliyetine sahiptir. Ayrıca şirketin ortaklarından ayrı bir malvarlığı da vardır. Bu şirkete tüzel kişilerin ortak olması mümkün değildir.

TTK'nın 243/1. maddesine göre kollektif şirketler, bu kanunun 253. madde hükmü saklı kalmak kaydıyla, sözleşmede ortaklardan birinin ölümü halinde ortaklığın mirasçılarla sürdürüleceği konusunda bir düzenleme bulunmuyorsa ölüm olayı ile birlikte ortaklık sona ermektedir. Diğer taraftan şirket sözleşmesine ortaklığın mirasçılarla sürdürüleceğine dair hüküm konularak işletmenin devamı sağlanabileceği gibi sözleşmeye herhangi bir hüküm konulmadan da mirasçılarla veya mirasçılar olmaksızın şirketin devamı sağlanabilir. Bu iki duruma ilişkin olarak TTK'nın 253. maddesinde ayrı ayrı düzenleme yapılmıştır. Bu maddeye göre *“eğer şirket sözleşmesinde ortağın ölümü halinde mirasçılarıyla ortaklığın devam olunacağına ilişkin bir düzenleme yoksa mirasçılarla diğer ortakların oybirliği ile verecekleri karar üzerine fesh olunmaz ve şirket bunların arasında faaliyetine devam edebilir. Mirasçılar veya içlerinden biri şirkette kalmaya razı olmazlarsa, diğer ortaklar ölen ortağın razı olmayan mirasçılarına düşen payları ödeyerek onları şirketten çıkarır ve aralarında ortaklık devam edebilir.”* (Kızılot, 1999: 73). Ancak ortaklardan biri şirketin devamını istemez ise oybirliği şartı sağlamadığından ortaklık son bulur. Şayet şirketin, *“ölen ortağın mirasçılarıyla diğer ortaklar arasında kollektif şirket olarak devam edeceği”* hususunda şirket sözleşmesinde bir düzenleme varsa mirasçılar kollektif sıfatıyla şirkete devam edip etmemekte serbesttirler. Mirasçılar devam etmek isterlerse diğer ortaklar bu isteği kabul etmek mecburiyetindedir. Ancak kollektif ortak sıfatıyla şirkette ortak olarak kalmak istemeyen mirasçı varsa ölen ortağın payından kendisine düşen tutar ile sınırlı olmak üzere komanditer olarak şirkete kabul edilmesini teklif edebilir. Bu durumda diğer ortaklar bu teklifi kabul etmek mecburiyetinde değildir. Mirasçılar şirkete kollektif veya komanditer ortak olarak girip girmeyeceklerini ortağın ölüm anından itibaren üç ay içinde şirkete bildirmeleri gerekmektedir (Kızılot, 1999: 73). Bu üç aylık müddetin sonuna kadar mirasçılar şirkette komanditer olarak kalmış sayılırlar. Bu süre zarfında ihbarda bulunan mirasçılar sürenin sona ermesinden itibaren kollektif ortak sıfatını alırlar.

Şirketin tasfiyeye girmesi halinde tasfiye memurları tasfiye süresince ortakların oybirliğiyle verdikleri kararlara göre hareket ederler. Ancak şirket tasfiye sürecinde iken ortaklardan birinin ölmesi durumunda verilecek kararlarda oy kullanma hakkı mirasçılara

ait olur. Bu konuda TTK'nın 268. maddesinde *“tasfiye memurlarının atanmaları ve görevden alınmaları veya onlara verilecek talimatla ilgili kararlara katılma hakkı, bir ortağın iflasında iflas idaresine, ölümünde mirasçılara ve kısıtlanması durumunda kanuni temsilcisine aittir. Mirasçılar kendilerini, oybirliğiyle atayacakları bir temsilci ile temsil ettirirler. Oybirliğine ulaşılmadığı takdirde temsilcinin atanması mahkemeye aittir.”* şeklinde düzenleme yapılarak mirasçılara kararlara katılma ve oy kullanma imkânı verilmiştir.

#### **1.6.2.5. Komandit Şirket Bakımından**

Komandit şirket TTK'nın 304. Maddesinde tanımlanmış olup *“Ticari bir işletmeyi bir ticaret unvanı altında işletmek amacıyla kurulan, şirket alacaklılarına karşı ortaklardan bir veya birkaçının sorumluluğu sınırlandırılmamış ve diğer ortak veya ortakların sorumluluğu belirli bir sermaye ile sınırlandırılmış olan şirket”* komandit şirkettir. Bu şirketlerde şirket borçlarından dolayı sadece koyduğu sermaye ile değil de şahsi mal varlığı ile de sorumlu olanlara komandite ortak, sorumluluğu sadece koymuş olduğu sermaye ile sınırlı olanlara ise komanditer ortak denir. Komandite ortakların gerçek kişi olmaları gerekmekte olup, tüzel kişiler ancak komanditer ortak olarak şirkette yer alabilirler. Kollektif şirkette kolektif ortağın ölümünde geçerli olan düzenlemeler adi komandit şirkette komandite ortağın ölümünde geçerlidir. Ancak şirket sözleşmesinde aksine bir hüküm bulunmadıkça komanditer ortakların ölümü veya kısıtlanması şirketin sona ermesi sonucunu doğurmaz.

Kollektif şirketin sona ermesine ilişkin madde hükümleri komandit şirket hakkında da uygulanacağı için komandite ortaklardan birinin ölümü komandit şirketin sona ermesine sebep olmaktadır. Ancak şirket sözleşmesine ortaklığın mirasçılarla sürdürüleceğine dair hüküm konularak işletmenin devamı sağlanabileceği gibi sözleşmeye herhangi bir hüküm konulmadan da mirasçılarla veya mirasçılar olmaksızın şirketin devamı sağlanabilir. Ancak sınırlı sorumluluğa sahip komanditer ortağın ölümü şirketin sona ermesini gerektirmez. Ölen komanditer ortağın yerine mirasçıları geçerek şirketin devamı sağlanır. Zira TTK'nın 316. maddesindeki *“Ölen bir komanditerin yerine mirasçıları geçer.”* düzenlemesi bunu göstermektedir. Ancak bu konuda şirket sözleşmesinde aksine bir hükme yer verilmemiş olması gerekmektedir.

### 1.6.2.6. Limited Şirket Bakımından

Bir ticaret ve sermaye şirketi olan limited şirket TTK'nın 573. maddesine göre *“bir veya daha çok gerçek veya tüzel kişi tarafından bir ticaret unvanı altında kurulur, esas sermayesi belirli olup bu sermaye esas sermaye paylarının toplamından oluşur”*. Bu şirketler şirketi oluşturan ortakların şahsi niteliklerinden daha öte sermaye şirketi olduklarından ortaklardan birinin ölümü halinde şirket faaliyetine devam etmesi gerekir. Aksi yönde bir düzenleme de bulunmamaktadır. Zira TTK'nın 636. maddesinde düzenlenen şirketi sona erdiren sebepler arasında ortağın ölümü sayılmamıştır. Bu sebeple iki veya daha fazla ortaklı limited şirketlerde ortaklardan birinin ölümü şirketi sona erdirmeyecek ve şirket kalan ortaklarla faaliyetine devam edecektir. Çünkü sermaye şirketlerinde ortakların sayısı değil sahip olunan sermaye payları önemlidir. Genel kural böyle olmakla birlikte özellikle ortakların aralarında var olan güvene ve anlayışa dayanarak kurdukları limited şirketlerde şirket esas sözleşmesine *“ortaklardan birinin ölümünde şirketin sona ereceği”* hükmü konabilir. Bu koşul gerçekleştiğinde ise şirket fesholunacaktır (Kaya, 2015). Ancak tek ortaklı limited şirketin ortağının ölümü halinde mirasçılarının mirası kabul edip mirasçı olduklarını gösteren belgeyi (veraset ilamını) göstererek işe devam etmeleri durumunda şirket ortağı bu mirasçılar olacaktır ve şirket varlığını sürdürmeye devam edecektir. Ancak mirasçılarının mirası reddetmeleri halinde şirketin zorunlu olarak tasfiye sürecine girmesi gerekecektir.

### 1.6.2.7. Poliçe Cirou Bakımından

Poliçe keşidecinin belirli bir parayı poliçede gösterilen lehtara belirli bir sürenin sonunda (vadesinde) muhatap tarafından ödenmesi emrini vermek için düzenlediği bir kambiyo senedir. *“Her poliçe açıkça emre yazılı olmasa da ciro ve zilyetliğin geçirilmesi yoluyla devredilebilir.”* TTK'da ise tahsil ciro, rehin ciro ve vadeden sonraki ciro olmak üzere üç çeşit poliçe ciro vardır. Mezkûr Kanunda tahsil cirosuna ilişkin olarak ; *“(1) Ciro, ‘bedeli tahsil içindir’ ‘vekâleten’ veya bedelin başkası adına kabul edileceğini belirten bir şerhi ya da sadece vekil etmeyi ifade eden bir kayıt içerirse, hamil, poliçeden doğan bütün hakları kullanabilir; fakat o poliçeyi ancak tahsil ciro ile tekrar ciro edebilir. (2) Poliçeden sorumlu olanlar, bu hâlde, ancak cirantaya karşı ileri sürebilecekleri def’ileri hamile karşı dermeyeran edebilirler. (3) Tahsil cirosunun içerdiği yetki, bu yetkiyi verenin ölümü ile sona ermeyeceği gibi, onun medenî hakları kullanma ehliyetini kaybetmesiyle de ortadan kalkmaz.”* (Md. 688) düzenlemelerine yer

verilmiştir. Bu kanun maddesinden de anlaşılacağı üzere poliçeyi tahsil cirosu ile elinde bulunduran kişi poliçenin ihtiva ettiği bütün hakları kullanabilecektir. Buna mukabil bu senedi sadece tahsil cirosu ile bir başkasına devredebilecektir. Tahsil cirosunda senedin mülkiyetinin devri söz konusu değildir. Sadece senet bedelini borçludan isteyebilme yetkisi vermektedir. Yani senedin tahsil edilmesi için ciro edilen kimseye yetki veya vekillik verir. Zira tahsil cirosu ile senedi devralan kişi senedi devreden kişinin temsilcisi durumundadır. Yargıtay da tahsil cirosu ile senedi devralan kişinin devreden kişinin vekili olduğu görüşündedir. Tahsil cirosunun bu özelliği nedeniyle senedi devralan bu kişiye karşı senedi devreden kişiye karşı ileri sürülecek olan bütün defiler ileri sürülebilir. Bir başka ifade ile şahsi defiler bu kişiye karşı da ileri sürülebilir (Yılmaz M. , 2007). Ayrıca kendisine ciro edilenin bu hak ve yetkileri cırantanın ölümü halinde dahi sona ermez. Yani tahsil cirosu yapanın ölümü kendisine ciro edilenin temsil yetkisini etkilememektedir. Ciro edilen temsil yetkisini kullanarak senet bedelini tahsil etmek için muhataba kabule arz edebilir. Senedin vadesi geldiğinde muhatabına ödemesi için ibraz edebilir. Kabul edilmeme veya ödenmeme durumlarında protesto çekebilir.

#### **1.6.2.8. Çekin Geçerliliği Bakımından**

TTK'nın 780. maddesine göre “ çek senet metninde ‘çek’ kelimesini ve eğer senet Türkçe’den başka bir dille yazılmış ise o dilde ‘çek’ karşılığı olarak kullanılan kelimeyi, düzenlenme tarihini ve yerini, düzenleyenin imzasını, muhatabın ticaret unvanını, kayıtsız ve şartsız belirli bir bedelin ödenmesi için havaleyi, ödeyecek kişinin, ödeme yerini” içerine bir kıymetli evraktır.” Ayrıca maddede yer alan düzenlemeye göre bu özellikleri taşımayan bir senet şu istisnai haller haricinde çek olarak kabul edilmez. “Eğer çekte açıklık yoksa muhatabın ticaret unvanı yanında gösterilen yerde, muhatabın ticaret unvanı yanında birden fazla yer gösterildiği takdirde çek ilk gösterilen yerde ödenmesi gerekir. Böyle bir açıklık ve başka bir kayıt da bulunmuyorsa çek muhatabın merkezinin bulunduğu yerde ödenecektir. Ayrıca düzenlenme yeri gösterilmemiş olan çek düzenleyenin adı yanında yazılı olan yerde düzenlenmiş sayılır.”

Çek düzenlenirken kanun koyucunun belirlediği bu zorunlu şekil şartlarına uyulması gerekmektedir. Eğer çek bu şekil şartlarına uygun ve geçerli olarak bir kere düzenlenip tedavüle çıkarıldıysa artık düzenleyenin kişisel durumunda meydana gelecek değişiklikler çekin geçerliliğini etkilemeyecektir. Zira bu durum TTK'nın 800. maddesinde açıkça belirtilmiştir. Bu maddeye göre çekin tedavüle çıkarılmasından sonra

düzenleyenin ölümü çekin geçerliliğini etkilemez. Yani düzenleyenin ölümünden önce düzenleyip tedavülü çıkardığı çekler geçerliliğini korur ve kanuni prosedürlere tabi olur.

#### **1.6.2.9. Yolcu Taşımaları Bakımından**

TTK'nın 850. maddesine göre “eşya veya yolcu taşıma işini veya ikisini birlikte taşıma sözleşmesiyle üstlenenenlere taşıyıcı” denmektedir. Ayrıca eşya her türlü yükü de kapsamaktadır. Taşıyıcı, taşıma sözleşmesiyle eşyayı teslim yerine kadar götürmeyi ve orada gönderilene teslim etmeyi veya yolcuyu varma yerine ulaştırmayı; buna karşılık eşya taşımada “gönderen” ve yolcu taşımada “yolcu”, taşıma ücretini ödemeyi üstlenmektedir. Taşıma işleri ticari işletme faaliyetidir.

TTK'nın 852. maddesinde “Deniz, demir ve hava yoluyla taşıma ile posta idaresine ilişkin özel hükümler saklıdır.” ifadesine yer verildiği için TTK'nın 906 ila 916. maddelerindeki yolcu taşımalarına ilişkin düzenlemeler karayolu ile yolcu ve bagaj taşımada uygulanacaktır.

TTK'nın 914. maddesinde “Taşıyıcı, yolcuların kazaya uğramalarından doğacak zararı tazmin eder. Yolcunun kaza sonucunda ölmesi hâlinde, onun yardımından yoksun kalanlar uğradıkları zararın tazminini taşıyıcıdan isteyebilirler.” hükmüne yer verilmesi suretiyle taşıyıcının sorumluluğunun bir sınırının olmadığı belirtilmiştir. Taşıyıcı kazanın gereken en yüksek özeni göstermeleri ve tedbiri almalarına karşın kaçınılmayacak ve önlenilmeyecek bir olaydan ileri geldiğini ispat ederse tazminat ödemekten kurtulabilir. (Md. 914/3). Öte yandan TTK'nın 907. maddesine göre eğer yolcu, taşıma sözleşmesinin yapılmasından sonra ancak sefer daha yapılmadan ölürse bu durumda sözleşme kendiliğinden hükümsüz olur ve taşıyanın hiçbir tazmin yükümlülüğü söz konusu olmaz.

Yolcu yolculuk sırasında ölürse TTK'nın 915. maddesi uyarınca, taşıyıcı varislerin menfaati icabı yolcuya ait eşyaları varislere teslimine kadar korumak ve korunması için gereken tedbirleri almakla yükümlüdür.

#### **1.6.2.10. Deniz Yoluyla Yolcu Taşıma Bakımından**

TTK'nın 1256. maddesinde “(1)Taşıyan, yolcunun gemi kazası yüzünden ölmesi veya yaralanmasından doğan zarardan sorumludur. Taşıyanın sorumluluğu, zarar gören yolcu başına her bir gemi kazası için 250.000 Özel Çekme Hakkı ile sınırlıdır. Şu kadar ki, kazanın savaş, terör, iç savaş, isyan veya istisnai nitelikte, kaçınılmaz ve engellenmesi mümkün olmayan nitelikteki bir doğa olayından veya tamamıyla bir üçüncü



*kişinin onu meydana getirmek kastıyla gerçekleştirdiği bir fiil veya ihmalden kaynaklandığını ispatlayan taşıyan, sorumluluktan kurtulur. Taşıyan kusurlu ise, yolcunun yukarıdaki miktarı aşan zararından da sorumlu olur; kusurlu olmadığını ispat yükü taşıyana aittir. (2)Taşıyan, yolcunun, gemi kazasından kaynaklanmayan ölüm ve yaralanmasının sebep olduğu zarardan, bu zarara yol açan kazanın meydana gelmesinde kusuru varsa sorumlu olur. Kusuru ispat yükü davacıya aittir.”* düzenlemesine yer verilmiştir. Dikkat edileceği üzere kanun koyucu deniz taşımacılığı sözleşmesine taraf olan yolcunun ölümünden kaynaklı zararın tazminini, zararın gemi kazasından ve gemi kazası dışındaki bir olaydan kaynaklanmasına göre, farklı esaslara bağlamıştır.

Gemi kazası neticesinde ölüm olayı meydana gelip bir zarar doğmuş ise ve zarar da 250.000 Özel Çekme Hakkını (SDR’yi) geçmemiş ise taşıyanın sorumluluğu için kusurlu olması şartı aranmaz. Ölüm olayının yolculuk esnasında meydana gelmesi, bu ölüm olayından bir zarar doğması, yapılan kaza ile zarar arasında illiyet bağı bulunması yeterlidir. Yani taşıyan kusurlu olmasa da bu zararı tazmin etmekle yükümlüdür. Şayet zarar 250.000 SDR’lik tutarı geçmiş ise yine taşıyanın sorumluluğu için kusurlu olması şartı aranmaz. Ancak bu durumda 250.000 SDR’yi aşan kısım için taşıyan kusuru bulunmadığını ispatlayarak sorumluluktan kurtulabilir.

Diğer taraftan gemi kazası dışındaki bir olay neticesinde ölüm olayı gerçekleşip bir zarar doğmuş ise taşıyanın sorumluluğu için kusurlu olması gerekmektedir. Yani taşıyanın kusuru ile olay arasında illiyet bağı bulunması gerekmektedir.

TTK’nın 1262. maddesine göre “*yolcunun ölümü veya yaralanmasından dolayı taşıyanın 1256. madde gereğince sorumluluğu, hiçbir hâlde, her olay için yolcu başına 400.000 SDR’yi geçemez*”. Ancak 1256. maddenin 1. fıkrasının 2. cümlesinde yer alan “*Taşıyan kusurlu ise, yolcunun yukarıdaki miktarı aşan zararından da sorumlu olur; kusurlu olmadığını ispat yükü taşıyana aittir*” hükmü saklı olup “*tazminat, irat şeklinde belirlenirse, ödenecek tazminatın anapara değerinin toplamı bu miktarı aşamaz.*”

TTK’nın 1261. maddesi uyarınca birlikte kusur halinde taşıyanın sorumluluğu kısmen veya tamamen kalkabilir. Anılan madde hükmüne göre “*taşıyan ölümüne, yaralanmasına, bagajının zayi olmasına veya hasara uğramasına yolcunun kastının veya ihmalinin sebebiyet verdiğini ya da bunda etkisinin bulunduğunu ispat ederse mahkeme taşıyanın kısmen veya tamamen sorumlu olmadığına karar verebilir.*” Yolcunun ölümünden kaynaklı tazminatı talep etme hakkı ise kanun koyucu tarafından on yıl olarak

belirlenmiştir. Ayrıca Kanun'un 1259. maddesi gereğince on üç veya daha fazla yolcu taşımak için ruhsatlandırılmış bir gemi ile yolcu taşımayı üstlenen veya gerçekleştirenler yolcunun ölümünden doğabilecek sorumluluklara karşı kişi başı 250.000 SDR sigorta yaptırmakla yükümlüdür. Eğer ki bu zorunlu sigorta yaptırılmazsa geminin sefere çıkmasına müsaade edilmez.

#### **1.6.2.11. Donatma İştiraki Bakımından**

TTK'nın 1064. maddesine göre ; *“Birden çok kişinin paylı mülkiyet şeklinde malik oldukları bir gemiyi, menfaat sağlamak amacıyla aralarında yapmış oldukları sözleşme gereğince, hepsi adına ve hesabına suda kullanmaları hâlinde donatma iştiraki vardır.”*

Donatma iştirakinde bir gemi birden fazla paydaş donatan tarafından işletilmektedir. Bu paydaşlar gerçek veya tüzel kişi olabilir. Gemisini menfaat sağlamak amacıyla suda kullanan bu gemi maliklerinden (paydaşlardan) birinin ölmesi hali donatma iştirakinin devamına engel teşkil etmeyecektir. Zira TTK'nın 1085. maddesindeki *“Paydaş donatanlardan birinin ölümü veya iflası, donatma iştirakinin sona ermesine sebep olmaz.”* hükmü bu durumu izah etmektedir.

#### **1.6.2.12. Hayat Sigortası Bakımından**

Hayat sigortalarında amaç kişinin yaptığı tasarruflarını prim adı altında değerlendirerek hayatında meydana gelebilecek bazı olaylar neticesinde kendisine veya yasal mirasçılarına maddi güvence sağlamaktır.

TTK'nın 1487. maddesine göre *“hayat sigortası ile sigortacı, belli bir prim karşılığında sigorta ettirene veya onun belirlediği kişiye, sigortalının ölümü veya hayatta kalması hâlinde sigorta bedelini ödemeyi üstlenir.”* Hayatı sigorta edilecek kişi sigorta ettirenin kendisi olabileceği gibi bir başkası da olabilmektedir. Yani sigortalı ile sigorta ettiren farklı şahıslar olabilir. Zira TTK'nın 1490. maddesindeki *“Sigorta ettiren, kendisinin veya başkasının hayatını, ölüm veya hayatta kalma ihtimallerine karşı sigorta ettirebilir.”* ifadesi bunu göstermektedir.

Bireysel Kredilerle Bağlantılı Sigortalar Uygulama Esasları Yönetmeliğinde (R.G., 3.03.2015 Tarih, 29294 Sayılı) yer alan tanımlara göre; *“Bu sigorta türünde hayatı üzerine sigorta sözleşmesi yapılan kişiye ‘sigortalı’, prim ödemek suretiyle sigortalının menfaatini sigortacı nezdinde sigortalayan kişiye ‘sigorta ettiren’ ve sigorta sözleşmesine*

*taraf olmamakla beraber lehine sigorta sözleşmesi yapılan ve rizikonun gerçekleşmesi halinde sigorta tazminatını sigortacıdan isteme hakkına sahip olana da 'lehtar' denir."*

TTK'nın 1487. maddesinde hayatı sigorta edilen kimsenin ilk primin ödenmesinden önce ölmesi halinde sigorta sözleşmesinin geçersiz olacağı belirtilmiştir. Bu konuya paralel bir düzenleme de TTK'nın 1421. maddesinde yapılmış olup bu maddeye göre aksine sözleşme yoksa sigortacının sorumluluğu primin veya ilk taksitinin ödenmesi ile başlamaktadır. Görüldüğü üzere ilk prim ödenmesi yapılmadan önce sigortalının ölmesi halinde hem sigortacının sorumluluğu başlamadan sona erer hem de sözleşme hükümsüz kalır.

Öte yandan sigorta sözleşmesine taraf olmamakla beraber lehine sigorta sözleşmesi yapılan ve rizikonun gerçekleşmesi halinde sigorta tazminatını sigortacıdan talep etme hakkına sahip olan lehtarın bu talep hakkını kazanamaması halinde bu hak Kanun'un 1495. maddesine göre sigorta ettirene, sigorta ettirenin de ölmüş olması durumunda varislerine geçer.

TTK'ya göre ; *"Sigortalı, yenilemeler de dâhil olmak üzere en az üç yıldan beri devam eden ve ölüm ihtimaline karşı yapılan bir sözleşmede, bu süre geçtikten sonra intihar ederse veya intihara teşebbüs sonucu ölürse sigortacı sigorta bedelini ödemekle yükümlüdür. Eğer sigortalının intiharı veya intihara teşebbüsü sonucu ölümü, akli melekelerindeki bir rahatsızlık sebebiyle üç yıldan önce gerçekleşmiş ise sigortacı yine sigorta bedelini ödemek zorundadır."*(Md. 1503/1-2).

Sigortalının öldürülmesine ilişkin 1504. maddeye göre de *"sigorta ettiren sigorta bedelini ödeme borcunun doğmasını sağlamak amacıyla sigortalıyı öldürür veya öldürülmesinde suç ortaklığı ederse sigortacı bedel ödeme borcundan kurtulur"*. Ancak lehtar sigortalı olan kişiyi kasten öldürmüş ya da öldürtmüş veya onun öldürülmesine bir şekilde yardım etmişse kendisine tazminat ödenmez. Bu durumda sigorta bedeli ölenin yani sigortalının mirasçılara ödenir.

### **1.6.2.13. Kaza Sigortası Bakımından**

Kaza sigortalarında amaç sigortalının iradesi dışında meydana gelen bir olay nedeniyle maruz kaldığı maddi sarsıntıyı gidermektir. TTK'nın 1507. maddesine göre kaza sigortası "belli bir prim karşılığında sigortalının uğrayacağı kaza sonucu ölüm, geçici veya sürekli engellilik ya da iş göremezlik hâlleri için sigorta teminatı sağlar. Ölüm

ani olarak veya kaza tarihinden itibaren en çok bir yıl içinde gerçekleşmiş ise sigorta bedeli sigorta ettirene yahut onun tarafından belirlenmiş kişiye; geçici ve sürekli engellilik veya iş göremezlik hâllerinde ise sigortalıya ödenir”. Görüldüğü üzere kanun koyucu kaza sonucu ölüm olayının kaza tarihinden itibaren en fazla bir yıl içinde olması halinde sigorta tazminatı ödenebileceğine hükmetmiştir.

### **1.6.3. İş ve Sosyal Güvenlik Hukuku Bakımından Doğurduğu Sonuçlar**

Ölüm olayına ilişkin olarak 657 sayılı DMK’da 1475 ve 4857 sayılı İK’larda ve 5510 sayılı SSGSSK’da yer alan düzenlemeler aşağıda detaylı olarak açıklanmıştır.

#### **1.6.3.1. İş Kazası ve Meslek Hastalığı Bakımından**

Bir olayın iş kazası sayılabilmesi için kazanın işyerinde veya işyerinden sayılan yerlerde yani müştemilatında işveren tarafından verilen bir işin görülmesi esnasında meydana gelmesi, kaza sonucu sigortalının bedenen veya psikolojik olarak özre uğraması, kaza ile sonuç arasında doğrudan bir illiyet bağının bulunması gerekmektedir. Kazayı geçiren çalışanın sigortalı olmaması, kazanın iş kazası sayılmasına mani teşkil etmez.

Sigortalının iş kazası veya meslek hastalığı nedeniyle ölümü maddi ve manevi zararlar doğurmakta ve hak sahipleri açısından bir takım kayıplar yaşanmaktadır. Ölüm nedeniyle uğranılan maddi zararlar ise genellikle “1. Cenaze giderleri, 2. Ölüm hemen gerçekleşmemişse tedavi giderleri ile çalışma gücünün azalmasından ya da yitirilmesinden doğan kayıplar, 3. Ölenin desteğinden yoksun kalan kişilerin bu sebeple uğradıkları kayıplar” şeklinde olmaktadır. Kanun koyucu da “iş kazası veya meslek hastalığı” neticesinde meydana gelen bedensel zararlar ve ölümler nedeniyle sigortalıya veya hak sahiplerine bir takım menfaatler sağlamıştır. “iş kazası veya meslek hastalığı” sigortasının sağladığı menfaatler Kanun’un 16. maddesine göre şunlardır.

*“a) Sigortalıya, geçici iş göremezlik süresince günlük geçici iş göremezlik ödeneği verilmesi.*

*b) Sigortalıya sürekli iş göremezlik geliri bağlanması.*

*c) İş kazası veya meslek hastalığı sonucu ölen sigortalının hak sahiplerine, gelir bağlanması.*

*d) Gelir bağlanmış olan kız çocuklarına evlenme ödeneği verilmesi.*

e) *İş kazası ve meslek hastalığı sonucu ölen sigortalı için cenaze ödeneği verilmesi.*”

Bu ödeneklerden yararlanacak hak sahipleri ise mezkûr Kanun’un 3. maddesine göre sigortalının veya sürekli iş göremezlik geliri ile malullük, vazife malullüğü veya yaşlılık aylığı almakta olanların ölümü halinde eş, çocuk, ana ve baba gelir veya aylık bağlanması veya toptan ödeme yapılmasını talep etme hakkı kazanır. *“iş kazası veya meslek hastalığı”* neticesinde olan ölümlere ilişkin yardımlar kısa vadeli sigorta kollarından karşılanmaktadır. Böylece *“iş kazası veya meslek hastalığı”* nedeniyle bedensel zarara uğrayan sigortalıya geçici veya sürekli iş göremezlik ödeneği ödenirken ölen sigortalının hak sahiplerine de ölüm geliri (aylığı) bağlanmaktadır. Hak sahiplerine bağlanacak bu ölüm gelirlerinin tespitinde ise Sosyal Sigorta İşlemleri Yönetmeliği’nin ölüm sigortasından sağlanan ölüm aylığına ilişkin 60, 61 ve 62. madde hükümleri uygulanacaktır.

Bilindiği üzere *“iş kazası veya meslek hastalığı”* her zaman ani ölümle sonuçlanmaz. Bazı durumlarda kazanın olmasından veya hastalığın başlamasından kısa veya uzun bir müddet sonra ölüm olayı vuku bulmaktadır. *“iş kazası veya meslek hastalığı”* yüzünden iş göremezliğe uğrayan sigortalıya günlük geçici iş göremezlik ödeneği ya da meslekte kazanma gücü en az % 10 oranında azalmış bulunduğu tespit edilen sigortalıya sürekli iş göremezlik geliri ödenir. Bu gelirlerin ödenmesindeki amaçlar ise ölümün gerçekleştiği ana kadar yapılan tedavi masraflarını karşılamak, gider artışlarını ve çalışma gücünün azalmasından veya yitirilmesinden kaynaklı gelir kayıplarını gidermektir.

Öte yandan *“iş kazası veya meslek hastalığı”* nedeniyle ölümün gerçekleşmesi halinde cenazenin kaldırılması amacıyla yapılan masrafların karşılanması için de hak sahiplerine bir defaya mahsus cenaze ödeneği yardımının verilmesi gerekmektedir. Zira Kanun’un 37. madde hükmü mucibince *“iş kazası veya meslek hastalığı sonucu veya sürekli iş göremezlik geliri, malullük, vazife malullüğü veya yaşlılık aylığı almakta iken veya kendisi için en az 360 gün malullük, yaşlılık ve ölüm sigortası primi bildirilmiş olup da ölen sigortalının hak sahiplerine Sosyal Güvenlik Kurumu Yönetim Kurulunca belirlenip Bakan tarafından onaylanan tarife üzerinden cenaze ödeneği ödenir”*. Cenaze ödeneği sırasıyla sigortalının eşine, yoksa çocuklarına, o da yoksa ana babasına, o da yoksa kardeşlerine verilir. Cenaze ödeneğinin bu sayılanlara ödenememesi ve sigortalının

cenazesinin gerçek veya tüzel kişiler tarafından kaldırılması durumunda onaylanan tarifede belirtilen tutarı geçmemek üzere belgelere dayanan masraflar, masrafı yapan gerçek veya tüzel kişilere ödenir. Yine Sosyal Sigorta İşlemleri Yönetmeliği'nin 64. maddesinde sigortalının ölüm aylığı almakta iken evlenen ve bu nedenle aylığı kesilen kız çocuklarına, Kanun'un 37. maddesinin 1. ve 2. fıkrasında belirtilen usul ve esaslarla, evlenme ödeneği ödeneceği belirtilmiştir.

### 1.6.3.2. Ölüm Sigortası Bakımından

Ölüm sigortası 5510 sayılı SSGSSK'da uzun vadeli sigorta türü olarak kabul edilmiştir. Bu ölüm sigortasından sağlanan sosyal yardımlar ölen sigortalının desteğinden yoksun kalan kişilerin yaşadıkları kayıpları telafi etmek ve geçimlerini sağlamalarına destek olmak amaçlarıyla ödenmektedir. Kanunun, ölen kişinin hak sahiplerine ölüm sigortasından sağladığı haklar "Ölüm aylığı bağlanması; Ölüm toptan ödemesi yapılması; Aylık almakta olan kız çocuklarına evlenme ödeneği verilmesi ve Cenaze ödeneği verilmesidir."

Kanunda sayılan bu haklardan yararlanmanın koşulu sigortalı kişinin ölümüdür. Ölümün nerede, ne şekilde ve nasıl olduğu bu haklardan yararlanma açısından bir önem arz etmemektedir. Bu haklardan sürekli ödeme niteliği taşıyan ölüm aylığından kimlerin yararlanacağı Sosyal Sigorta İşlemleri Yönetmeliği'nin 60. maddesinde düzenlenmiştir. Bu düzenlemeye göre ölen sigortalının "a) Ölüm tarihinde sigortalı ile yasal evlilik bağı bulunan eşine,

b) Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (a), (b) ve (e) bentlerine tabi olarak iş kazası ve meslek hastalığı, hastalık ve analık sigortasına göre çalışmaları hariç Kanun kapsamında veya yabancı bir ülke mevzuatı kapsamında çalışmayan veya kendi sigortalılığı nedeniyle gelir veya aylık bağlanmamış çocuklardan;

1) 18 yaşını, ortaöğrenim görmesi hâlinde 20 yaşını, yüksek öğrenim görmesi hâlinde 25 yaşını doldurmamış erkek çocuklarına"

"2) Evli olup olmadığına bakılmaksızın, Kurum Sağlık Kurulu kararı ile çalışma gücünü en az %60 oranında yitirdiği tespit edilen çocuklarına,

3) Yaşları ne olursa olsun evli olmayan, evli olmakla beraber sonradan boşanan veya dul kalan kız çocuklarına,

c) Aylıkta hak sahibi eş ve çocuklardan;

1) *Artan hissenin bulunması hâlinde, her türlü kazanç ve irattan elde etmiş olduğu gelirinin asgari ücretin net tutarından daha az olması ve diğer çocuklarından hak kazanılan gelir ve aylıklar hariç olmak üzere gelir ve/veya aylık bağlanmamış olması şartıyla ana ve babasına,*

2) *Artan hisseye bakılmaksızın, bu bendin bir numaralı alt bendindeki şartları taşıyan ve 65 yaşın üstünde olan ana ve babasına” Kanun’un 34. maddesindeki esaslar dâhilinde ölüm aylığı bağlanacaktır.*

Görüldüğü üzere ölen sigortalının erkek çocukları için yaş sınırı, sigortalı çalışmama ve kendi sigortalılığı nedeniyle gelir elde etmeme şartları getirilmiş iken evli olup olmamaları bunlara ölüm aylığı bağlanmasını etkilememektedir. Ölen sigortalının kız çocukları için ise yaş sınırı bulunmazken bunların ancak evli olmamaları veya boşanmış olmaları veya dul kalmaları halinde ve kendi sigortalılığı nedeniyle maaş almaması durumunda ölüm aylığı bağlanacaktır. Yani kız çocuğu evli olmamakla birlikte geçimini sağlayabilecek başkaca bir geliri var ise ölüm aylığı hakkında yararlanması mümkün değildir. “*Ölen sigortalının anne ve babası ise sigortalının eş ve çocuklarından artan bir hissenin bulunması halinde, her türlü kazanç ve irattan elde etmiş olduğu gelirin asgari ücretin net tutarından daha az olması ve diğer çocuklarından hak kazanılan gelir ve aylıklar hariç olmak üzere gelir ve/veya aylık bağlanmamış olması şartıyla, bunlara ölüm aylığı bağlanabilecektir. Diğer yandan 65 yaşın üstünde olan ölen sigortalının anne ve babasına artan hisseye bakılmaksızın diğer şartların bulunması halinde ölüm aylığı bağlanabilecektir.*” (Yorulmaz, 2010: 292).

Kanunda sayılan bu hak sahiplerine ölüm aylığı bağlanabilmesi için, Sosyal Sigorta İşlemleri Yönetmeliği’nin 61. maddesine göre, “*hak sahiplerinin örneği Sosyal Güvenlik Kurumu’nca hazırlanacak tahsis talep dilekçesini doğrudan Kuruma vermesi veya posta yoluyla ya da elektronik ortamda göndermesi*” şarttır. Bu dilekçenin her bir hak sahibi tarafından Kuruma ayrı ayrı verilmesi gerekmektedir.

Söz konusu ölüm aylığının hak sahiplerine hangi şartlar altında ödeneceği ise 5510 sayılı SSGSSK’nın 32. maddesinde şöyle bildirilmiştir.

“*Ölüm aylığı;*

a) *En az 1800 gün malûllük, yaşlılık ve ölüm sigortaları primi bildirilmiş veya 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi kapsamında sigortalı sayılanlar için, her*

*türlü borçlanma süreleri hariç en az 5 yıldan beri sigortalı bulunup, toplam 900 gün malûllük, yaşlılık ve ölüm sigortaları primi bildirilmiş,*

*b) 47 nci maddede yazılı sebeplerle kazaya uğramış, malûllük, vazife malûllüğü veya yaşlılık aylığı almakta iken veya malûllük, vazife malûllüğü veya yaşlılık aylığı bağlanmasına hak kazanmış olup henüz işlemi tamamlanmamış,*

*c) Bağlanmış bulunan malûllük, vazife malûllüğü veya yaşlılık aylığı, sigortalı olarak çalışmaya başlamaları sebebiyle kesilmiş,*

*durumda iken ölen sigortalının hak sahiplerine, yazılı istekte bulunmaları halinde bağlanır. Ancak, 4 üncü maddenin birinci fıkrasının (b) bendine göre sigortalı sayılanların hak sahiplerine aylık bağlanabilmesi için ölen sigortalının genel sağlık sigortası primi dâhil kendi sigortalılığında dolayı prim ve prime ilişkin her türlü borcunun olmaması veya ödenmesi şarttır.”*

Öte yandan hak sahiplerince ölüm aylığı bağlanma talebinde bulunulması veya hak sahiplerinin ölüm aylığı almakta olması, TMK'nın 610. maddesine göre, mirası kabul etme şeklinde değerlendirilemeyecektir. Zira ölenin eş ve çocuklarına bağlanan ölüm aylığı terekeye dâhil değildir. Bu nedenle mirasçılarca mirasın reddi yoluna gidilmiş olması, ölüm aylığı talebinde bulunulmasına engel teşkil etmeyecektir. (Yorulmaz, 2010: 292).

Diğer taraftan sigortalıyı kasten öldüren veya öldürmeye teşebbüs edenler hak sahibi olamayacaklardır. Bu konu 5510 sayılı SSGSSK'nın “gelir ve aylık bağlanmayacak haller” başlıklı 56. maddesinde açıkça şöyle ifade edilmiştir.

*“Ölen sigortalının hak sahiplerinden;*

*a) Kendisinden aylık bağlanacak sigortalıyı veya gelir ya da aylık bağlanmış olan sigortalıyı kasten öldürdüğü veya öldürmeye teşebbüs ettiği veya bu Kanun gereğince sürekli iş göremez hale veya malûl duruma getirdiği,*

*b) Kendisinden aylık bağlanacak sigortalıya veya gelir ya da aylık bağlanmamış olan sigortalıya veya hak sahibine karşı ağır bir suç işlediği veya bunlara karşı aile hukukundan doğan yükümlülüklerini önemli ölçüde yerine getirmemesi nedeniyle ölüme bağlı bir tasarrufla mirasçılıktan çıkarıldıkları,*



*Hususunda kesinleşmiş yargı kararı bulunan kişilere gelir veya aylık ödenmez. Ödenmiş bulunan gelir ve aylıklar, 96. madde hükümlerine göre geri alınır.”*

Öte yandan ölen sigortalının hak sahiplerine ölüm aylığının bağlanamaması durumunda yani prim ödeme gün sayısı veya sigortalılık süresinin hak sahiplerine ölüm aylığı bağlanabilmesi için yeterli olmaması halinde kanun koyucu belirlediği şartlar dâhilinde bunlara bir kereye mahsus ölüme bağlı toptan ödeme yapılmasını kabul etmiştir. Ölen kişinin devlet memuru olması halinde ise DMK'nın 208. Maddesine göre yardım yapılıcağıdır.

### **1.6.3.3. Kıdem Tazminatı Bakımından**

Kıdem tazminatı işçilerin hizmet akitlerinin yasalarda belirtilen haller dışında işveren tarafından haksız olarak feshedilmesi, ya da işçinin hizmet akdini haklı nedenlerle fesh etmesi veya işçinin ölümü durumunda işvereni tarafından işçiye veya onun mirasçılara ödenmesi gereken bir tazminat olarak kabul edilmiştir. Kıdem tazminatına ilişkin düzenlemelere 4857 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılan 1475 sayılı Mülga İş Kanunu'nun halen yürürlükte olan 14. maddesinde yer verilmiştir. 4857 sayılı İK ile 1475 sayılı İş Kanunu 14. maddesi hariç olmak üzere yürürlükten kaldırılmıştır. Yeni iş kanununda kıdem tazminatına ilişkin yeni bir düzenleme getirilmemiş ancak geçici 6. maddesinde “*Kıdem tazminatı için bir kıdem tazminatı fonu kurulur. Kıdem tazminatı fonuna ilişkin Kanunun yürürlüğe gireceği tarihe kadar işçilerin kıdemleri için 1475 sayılı İş Kanununun 14 üncü maddesi hükümlerine göre kıdem tazminatı hakları saklıdır.*” düzenlemesine yer verilmiştir. Ancak bahis konusu bu fona ilişkin kanun halen yayınlanmadığı için bahse konu 14. madde hükümlerinin uygulanmasına devam edilmesi gerekmektedir. Bu kanun maddesinde “*Bu Kanuna tabi işçilerin hizmet akitlerinin; işçinin ölümü sebebiyle son bulması hallerinde işçinin işe başladığı tarihten itibaren hizmet akdinin devamı süresince her geçen tam yıl için işverence işçiye 30 günlük ücreti tutarında kıdem tazminatı ödenir. Bir yıldan artan süreler için de aynı oran üzerinden ödeme yapılır. İşçinin ölümü halinde yukarıdaki hükümlere göre doğan tazminat tutarı, kanuni mirasçılara ödenir.*” düzenlemesine yer verilmiştir. Bu düzenleme gereğince, işverene hizmet sözleşmesi ile bağlı çalışan işçinin aralıklı da olsa kıdemi bir yıl veya daha fazla iken işyerinde ya da iş yeri dışında ölümü halinde kıdem tazminatına hak kazanır (Günay, 2015: 2438). Mirasçılar mahkemeden mirasçı olduklarını gösteren belgeyi (veraset ilamını) alıp işverene vermek suretiyle kıdem tazminatının ödenmesini

talep edebilirler. Ancak kanun koyucu işçinin ölümü nedeniyle iş sözleşmesinin sona ermesinden doğan kıdem tazminatına alacaklı olma hakkını sadece yasal mirasçılara tanımıştır. Bu sebeple mansup (atanmış) mirasçıların bu tazminatı talep etme hakkı bulunmamaktadır (Günay, 2015: 2438).

Ayrıca işçinin gaipliğine hükmedilmesi durumunda da aynı hüküm uygulanır ve mirasçılar kıdem tazminatına hak kazanır. Çünkü TMK'nın 35/2. maddesi gereği ölüme bağlı haklar aynen hakkında gaiplik kararı verilen kimsenin ölümü ispatlanmış gibi kullanılır. Mirasçılar gaiplik kararının hüküm ifade ettiği tarihten yani ölüm tehlikesinin vuku bulduğu veya gaipten en son haberin alındığı itibaren kıdem tazminatına hak kazanırlar (Özülkü, 2015).

İşçinin iş akdi devam etmekte iken ölmesi halinde atanmış mirasçıların kıdem tazminatı talep etme bulunmamakla birlikte, işçinin hizmet akdi fesh edildikten sonra ölmesi halinde kıdem tazminatına hak sahibi olurlar.

#### **1.6.3.4. Ölüm İzni Bakımından**

4857 sayılı yeni İş Kanunu kapsamında işçilere verilecek izinlerin süreleri birbirinden farklılık göstermektedir. Bu Kanunda mazeret izni kapsamında yer alan ölüm izni süresi ise üç güne kadardır. Yani *“işçinin annesi veya babasının, eşinin, kardeşinin veya çocuklarının ölümünde üç güne kadar izin verilmesi gerekmektedir. Bu süreler yıllık izin süresinden düşürülemez ve normal çalışılmış günler gibi hesaba katılır. Üç günlük süre hem yıllık izin hesabında hem de hafta tatili ve ücretinin hesaplanmasında mazeret izni sayılmaktadır.”* (Proaktif Hukuk ve Danışmanlık, 2015). Yasada sayılanların dışındaki birinin ölümü halinde verilen idari izinler bu kapsamda değerlendirilmemektedir.

İK'ya tabi işçilere üç güne kadar verilecek olan bu ölüm izni DMK'ya tabi olarak çalışan memurlar için yedi gündür. Söz konusu DMK'ya göre memura çocuğunun, eşinin,, kendisinin veya eşinin baba, ana ve kardeşinin ölümü hâllerinde kendi isteği üzerine yedi gün izin verilmesi gerekmektedir. Ancak memur sözleşmeli personel statüsünde ise isteği üzerine babasının, annesinin, çocuğunun, eşinin veya kardeşinin ölmesi durumunda üç gün ücretli mazeret izni verilmesi gerekmektedir.

#### 1.6.4. Ceza Hukuku Bakımından Doğurduğu Sonuçlar

5237 sayılı Türk Ceza Kanunu (TCK)'nın 20. maddesi ile ceza sorumluluğunun şahsiliği ilkesi benimsenmiştir. Bu ilke gereğince ceza sorumluluğu kişiseldir. Hiç kimse bir başkasının fiilinden dolayı cezai anlamda sorumlu tutulamaz. Bu madde ile Kanunlarda suçun karşılığı olarak öngörölmüş bulunan cezanın sadece suçu işleyene verilmesi ve sadece suçu işleyenin cezadan etkilenmesi amaçlanmıştır. TCK'nın 64. maddesinde "Sanığın ölümü halinde kamu davasının düşürölmesine karar verilir. Ancak niteliği itibarıyla müsadereye tabi eşya ve maddi menfaatler hakkında davaya devam olunarak bunların müsadereyesine hükmolunabilir." düzenlemesi yapılmıştır. Burada yer alan maddi menfaatler ifadesiyle kastedilen, suçun işlenmesi sonucu elde edilen veya suçun konusunu oluşturan ya da suçun işlenmesini teminen elde edilen maddi menfaatlerdir .

Buradan da anlaşılacağı üzere "ceza hukuku bakımından hakkındaki mahkûmiyet hükmü kesinleşmiş olan hükümlünün ölümü, hakkındaki hapis ve henüz infaz edilmemiş adli para cezalarının infaz ilişkisini ortadan kaldıracaktır. Buna bağılı olarak ölümden önce tahsil edilmiş olan para cezaları mirasçılara iade edilmeyecek, buna karşın tahsil edilmemiş bulunan para cezaları da mirasçılardan istenmeyecek, bunun yanında müsadereye ve yargılama giderine ilişkin hükümler ölümden önce kesinleşmiş olmak kaydıyla infaz olunacaktır" (Yargıtay Ceza Kurulu'nun 2014 Tarih, E.2013/8-284, K.2013/204 Sayılı Kararı). Ancak müsadere ve yargılama giderleri ceza mahiyetinde olmadıkları için hükümlünün ölümü bunlar üzerinde etkili olmamaktadır.

## İKİNCİ BÖLÜM

### ÖLÜM OLAYININ TÜRK VERGİ HUKUKU AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Vergi, devletlerin kamu harcamalarını karşılamak üzere kişilerin gelir ve servetleri üzerinden aldığı ekonomik değerlerdir (Erginay, 1981: 3). Devletler egemenlik yetkilerini kullanarak kişiler üzerinden ve egemenlik sahası içinde gerçekleşen mali olayları vergilendirmektedir. Ayrıca devletler bu yetkiyi kendi ülke sınırları içerisinde ikamet eden gerçek kişi ya da kurulu tüzel kişiliklerin yurt dışı faaliyetlerini de ihtiva edecek şekilde kullanabilmektedirler (Öz, N., Semih, 2005: 90). Bu manada vergi hukukunun konusu, kişilerle devlet arasında vuku bulan vergi ilişkisidir (Pehlivan, 2011: 18). Bu ilişkinin de temelinde devletin vergilendirme yetkisi yatmaktadır (Bilici, 2006: 33). Ayrıca Anayasa'nın 73. maddesindeki “*herkes mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür*” ifadesi vergi yükünün toplumun belirli kesimlerine veya belirli bireylere yüklenmemesini ve bu yükün vatandaşlar ile ülkede yaşayan yabancıları da kapsamı gerektiğini ifade etmektedir (Kaneti, 1986: 28).

Kişilerin devletle olan vergi ilişkileri ise hukuk devleti sistemi içerisinde kanunlarla düzenlenmiştir (İnal, 1995: 2). Ayrıca bu vergi hukuku ilişkisi, kamu hukukundan doğan bir borç ilişkisi olarak karşımıza çıkmakta (Kaneti, 1986: 10) ve bu ilişkinin bir tarafında egemenlik gücüne dayanarak (Çağan, 1982: 3) vergi koyma yetkisini haiz olan devlet yer alırken diğer tarafında da vergi mükellefi veya sorumlusu yer almaktadır (Kızılot vd., 2008: 74).

Mükellef verginin odak noktasında bulunan kişidir (Mutluer vd. 2007: 219). Zira vergi mükellefi hak ve ödevleri olan, verginin en temel öğelerinden birisi olan kişiyi ve kişinin sıfatını ifade etmektedir (Şanver, 1972: 4). Mükellef olmadan vergiyi hayata geçirmek mümkün değildir. VUK'ta “*mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzel kişi*” olarak tanımlanmıştır. Ayrıca her vergi kanununda da o verginin mükellefinin kim olduğu belirtilmiştir.

Öte yandan vergi mükellefinin başlıca özelliği; vergiyi doğuran olayın kişinin şahsında meydana gelmiş olması, vergi borcunu kendi mal varlığından ödeyecek olması (Öncel vd., 2006: 73) ve vergi ödeme neticesinde gelirinde veya servetinde azalma olmasıdır. Temel kaideye göre her gerçek ya da tüzel kişi tabiyetine ve aidiyetine bakılmaksızın vergi mükellefi olabilir. Vergi hukukunda gerek mükellef gerekse vergi

sorumlusu kavramları, hukuki anlamda kişi kavramı üzerinde odaklandığı için (Mutluer, 2006: 69) gerçek veya tüzel kişi olmayanların mükellef olamayacağı gibi bir anlam çıkmaktadır (Arslan, 2005: 31). Çünkü Türk vergi sisteminde kişiler dışında bir mükellefiyet öngörülmemiştir (Tosuner ve Arıkan, 2006 :41). Ancak genel kaide böyle olmakla birlikte tüzel kişiliği bulunmayan mal veya kişi toplulukları da yasada sayılmış olmak kaydıyla vergi yükümlüsü kabul edilmektedir (Kızılot ve Taş, 2010: 55). Bu kapsamda VUK'un 10/1. maddesinde tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin (vakıflar ve cemaatler gibi ) “mükellef veya vergi sorumlusu” olduğu durumlarda bunlara ait vergisel yükümlülüklerin, bu teşekkülleri yönetenler veya varsa bunların temsilcilerince yerine getirileceği ifade edilerek tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin de vergi mükellefi olabileceği belirtilmiştir.

Vergi hukukuna göre vergi yükümlüsü, kendisine vergi kanunları gereğince vergi borcu ve/veya usuli görevler düşen kişi olduğu için (Kızılot ve Taş, 2010: 55) bu mükellefin maddi görevi olan vergiyi ödeme yükümü yanında şekli ödev olarak nitelenen vergiye esas faaliyetleri için defter tutmak, yaptığı alışverişlerde belge almak ya da vermek, vergi için beyanname vermek gibi çeşitli görevleri de söz konusudur (Şenyüz vd., 2011a: 61). Ancak vergi mükellefi/yükümlüsü, vergilendirmeye ilişkin ödevleri her zaman kendisi yerine getir(e)mez. Vergi ödevlerinden bazen maddi, bazen şekli, bazı hallerde ise her ikisi de asıl yükümlüsü tarafından değil ölüm olayında olduğu gibi başka(ları)sı tarafından yerine getirilebilir. Hatta yerine getirilmesi zorunlu olabilir. Vergi sorumlusu esasen kendi yükümlülüğü olmamakla birlikte başkasının vergi borcunun ödenmesinden ve varsa diğer vergisel yükümlülüklerin yerine getirilmesinden sorumlu olan gerçek ya da tüzel kişilerdir. (Oktar, 2011: 66). Aslında yükümlü (mükellef) ve sorumlu kavramlarını içeren bir üst kavrama ihtiyaç vardır ve bir üst kavram olarak da “vergi ödevlisi” kavramının kullanılmasının uygun olacağı düşünülmektedir (Karakoç, 2007: 197).

VUK madde 8’de “*vergi sorumlusu verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişi*” olarak tanımlanmıştır. Vergi sorumlusu, bir anlamda maliyenin fahri tahsildarıdır (Bulutoğlu, 1979: 331). Öte yandan vergi kanunlarında gerçek ve tüzel kişilerin kimler oldukları tanımlanmamış (Kırbaş, 1997: 78) olmakla birlikte kişilik hukukuna ilişkin düzenlemelere TMK’da yer verilmiştir. Bu Kanun’un 28. maddesine göre kişilik, çocuğun sağ ve tamamıyla doğduğu anda başlamakta ve ölümüyle son bulmaktadır. Çocuk da hak ehliyetini, sağ doğmak koşuluyla, ana rahmine düştüğü

andan itibaren başlayarak elde etmektedir (Candan, 2006a: 11). Dolayısıyla gerçek kişilerin haklardan yararlanma ehliyeti, sağ olarak doğma şartına bağlanmıştır.

Bu bakımdan TMK’da gerçek kişiler için fiil ehliyeti ve hak ehliyeti olmak üzere iki tür ehliyet öngörülmüştür. Bu Kanun’un 8. maddesine göre “*her insanın hak ehliyeti vardır ve bütün insanlar hukuk düzeninin sınırları içinde haklara ve borçlara ehil olmada eşittirler.*” Buna karşılık hak ehliyetini haiz olmak hakları bizzat kullanabilmek için yeterli olmayıp, kişinin sahip olduğu haklarını bizzat kullanabilmesi için belirli bir olgunluk düzeyine yani fiil ehliyetine sahip olması gerekmektedir (Oktar, 2011: 66). Nitekim TMK’nın 9. maddesine göre fiil ehliyetini haiz olan kişi, kendi fiilleriyle hak edinebilir ve yükümlülük altına girebilir iken, aynı Kanun’un 10. maddesine göre ancak mümeyyiz olan ve kısıtlı olmayan her ergin kişinin fiil ehliyeti söz konusudur (Mutluer vd., 2007: 219).

Vergi hukukunda ise durum farklı olup hem vergi mükellefiyeti için hem de vergi sorumluluğu için hukuki ehliyetin bir başka deyişle fiil ehliyetinin varlığı gerekli değildir (Oktar, 2011: 67). Mükellef veya vergi sorumlusu olabilmek için hak ehliyetine diğer bir ifadeyle medeni haklardan yararlanma ehliyetine sahip olmak yeterlidir. Bu konuda ayrıca fiil ehliyeti denilen medeni hakları kullanma ehliyetine sahip olmaya gerek yoktur (Oktar, 2011: 67; Erginay, 2010: 61). Çünkü vergi hukuku açısından ehliyet; kişilerin vergi yükümlüsü olabilme şartlarına ve yeteneklerine sahip olabilmesini ifade etmekte olup vergi hukukunda ehliyetin temel ölçüsü mali güçtür (Atar, 2004: 49). Başka bir ifadeyle de vergi ehliyeti, vergi yükümlüsü ya da vergi sorumlusu olabilme yani vergi borcu ilişkisinin borçlu tarafını oluşturabilme ehliyetidir (Karakoç, 2007: 191).

Nitekim kanunların vergiye bağladıkları olaylarla isteyerek ya da istemeyerek ilişki kurmak vergi yükümlüsü (vergi ödevlisi) olmak için gerekli ve yeterlidir. Bu nedenle medeni hukuk bakımından hakları kullanma ehliyetinin olup olmaması vergiyi doğuran olay ve dolayısıyla vergi yükümlülüğü açısından önem taşımamaktadır (Karakoç, 2007: 191).

Dolayısıyla mali gücü olan herkes kanunların belirlediği sınırlar içerisinde mükellef veya sorumlu olabilir. Bu yaklaşımla ergin olmayan, kısıtlı bir gerçek kişi vergi mükellefi veya sorumlusu olabilir. Benzer şekilde tüzel kişiliği olmayan bir cemaat, medeni hakları kullanma ehliyeti olmamasına rağmen vergi konusuna giren bir faaliyeti icra etmesi halinde vergi mükellefi veya sorumlusu olabilir (Şenyüz vd., 2011a: 63).

Başka bir ifadeyle medeni hukukun ehil saydığı tüzel ve gerçek kişilerin yanı sıra medeni hakları kullanma ehliyeti bulunmayan gerçek kişiler, tüzel kişilikleri bulunmaması nedeniyle özel hukuk açısından ehil sayılmayan kişi toplulukları da mükellef ve vergi sorumlusu olabilmektedir (Oktar, 2011: 67).

Nitekim VUK madde 9/1.'de; “*mükellefiyet ve vergi sorumluluğu için kanuni ehliyetin şart olmadığı*” açıkça belirtilmiştir. O halde mükellefiyet ve vergi sorumluluğu için hukuki ehliyetin (fiil ehliyeti, kanuni ehliyet, medeni hakları kullanma ehliyeti) gerekli olmaması durumu vergi ehliyeti olarak adlandırılır (Oktar, 2011: 67). Diğer taraftan vergi hukukunda hukuki ehliyetin (kanuni ehliyet) aranmaması vergi güvenliğinin sağlanması bakımından önemlidir. Vergi ehliyeti dolayısıyla bir kimse küçük veya kısıtlı olduğunu ileri sürerek mükellefiyetten kaçınmamakta böylece vergi alacağı da güvence altına alınmış bulunmaktadır (Kırbaş, 1997: 89). Vergi mükellefiyeti için kanuni ehliyet aranmamasının başka bir nedenini de kamu alacağının ya ödeme gücüne göre alınmasıyla ya da devlet hizmetlerinden yararlanmaya bağlanmasıyla açıklamak mümkündür (Karakoç, 2007: 191).

Netice itibariyle VUK vergi mükellefiyeti için herhangi bir özel ehliyet şartı öngörmemiştir. Kişi eğer vergi kanunları uyarınca vergiyi doğuran olay ile bir şekilde ilişki içine girmişse herhangi bir ehliyet şartı aranmadan vergi mükellefi olacaktır (Akın, 2007: 4).

Türk Vergi Hukuku'nda ölüm olgusu “vergi borcu ilişkisinin borçlu tarafını oluşturabilme ehliyetini yani vergi ehliyetini sona erdiren bir olay” olarak ele alınmış ve ölüm olayına vergi hukuku dalları (vergileme, ceza, vergi icra ve yargı ) bakımından bir takım sonuçlar bağlanmıştır. Zira vergi borcu ilişkisinin bir tarafını oluşturan mükellef ölse de bazı maddi ve şekli vergi ödevleri sona ermez. Ayrıca mükellefin ölmesi durumunda tahakkuk etmiş veya edecek olan vergilerin güvence altına alınması ve vergi ödevlerinin yerine getirilmesi noktasındaki aksama ve duraksamaları önlemek amacıyla vergi sorumluluğu uygulaması gündeme gelecektir. Çünkü mükellefiyetin ölümle sona ermesi, kişilik nezdinde gerçekleştirilen faaliyetlerden veya işlemlerden dolayı tahakkuk etmiş ya da edecek olan vergilerin sorumlular nezdinde takip ve tahsilini engellememektedir.

Çalışmanın bu bölümünde kişiliği ve vergi ehliyetini sona erdiren ölüm olayı Türk Vergi Hukuku açısından değerlendirilmiştir.

## 2.1. Vergi Usul Kanunu Açısından Değerlendirilmesi

Vergilendirmeye ilişkin usul hükümlerini barındıran (Özbalcı, 2010: 67) 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK)'un 1. madde hükmüne göre “gümrük idareleri tarafından alınan vergi ve resimler hariç olmak üzere genel bütçeye, il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçları ve bunlara bağlı olan vergi, resim ve zamları” konu almaktadır. Vergi Usul Kanunu kapsamına girmeyen gümrük vergileri ise 4458 sayılı Gümrük Kanununda (R.G., 04.11.1999 Tarih, 23866 sayılı) düzenlenmiştir. Ölüm olayı hem VUK, hem de Gümrük Kanunu kapsamında alınan vergiler ve cezalar bakımından aynı sonucu doğurmaktadır.

Ölüm olgusunun sonuçları bu Kanun'un 12\*, 16\*\*, 112\*\*\*, 150\*\*\*\*, 164\*\*\*\*\*, 342\*\*\*\*\*, 352\*\*\*\*\*, ve 372\*\*\*\*\* maddelerinde değişik yönleriyle ele alınmış ve hükme bağlanmıştır. TMK'nın 28. maddesi uyarınca kişilik ölümle sona ermek ve VUK'un 164. maddesine göre de ölüm, işi bırakma hükmünde\*\*\*\*\* olmakla birlikte mükellefin yükümlülükleri/ödevleri ölümle sona ermemektedir. (Erol, 2007: 106). Çünkü VUK'a göre “Ölüm halinde mükelleflerin ödevleri\*\*\*\*\*”, mirası reddetmemiş kanuni ve mansup mirasçılarının\*\*\*\*\* geçer.” “Ancak, mirasçılardan her biri ölünün vergi borçlarından miras hisseleri nispetinde sorumlu olurlar.” ( VUK Md. 12) Yapılan bu yasal düzenlemeyle ölene ait olup onun sağlığında yerine getirilmemiş olan veya ölüm dolayısıyla kendince yerine getirilmesi imkânsız kalan bir kısım mükellefiyetlerin, mirası kabul eden mirasçıları tarafından yerine getirileceği esası benimsenmiştir. Bundan dolayı mirasbırakanın bir işyerini bizzat işletmesi veya bir şahıs şirketine ya da işletmesine ortak

\* Bu maddede “Mirasçıların sorumluluğu” düzenlenmiştir.

\*\* Bu maddede “ Ölüm Halinde Sürelerin Uzaması ” hükmü düzenlenmiştir.

\*\*\* Bu maddede vergilerin “ Özel Ödeme Zamanları ” düzenlenmiştir.

\*\*\*\* Bu maddede “ Ölüm Vakalarını ve İntikalleri Bildirme ” hükmü düzenlenmiştir.

\*\*\*\*\* Bu maddede “ Ölüm ” hükmü düzenlenmiştir.

\*\*\*\*\* Bu maddede “ Veraset ve İntikal Vergisinde Ek Süre ” hükmü düzenlenmiştir.

\*\*\*\*\* Bu maddede “ Usulsüzlük Dereceleri ve Cezaları ” hükmü düzenlenmiştir.

\*\*\*\*\* Bu maddede Ölüm halinde vergi cezasının düşeceği düzenlenmiştir.

\*\*\*\*\* VUK. Mad. 160'a göre aynı “kanunun 153 üncü maddede yazılı mükelleflerden işi bırakanlar, keyfiyeti vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar”. Bahse konu maddede “işe başlamayı bildirme” hükümlerine yer verilmiş olup, Buna göre ; “1. Vergiye tabi ticaret ve sanat erbabı; 2. Serbest meslek erbabı; 3. Kurumlar Vergisi mükellefleri; 4. Kolektif ve âdi şirket ortaklarıyla komandit şirketlerin komandite ortakları.” vergi dairesine işe başlamayı bildirmekle yükümlüdür. Mükellefin ödevleri Vergi Usul Kanunu'nun İkinci Kitabında yer almakta olup, bunlar, Bildirmeler ( md. 153-170); defter tutma ( md. 171-214), kayıt nizamına uyma ( md.215-219), defter tasdik ettirme ( md. 220-226), kayıtların tevsiki ( md. 227-242), ekim sayım beyanı (md. 243-246), vergi karnesi alma ( md.247-252), muhafaza ve ibraz yükümlülükleri ( md.253-258) olarak düzenlenmiştir.

\*\*\*\*\* 4721 sayılı TMK'da “kanuni ve mansup mirasçı” kavramları yerine “yasal ve atanmış mirasçı” kavramları kullanılmıştır.



olması mirasçılara; murise ait beyannamelerin verilmesi, defter ve belgelerinin muhafazası, ibrazı ve tahakkuk eden vergilerin ödenmesi gibi bir takım görevler ile kendilerince işletme faaliyetine devam etmeleri halinde işe başlamanın bildirilmesi ve yükümlü olduğu vergiler yönünden mükellefiyet tesisi gibi bir takım yükümlülükler de yüklemektedir.

Bu kapsamda ölüm iş bırakma hükmünde olduğundan, mirası kabul etmiş mirasçılarının, ilk olarak ölüm olayını vergi dairesine bildirmeleri gerekmektedir. VUK'un 164. maddesi mucibince de mirasçılardan herhangi birinin mükellefin ölümünü vergi dairesine bildirmesi diğer mirasçıları bu ödevden kurtaracaktır. Bununla birlikte ölüm, miras bırakanın tahakkuk etmiş ve/veya edecek vergi borçlarına tesir etmez iken VUK'un 372. maddesi gereğince kesilmiş/kesilecek cezaları düşürmektedir. Dolayısıyla mirasçılar, mirasbırakanın ölüm tarihinden önceki vergilendirme dönemine ait olup henüz beyan edilmemiş gelirler ile vergilendirme dönemi başından ölüm tarihine kadarki kıst döneme ait gelirini ve varsa diğer vergilerini beyan etmek, tahakkuk eden vergiyi ödemek ve diğer vergisel şekli ödevleri yerine getirmekle yükümlüdür.

Ancak varislerin ölenin vergilendirmeye ait ödevlerinden yükümlü olmaları için mirası reddetmemiş olmaları ya da kabul yerine geçen bir tasarrufta bulunmaları gerekmektedir (Pamukçu, 1993: 51). TMK'nın 605. maddesine göre "*yasal ve atanmış mirasçılar mirası reddedebilirler*". "*Ölümü tarihinde miras bırakanın ödemediği aczi açıkça belli veya resmen tespit edilmiş ise, miras reddedilmiş sayılır.*" Yine aynı Kanun'un 606. maddesine göre "*miras, üç ay içinde reddolunabilir. Bu süre, yasal mirasçılar için mirasçı olduklarını daha sonra öğrendikleri ispat edilmedikçe miras bırakanın ölümünü öğrendikleri; vasiyetname ile atanmış mirasçılar için miras bırakanın tasarrufunun kendilerine resmen bildirildiği tarihten işlemeye başlar*". Sonuç olarak mirası reddetmiş mirasçıların sorumluluğundan bahsedilemez. Mirasın reddi de TMK'nın 605. maddesindeki nedenlerle hükmen veya 606. maddesinde belirtilen üç ay içerisinde mirasçıların talebi ile gerçekleşebilmektedir (Gökalp, 1984: 90).

VUK'a göre ölüm halinde mükellefin beyan ve bildirim sürelerine üç ay ilave edilmekle birlikte, mirası red süresinin ölüm olayının bazı durumlarda kişilerin mirasçı olduklarının öğrenilmesinden itibaren başlanması, hatta veraset ve intikal vergisi beyannamesinin verilme sürelerinden sonra öğrenilmiş olması uygulamada duraksamalara neden olmaktadır. Aynı şekilde miras reddi süresine tekabül eden dava açma ve uzlaşma talep etme sürelerinin ne olacağı, ölenin vergi borçlarına, reddi miras

süresi için gecikme zammı ve gecikme faizi hesaplanıp hesaplanmayacağı, zamanaşımı süresinin reddi miras süresine rastlaması halinde bu dönemde mirasçılara yapılan tebligatların geçerli olup olmayacağı duraksamalara neden olan diğer hususlardır.

### 2.1.1. Vergi Borcu ve Vergi Borçlusı Kavramları

Öncelikle mirasçılar ölenin “*vergi borçlarından*” dolayı sorumlu olduğundan dolayı, vergi borcu nedir, vergi borçlusı kimdir, onu irdelemek lazım. Bu hususlar VUK’ta kaleme alınmış olup madde 8’e göre “*mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettübeden gerçek veya tüzel kişidir*”. Vergi mükellefleri, ödeme gücüne sahip fert ve kurumlar olup “*asıl vergi borçlusı*” durumundadır.

Vergi kanunlarında başta devletin vergi alacağını güvence altına almak, daha sonra vergi tahsilatını hızlandırmak ve kolaylaştırmak, vergi idaresinin daha az harcama ile vergi toplayabilmesine imkân sağlamak için (Mutluer vd., 2007: 220) asıl vergi mükellefi olan kişilerle hukuki, ticari ya da iktisadi ilişki içine giren bazı üçüncü kişilerin vergilerinin onlarla birlikte ya da doğrudan asıl mükellef tarafından ödenmesini sağlamak üzere vergi sorumlusu kavramı ve vergi sorumluluğu müessesesi geliştirmiştir (Gerçek, 2005: 157). Genelde vergi mükellefleri aynı zamanda vergi sorumlulardır. Çünkü var olan mükellefiyet üzerinden yukarıda bahsettiğimiz avantajlar sağlanmaya çalışılmaktadır.

Vergi kanunlarında “*vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir*” diye tarif edilmiştir. Vergi mükelleflerine kanunlarda sağlanan ( dava açma, uzlaşma gibi) hak ve yüklenen ödevler ( beyanname verme, vergi ödeme gibi) vergi sorumluları için de geçerlidir. Vergi mükellefiyetinde olduğu gibi vergi sorumluluğunda kanuni ehliyet şart değildir. Vergiye bağlanan olayın kanunlarla yasak edilmiş olması, vergi mükellefi ve vergi sorumlusu olmayı ortadan kaldırmamaktadır.

VUK’un 10. maddesi kanuni temsilcilerin sorumluluğunu düzenlemiş ve bunları da vergi borcunun takip ve tahsilinde asıl borçlusı gibi sorumlu tutmuştur. Bu düzenlemeye göre de; “*Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirilir.*” Aynı maddeye göre vergisel ödevlerin yerine getirilmemesi durumunda mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından

tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacaklar, bu ödevleri yerine getirmekte kusurlu davrananlardan tahsil olunur. Aynı şekilde T.C. vatandaşı olmayan ve Türkiye’de ikametgahı bulunmayan mükelleflerin vergi borçlarından dolayı Türkiye'deki temsilcileri sorumludur. Yine aynı maddenin devamında yer alan hükme göre *“temsilciler veya teşekkülü idare edenler bu suretle ödedikleri vergiler için asıl mükelleflere rücu edebilirler. Tüzel kişilerin tasfiye haline girmiş veya tasfiye edilmiş olmaları, kanuni temsilcilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki zamanlara ait sorumluluklarını da kaldırmaz.”*

VUK’un 10. maddesine 7103 sayılı Kanunun 9. maddesiyle ilave düzenleme getirilmiştir. Bu düzenlemeye göre *“Tasfiye edilerek tüzel kişiliği ticaret sicilinden silinmiş olan mükelleflerin, tasfiye öncesi ve tasfiye dönemlerine ilişkin her türlü vergi tarhiyatı ve ceza kesme işlemi, müteselsilen sorumlu olmak üzere, tasfiye öncesi dönemler için kanuni temsilcilerden, tasfiye dönemi için tasfiye memurlarından herhangi biri adına yapılır. Limited şirket ortakları, tasfiye öncesi dönemlerle ilgili bu kapsamda doğacak amme alacaklarından şirkete koydukları sermaye hisseleri oranında sorumlu olurlar. Tasfiye memurlarının bu manadaki sorumluluğu, tasfiye sonucu dağıtılan tutarla sınırlıdır”* Madenin devamında 7103 sayılı kanunla *“tüzel kişiliklerinin veya teşekküllerin sona ermesi halinde, önceki dönemlere ilişkin her türlü vergi tarhiyatı ve ceza kesme işlemi, müteselsilen sorumlu olmak üzere, tüzel kişiliği olanların kanuni temsilcilerinden, tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde ise bunları idare edenler (adi ortaklıklarda ortaklardan herhangi biri) ve varsa bunların temsilcilerinden herhangi biri adına yapılacağı”* (R.G., 27 Mart 2018 Tarih, 20373 (2.Mükerrer) sayılı Vergi Kanunları ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun) hükme bağlanmıştır.

VUK’un 11. Maddesine göre; *“yaptıkları veya yapacakları ödemelerden vergi kesmeye mecbur olanlar, verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten sorumludurlar. Bu sorumluluk, bunların ödedikleri vergilerden dolayı asıl mükelleflere rücu etmek hakkını kaldırmaz.”*

Aynı Kanunun 12. Maddeye göre de ; *“ölüm halinde mükelleflerin ödevleri, mirası reddetmemiş kanuni ve mansup mirasçılara geçer. Ancak, mirasçılardan her biri ölünün vergi borçlarından miras hisseleri nispetinde sorumlu olurlar.”*

6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun (AATUHK)'nun 35. Maddesi uyarınca; *“Limited şirket ortakları, şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağından sermaye hisseleri oranında doğrudan doğruya sorumlu olurlar ve bu Kanun hükümleri gereğince takibe tabi tutulurlar. Ortağın şirketteki sermaye payını devretmesi halinde, payı devreden ve devralan şahıslar devir öncesine ait amme alacaklarının ödenmesinden müteselsilen sorumlu tutulur. Amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda pay sahiplerinin farklı şahıslar olmaları halinde de bu şahıslar, amme alacağının ödenmesinden müteselsilen sorumlu tutulur.”*

Bu düzenlemelere bakıldığında vergi borcunun kaynağı, mükellef olmaktan, vergi sorumlusu olmaktan, limited şirketlerde ortak olmaktan, kanuni temsilci olmaktan, mirasçı olmaktan ya da kanunlarda öngörülen başka nedenlerden kaynaklanabilmektedir. Gerek vergi mükellefi olmaktan, gerek vergi sorumlusu tutulmaktan kaynaklanan ve vergi kanunları gereği oluşan asıl borç ve gecikme zammı, faizi ve vergi cezası gibi ferilerine vergi borcu, bu borçları ödemekle yükümlü olan ya da sorumlu tutulanlara da vergi borçlusu diyebiliriz. Vergi mükellefi şahsında tahakkuk eden vergiyi ödeyecek olan kişi ya da kurumlar iken, vergi sorumlusu ise başkasının vergisini kendi mal varlığından ya da asıl borçlu olan mükellef hesabına ödemekle yükümlü olan kişi ya da kurumları ifade etmektedir (Gerçek, 2005: 159). Sorumluluk uygulamasında da farklı iki durum söz konusudur. Bunlardan biri vergi tahsilatı noktasında vergi borçlusundan vergiyi kesip Hazineye ödemekten sorumlu olma, bir diğeri de asıl borçlunun vergi borcunu ödememe ihtimaline karşın borcun ödenmesinden sorumlu olma uygulamasıdır. KDVK'da yer alan vergi sorumluluğu müessesesi birincisine, VUK'un 12. maddesine göre mirasçılarının sorumluluğu ise ikincisine örnek bir sorumluluktur. Dolayısıyla muristen varislerine geçen vergi borcu, mükellef, sorumlu, kanuni temsilci olmaktan ya da başka nedenlerden dolayı doğmuş bir vergi borcu olabilmektedir.

Diğer taraftan çalışanlarının ücretlerinden kesilen gelir vergisini ödemekle yükümlü olan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinde olduğu gibi çoğu durumda vergi mükellefi ve vergi sorumlusu vasfı aynı kişi ya da kurumda birleşebilmektedir.

### **2.1.2. Mirasçılarının Genel İtibariyle Ölenin Vergi Borçlarından Sorumluluğu**

Mirasbırakanın vergi borçları sebebiyle mirasçılarının hukuki durumu, vergiye bağlanan olayın doğrudan kendi şahıslarında doğmaması, dolaylı yoldan kendilerine izafe

edilmesi, vergiyi doğuran olayın dışında “borçluluk” ve “sorumluluk” sıfatlarının aynı kişide birleşmesi sebebiyle mükellefiyet olarak değil “sorumluluk” olarak nitelendirilmektedir (Kaneti, 1986: 92).

Nitekim mükellefin ölümü halinde mirası reddetmemiş mirasçılar, ölenin vergi ödevlerinden dolayı vergi sorumlusu haline gelmektedir. Mirasçıların bu sorumlulukları da VUK’un 12. maddesindeki “ölüm halinde mükelleflerin ödevleri, mirası reddetmemiş kanuni ve mansup mirasçılara geçer. Ancak mirasçılardan her biri ölünün vergi borçlarından miras hisseleri nispetinde sorumlu olurlar.” mucibince mirası kabul mirasçılar, VUK ve diğer vergi kanunlarında mükellefe yüklenen maddi ve şekli ödevleri, mükellefin ölümü tarihinden itibaren öngörülen sürelerde yerine getirmekle yükümlü olmaktadır (Turgay, 1958: 46; Ağar, 2009: 70; Uysal ve Eroğlu, 2009: 87). Dolayısıyla vergi borcu olan bir kişinin ölümüyle mirasçı, vergi sorumlusu haline gelerek vergi hukukuna göre yeni bir statü kazanmaktadır (Kızılot vd., 2008: 82).

Mirası reddetmemiş mirasçıların ölenin vergi borçlarından sorumluluğu, miras payları nispetinde olmasına karşın miras paylarının parasal tutarı ile sınırlandırılmış değildir. Yani mirasçılar ölenin vergi borçlarından dolayı sorumluluğu miras payları oranında fakat bütün malvarlıkları ile şahsi sorumluluktur (Karakoç, 1993: 24). Ayrıca her mirasçı kendisine düşen miras payı nispetinde sorumlu olduğu için borcun tamamının bir mirasçıdan istenmesi hukuken mümkün değildir. Bu nedenle müteselsil sorumluluk uygulaması söz konusu değildir (Bakmaz, 2015). Mirasçıların sorumluluğunu belirleyen miras hisseleri ise TMK’nın 495 ila 682. maddeleri arasında düzenlenmiştir.

Öte yandan VUK’dan farklı olarak TMK’nın 641. maddesine göre mirasçılar tereke borçlarından müteselsilen sorumludurlar. Ancak VUK’da izah edilen bu sorumluluk uygulaması TMK’nın 641 ve 681. maddelerinde yer verilen mirasçıların sorumluluğu düzenlemesinden etkilenmemektedir. Zira VUK’da yer alan bu düzenleme özel hüküm niteliğindedir (Bakmaz, 2015). Diğer taraftan TMK hükümlerinin vergi hukukunda da tam anlamıyla uygulanması halinde mirası reddetmemiş mirasçılar bütün vergi ödevlerinde mirasbırakanın yerine geçerek müteselsil sorumlu olurdu (Saban, 1986: 159). Dolayısıyla VUK ve TMK’da bu noktada ayrışma söz konusudur (Turgay, 1958: 47).

Bununla birlikte VUK’un 12. maddesinde ifadesini bulan ödevlerin, maddi ve şekli vergi ödevleri olarak ayırma tabi tutulması nedeniyle mirasçıların sorumluluğunun

farklılaştığı görülmektedir. Maddi vergi ödevi bakımından mirasçılarının sorumluluğu miras payları nispetinde gerçekleşir iken şekli vergi ödevlerinin miras payı oranında dağıtılması mümkün olmadığından şekli vergi ödevlerine ilişkin TMK bağlamında müteselsil sorumluluk hali geçerli olmaktadır (Gerçek, 2013: 38). Mirası kabul etmeyen varis, ölenin vergi borçlarından mesul tutulamaz (Danıştay 11. Daire, E. 1999/2966, K. 2000/3472.). Böyle durumda sorumlu olmama hali maddi ve şekli bütün vergisel yükümlülükler için geçerlidir.

Ayrıca ölenin vergi borçlarından ölen kişinin vasiyetle mirasçı tayin ettiği kişiler kendilerine bırakılan mirası kabul etmeleri halinde sorumlu olurlar. Çünkü bunlar miras bırakanın külli halefidirler. Külli halefiyette, ölümün gerçekleşmesiyle mirasbırakanın intikali olanaklı tüm hukuki ilişkileri, herhangi bir işleme gerek kalmaksızın bütün halinde mirasçılara geçmektedir. Dolayısıyla mirasbırakanın vergi borcu söz konusu ise bu vergi borcu kül halinde mirasçılarının yükümlülüğündedir (Budak, 2011: 52). Buna mukabil lehlerine muayyen mal vasiyeti yapılmış olanlar ölenin vergi borçlarından sorumlu değildirler (Maç ve Jamali, 1999: 499). Çünkü bunlar TMK hükümleri karşısında külli halef olmayıp cüz’i halef durumunda bulduklarından mirasbırakanın vergi borçlarından sorumlu olmadıkları gibi özel borçlarından dolayı da sorumlu değildirler (Akarca ve Şafak, 2012). Ayrıca intifa hakkını seçen eşin (mirasçılarının) de mirasbırakanın borçlarından dolayı sorumluluğu yoktur (Korkusuz, 1993: 24).

Ayrıca VUK’un 1. maddesi uyarınca alınan zam, faiz gibi fer’i vergiler de vergi kapsamına girdiğinden ölenin vergi borçlarının mirası reddetmeyen mirasçılarca vadesinde ödenmemesi durumunda AATUHK hükümleri gereğince Kanunda belirtilen gecikme zammıyla birlikte tahsil edilir. Gecikme zammının hesaplanmasında verginin vergi kanunlarında gösterilen vadesi dikkate alınacak olmakla birlikte TMK’da yer alan *“üç aylık bekleme süresi içinde mirasçılarının mirası kabul edip etmeyeceği ve vergi alacağıının muhatabı belirsiz olduğu için mirasçılar aleyhine takibat yapılamayacağı gibi bu süre için daha sonra gecikme zammı da alınmaz”* (Danıştay 11. Daire, 13.04.1971 Tarih, E.1970/1468, K.1971/1882 Sayılı Kararı). Ancak bu üç aylık süre zarfında varisler mirası zimnen ya da açıkça kabul etmişlerse bu andan itibaren bunlar hakkında icrai takibat yapılabileceği gibi vergi alacağına gecikme zammı da uygulanır (Özbalcı, 2010: 181). Dolayısıyla mirasçılara icrai takip ya da gecikme zammı uygulanabilmesi için ya mirasçılar mirası üç aylık sürede kabul etmiş olmalı ya da TMK’da mirasın reddi için

mirasçılara tanınan bu üç aylık sürenin geçirilmiş olması gerekir (Danıştay 3. Daire, 03.03.1992 Tarih, E.1991/965, K.1992/874 Sayılı Karar).

### 2.1.3. Bildirim ve Beyanname Verme Süreleri

Ölüm olayının vuku bulması ile kişilik ve bunun sonucu olarak mükellefiyet de sona ermektedir. Ölene ait yükümlülükler ise varsa mirasçılar tarafından kanunlarda öngörülen süreler içinde yerine getirilmesi gerekmektedir. Öte yandan VUK madde 16'ya göre vergi yasalarında aksine hüküm bulunmayan durumlarda mükellefin ölümü sebebiyle mirasçılara geçen vergisel yükümlülüklerin yerine getirilmesinde sadece *“bildirme ve beyanname verme sürelerine”* üç ay ek süre verilmesi söz konusudur. Bu süre talebe bağlı olmayıp idarece re'sen dikkate alınması gerekmektedir. Mükellefin ölümü sonrasında mirasçılar tarafından yerine getirilmesi gereken ödev ve sorumluluklar belli bir zamana ihtiyaç gösterdiğinde hem bu ihtiyacı karşılamak, hem de TMK' da mirasçılara tanınan üç aylık reddi miras süresine uyum bakımından bu yasal düzenleme getirilmiştir (Şahin, 1982: 60).

TMK'nın 605. maddesine göre *de “yasal ve atanmış mirasçılar mirası reddedebilirler.”* Aynı Kanun'un 606. maddesinde ise *“mirasın üç ay içinde reddolunabileceği ve bu sürenin, yasal mirasçılar için mirasçı olduklarını daha sonra öğrendikleri ispat edilmedikçe miras bırakanın ölümünü öğrendikleri; vasiyetname ile atanmış mirasçılar için miras bırakanın tasarrufunun kendilerine resmen bildirildiği tarihten işlemeye başlayacağı”* belirtilmiştir.

Ayrıca ölüm halinde mirasçılar intikal eden mallar üzerinde bir tasarrufta bulunmadıkları takdirde mirasın kabul edilip edilmediği anlaşılmayabilir. Bu sebeple ölüm dolayısıyla ölen kimsenin mirasçılara geçen ödevlerin yerine getirilmesinde bir kısım süreler üç ay ilave yapılacağı kabul edilmiştir (Özbalcı, 2010: 181). VUK madde 16'ya göre üç aylık sürenin ilave edileceği durumlar *“bildirme”* ve *“beyanname verme”* süreleridir. Ancak üç aylık sürenin ilave yapılabilmesi için vergi yasalarında özel bir süre öngörülmemiş olmalıdır (Özden, 1993: 55). Şayet vergi yasalarında beyanname verme veya bildirimde bulunmaya ilişkin özel bir hüküm varsa, sürenin üç ay uzaması söz konusu olmayacaktır. Örneğin, GVK'nın 92. maddesindeki *“yıllık gelir vergisi beyannamesi ölüm halinde, ölüm tarihinden itibaren 4 ay içinde verilir”* düzenlemesi özel hüküm niteliğinde olduğu için ayrıca 3 aylık bir süre uzaması söz konusu olmayacaktır. Diğer taraftan yasal mirasçılarının miras bırakanın ölümünü, ya da mirasçı olduklarını bu

dört aylık ya da ilave üç aylık sürelerden sonra öğrenmesi halinde; VUK'un 3. maddesine göre vergilendirmede işin gerçek mahiyetinin esas alınması ve bu durumun mücbir sebep olarak kabul edilerek, ölüm olayını öğrenme tarihinden itibaren öngörülen süreler içinde yerine getirilen sorumluluklar için mirasçılar hakkında cezai işlem uygulanmaması gerekir.

### 2.1.3.1. Bildirme Süreleri

Mükellef için ölüm işi bırakma olarak kabul edilmektedir (VUK Md. 164) . VUK madde 161'de işi bırakma "*vergiye tabi olmayı gerektiren işlemlerin tamamen durdurulması ve sona ermesi*" olarak tanımlanmış; madde 164'de de ölümün işi bırakma hükmünde olduğu ve işi bırakmanın mirası kabul eden mirasçılar tarafından vergi dairesine bildirileceği ifade edilmiştir. Gelir İdaresinin görüşüne göre işi bırakmanın mirası kabul eden mirasçı tarafından bir ay içerisinde vergi dairesine bildirilmesi gerekmektedir (GİB, 2018: 23). Dolayısıyla mirasçılar tarafından yapılacak ilk iş ölüm ve işi bırakmanın vergi dairesine bildirilmesidir. İşi bırakmanın tanımından da anlaşılacağı üzere ölüm olayıyla birlikte ölen kişi açısından vergiye tabi olmayı gerektiren işlemler sona erecektir. Ayrıca ölen için gaiplik kararı verilmesi durumunda da mirasçılar, aynen ölüm halinde olduğu gibi, bildirimde bulunmak zorundadır. Ölüm olayının bildirim üzerine de vergi dairesinin ölen kişiye ilişkin olarak işi bırakma ile ilgili işlemleri yerine getirmesi gerekmektedir. Vergi hukukunda mirası reddetmemiş mirasçılar ölenin vergi borçlarının ödenmesinden miras hisseleri nispetinde sorumlu olurken, bildirimde bulunma, saklama, beyanname verme gibi şekli ödevlerin miras paylarına göre dağıtılması mümkün olmadığından bu ödevler bakımından mirasçılar arasında müteselsil sorumluluk söz konusudur (Kızılot, 1995: 328). Diğer şekli ödevler bakımından da (diğer bildirimler, defter tutma belge düzenine uyma, muhafaza ve ibraz vb.) teselsül ilkesinin geçerli olabileceği düşünülebilir (Oktar, 2011: 84).

Öte yandan ölüm olayı işi bırakma hükmünde olmakla birlikte VUK'un 164. maddesinde bu olayın bildirim için herhangi bir süre öngörülmemiştir. Bu bakımdan ölüm olayının bildirim, işi bırakma bildirim hükmündedir. Yani ölüme bağlı işi bırakma bildiriminde, bildirim konu olay aslında ölümdür. Bu nedenle ölüm olayının bildirilmesi, işi bırakmanın bildirilmesi süresi içinde gerçekleştirilecektir. Ayrıca VUK'un 169. maddesi mucibince işi bırakma bildiriminin yazılı olarak yapılması gerekmekte olup bildirim sözlü yapılması halinde durumun tutanakla tespit edilmesi gerekir (Danıştay 3. Daire, 13.05.1986 Tarih, E.1986/483, K.1986/1303 Sayılı Karar).



Normal koşullarda vergi dairesine işi bırakma bildiriminin bir ay içerisinde yapılması gerekmektedir birlikte mükellefin ölümü halinde bu süreye VUK madde 16 gereğince üç ay ilave edilerek dört ay içinde bildirilmesi gerektiğı sonucuna varılmaktadır. Örneğın ticari kazançlardan dolayı mükellefiyeti bulunan Bay (A) 10.04.2013'de ölmüştür. Bay (B) ile Bayan (C) mirasçılardı olup, Bay (B) mirası reddetmiş olmasına rağmen Bayan (C) mirası kabul etmiştir. Böyle bir durumda ölüm olayının mirası kabul eden Bayan (C) tarafından 10.04.2013 tarihinden bir ay sonra değil de bu süreye üç ay daha ilave edilmek suretiyle 10.08.2013 tarihinde kadar bildirilmesi gerekmektedir. Bildirim görevinin yerine getirilmemiş olması durumunda Bay (B)'nin herhangi bir sorumluluğı bulunmamaktadır. Burada bildirim konu olan iş bırakma olmayıp, ölüm olayıdır. Ölümün vergi dairesine bildirilmesi aynı zamanda işin terk edildiğinin de bildirildiğı anlamına gelmektedir (Danıştay 3. Daire, 05.03.1992 Tarih, E.1991/1271, K.1992/930 Sayılı Karar).

Yukarıda da ifade edildiğı üzere Gelir İdaresinin görüşüne göre “ölüm halinde işi bırakma, mirası kabul etmiş mirasçılar tarafından ölüm tarihinden itibaren bir ay içinde bildirilmelidir” (GİB, 2007: 20). Başka bir ifadeyle mirasçılar tarafından ölüm olayının bildirimini, olayın vukuu tarihinden başlayarak bir ay içinde yapılmalıdır. Ölüm olayını bildirme ödevi mirasçılara ait olduğı için bildirim süresine üç aylık süre eklenmez (Şeker, 1993: 22).

Yine bu konuda Gelir İdaresi tarafından verilen muktezalarda (İVDB'nin, 20.01.2006 Tarih, 322 sayılı; 30.01.2006 Tarih, 525 sayılı özelgeleri) da ; “mükellefin ölümünün işi bırakma hükmünde olduğı, ölüm halinde mükellefin ödevlerinin mirası reddetmemiş kanuni mirasçılarda geçeceğı ve ölüm olayının vuku bulduğı tarihten itibaren 1 ay içerisinde mirasçılardan herhangi biri tarafından vergi dairesine bildirilmesi gerektiğı ifade edilerek ölüm olayının mirası reddetmemiş mirasçılarda ölüm tarihinden itibaren bir ay içinde bildirilmesi gerektiğı” hususu ifade edilmiştir.

Bununla birlikte Otomasyonlu Vergi Daireleri İşlem Yönergesinin 15. maddesinde de mükellefin ölümünün, mirası reddetmemiş mirasçılar tarafından bir ay içinde bildirilmesi gerektiğı ifade edilmiştir. Bu durumdan da anlaşılacağı üzere gelir idaresi uygulamada ölüm halinde işi bırakma bildiriminin uzamış süre olan 4 ay içinde değil 1 aylık normal süre içinde vergi dairesine bildirilmesini kabul etmiştir. Bu uygulama ile gelir idaresi ölüm olayını bildirme ödevinin mirasçılara ait bir ödev olduğunu kabul etmektedir. Uygulamanın bu şekilde olduğı anlaşılacakla birlikte TMK'daki mirasçılardan

mirası kabul veya ret etmelerine yönelik üç aylık sürenin dikkate alınmadan bir ay içinde işi bırakma bildiriminde bulunulmasının istenmesi sağlıklı bir uygulama olarak gözükmemektedir (Erdal, 2010). Çünkü mirası reddetmemiş mirasçı ancak, üç aylık süre dolduktan sonra ortaya çıkmaktadır. Mirasçının üç aylık süre içinde tereke üzerinde tasarrufta bulunması halinde bu an itibarıyla mirası kabul etmiş sayılacağı tabiidir.

Nitekim mirasçıların tamamı tarafından miras reddedilmiş ise ölüm olayının vergi dairesine bildirilmesi görevi kime ait olacaktır (Özyer, 2008: 286). Bu sorunun cevabı TMK'nın 501. maddesinde yer almaktadır ve bu maddeye göre mirasçı bırakmaksızın ölen kimsenin mirası Devlete geçmektedir. Bu durumda bildirim ödevi ortadan kalkar, ödevli ile alacaklı birleşir. Bununla birlikte ölüm olayının bildirilmesi görevi sadece mirasçılara verilmiş bir görev değildir. Zira VUK'un 150. maddesine göre *“sulh yargıçları, icra, nüfus ve tapu memurları, yabancı ülkelerdeki Türk konsolosları veya konsolosluk görevini yapanlar, mahalle ve köy muhtarları, banka, bankerler ve şirketler ile emanet kabul eden gerçek ve tüzel kişiler her ay öğrenmiş oldukları ölüm vakalarını ertesi ayın 15. günü akşamına kadar vergi dairesine yazı ile bildirmeye mecburdurlar.”* Dikkat edilmesi gereken nokta bildirilmesi gereken bilgi, hem ölüm olayı hem de ölen kişinin intikale konu bildirim yapması gerekenin nezdindeki mal varlığıdır (Şenyüz, 2011:193; Taşdelen, 2010: 193). Böylece VUK'un 150. maddesinde belirtilen kişiler muttali oldukları ölüm olayını vergi dairesine bildirmekle yükümlü olduklarından böylece vergi dairesi ölüm olayından haberdar olmaktadır. VUK'un 150. maddesinde ifade edilen kişilerden, ölüm olayını bildirmeyenler özel usulsüzlük kabahati işlemiş olurlar (Budak, 2011: 57).

Ayrıca mirasçılardan birinin yerine getirmesi ile diğerlerini sorumluluktan kurtaran bildirim yükümlülüğünün yerine getirilmemesi durumunda her bir mirasçı ayrı ayrı olmak üzere VUK'un 352/II-4. maddesinde yer alan usulsüzlük fiilini işlemiş sayılır. Ancak her ne kadar kanunen bir usulsüzlük durumu söz konusu olsa dahi 213 sayılı VUK'a bağlı cetvelde yer alan mükellef gruplarında, özellikle ölümü bildirmeyen varisin şahsi mükellefiyetinin olmaması durumunda, kesilecek ceza yer almamaktadır. Yani ölüm olayını bildirmeyen varis hakkında uygulanacak cezai yaptırım kanunda belirtilmemiştir. Tablodan hareketle varisin yer alacağı mükellef grubunun tespit edilerek cezai işlem tesis edilmesi ise “cezanın belirliliği” ilkesi ile ters düşmekte, bir taraftan da hiçbir gruba dâhil edilemeyecek varisler hakkında hangi gruba ait cezanın uygulanacağı hakkında tereddüt oluşmaktadır (Beyazkılıç ve Kaplan, 2008: 184).

Diğer taraftan VUK'un 16. maddesi uyarınca ölüm halinde bildirme sürelerine üç ay eklenmesi uygulamasının sadece işi bırakma bildirimini için değil adres değişikliğinin, iş değişikliğinin veya işletme değişikliğinin bildirilmesinde de geçerli olması gerekmektedir. Örneğin; mükellefin 10.06.2017 tarihinde iş yerini Konak vergi dairesinin görev alanından Kordon vergi dairesinin görev alanına giren bir yere naklettiğini varsayalım. Normal koşullarda adres değişikliklerinin, vukuundan itibaren bir ay içinde bildirilmesi gerekmektedir. Ancak mükellefin henüz bu bildirimde bulunmadan 12.06.2017 tarihinde ölmesi durumunda mirası kabul etmiş mirasçılarının adres değişikliğinin vuku bulunduğu tarihten itibaren 4 ay içinde yani 10.10.2017 tarihine kadar adres değişikliği bildiriminde bulunması gerekmektedir (Erdal, 2010: 112). Bu arada mirasçılarının ayrıca işi bırakmayı da bildireceği tabiidir.

Bununla birlikte ölüm halinde beyanname verme ve bildirim süreleri uzarken, kayıt ve ibraz süreleri ile uzlaşma talep etme süreleri uzamamaktadır. Ayrıca İYUK'ta ölüm halinde dava açma, itiraz ve temyiz sürelerinin uzayacağına dair hüküm de bulunmamaktadır. Eğer mirasçılarının tamamı mirası reddetmiş ve ortada bir mirasçı yoksa tereke Devlete geçer ve bildirim ödevi ortadan kalkar (Öz vd., 2017: 30).

### **2.1.3.2. Beyanname Verme Süreleri**

Beyannameleri gelir vergisi, geçici vergi ve diğer beyannameler olarak ayrı ele almak lazımdır.

#### **2.1.3.2.1. Gelir Vergisi Beyannamesi**

VUK'un 12. Maddesi gereği ticari, sınai, zirai veya mesleki faaliyette bulunan mükellefin ölümü halinde (gelir, muhtasar, geçici vergi, KDV, ÖTV, damga vergisi, banka ve sigorta muameleleri vergisi) beyannamelerinin verilmesi ödevi mirası reddetmemiş mirasçılara geçecektir.

Ölüm dolayısıyla mirasçılara geçen bu ödevler yerine getirilirken VUK madde 16'ya göre beyanname verme sürelerine üç ay eklenecektir. Ancak vergi kanunlarında özel hüküm bulunan hallerde bu sürenin eklenmesi mümkün değildir. GVK'nın 92. maddesinde ise özel bir belirleme yapılarak gelir vergisi beyannamesinin ölümün vuku bulunduğu günden itibaren dört ay içinde verileceği hükme bağlanmıştır. Bu çerçevede gelir vergisinin konusuna giren bir kazanç ve irat elde eden ve ölen bir kişinin mirası reddetmemiş varisleri için gelir vergisi beyannamesinin (tam dönem ile kıst dönem) verilme süresi 3 ay değil 4 ay uzayacaktır (Erol, 2008: 27). Dolayısıyla mirasçılarca

murise ait yıllık gelir vergisi beyannamesinin verilmesinde ayrıca 3 aylık bir süre uzaması söz konusu olmayacaktır.

Mükellefin geçmiş dönem beyannamesinin verilme süresi içinde öldüğü durumda mirası reddetmemiş mirasçılar, hem geçmiş dönem beyannamesini hem de takvim yılı başından mükellefin öldüğü tarihe kadar olan kıst döneme ilişkin beyannameyi vermekle yükümlüdürler. Örneğin; ticari kazancından dolayı gerçek usulde vergilendirilen mükellef Bay (A) 10 Şubat 2018 tarihinde ölmüştür. Bu durumda mükellef Bay (A)'nın gerek 01.01.2017-31.12.2017 dönemi gerekse 01.01.2018-10.02.2018 kıst dönemine ait gelir vergisi beyannamesinin mirası kabul etmiş mirasçılarca verilmesi gerekmektedir. Genel vergileme rejimine göre 2017 dönemi gelir vergisi beyannamesinin 01.03.2018-25.03.2018 döneminde verilmesi gerekir. Ancak GVK'nın 92. madde hükmü gereğince ölüm halinde gelir vergisi beyannamelerinin ölümün vuku bulduğu günden itibaren dört ay içinde verilmesi gerektiğinden her iki döneme ait beyannamelerin 10.06.2018 tarihine kadar verilmesi gerekmektedir. Ancak başka bir görüşe göre GVK'nın 92. maddesinde yer alan 4 aylık sürenin sadece kıst dönem beyannamelerinin verilmesine ilişkin olduğu, geçmiş dönemlere ait beyannamelerin verilmesinde VUK'taki 3 aylık sürenin dikkate alınması gerektiği öne sürülmektedir (Gelirler Kontrolörleri Derneği, 2005: 724). Yukarıdaki örnek bu görüşe göre uyarlanırsa 2017 yılı beyannamesinin normal beyanname süresine 3 ay ekleme yapılarak 25.06.2018 tarihine kadar, kıst dönem beyannamesinin ise 10.06.2018 tarihine kadar verilmesi gerekmektedir. Verilen bu örnekte görüleceği üzere daha sonraki beyanname olan kıst dönem beyannamesi, geçmiş yıl beyannamesinden önce verilmiş olmaktadır. Ancak böyle bir durumda göz önünde tutulması gereken husus geçmiş döneme ait beyannamenin verilmesinin, kıst dönem beyannamesinden sonraya bırakılamayacağıdır (Özbalcı, 2010: 342). Bununla birlikte yukarıda da ifade edildiği gibi bu konuda kıst döneme ait beyannamenin ölüm tarihinden sonra 4 ay içinde, önceki döneme ait beyannamenin ise genel beyan döneminden itibaren 3 ay içinde verilmesi gerektiği hususunda görüşler de bulunmaktadır (Gelirler Kontrolörleri Derneği, 2011: 620). Bu durumda mükellefin 01.Ocak-24 Şubat arasında ölmesi halinde kıst dönem beyannamesi (dört ay içinde) sırasıyla mayıs ve haziran ayı içinde verilecek olduğu hallerde, geçmiş yıla ait gelir vergisi beyannamesinin daha sonraki bir tarihte yani 25 Haziran'a kadar verilmesi söz konusu olmaktadır. Ölüm halinde vergilerin beyan müddeti içinde ödenecek olması nedeniyle içinde bulunulan yılın vergisi daha önce ödenmiş olduğu halde geçmiş yılın vergisinin geç tahakkuktan dolayı

Haziran ayı sonuna kadar ödenebilecek olması çelişki oluşturmaktadır (Şeker, 1999: 2125). Dolayısıyla GVK'nın 92. maddesinin son fıkrasında gelir vergisinin “ölüm halinde ölüm tarihinden itibaren 4 ay içinde beyan edileceği” açıkça belirtilmekte olup verilmesi gereken beyannamenin hangi vergilendirme dönemine ait olduğu belirtilmemektedir. Bu ifadeden gerek geçmiş yıla gerekse cari yıla ait olan beyannamelerin her ikisinin de ölümün vuku bulduğu günden itibaren dört ay içinde verilmesi gerektiğini anlamak gerekmektedir. O halde mükellefin içinde bulunulan yılda faaliyeti yoksa geçmiş yıla ait olup henüz verilme süresi gelmeyen geçmiş yıla ait beyannamenin de 4 ay içinde verilmesi gerekir. Çünkü GVK'nın 92. Maddesinde verilmesi gereken beyannamenin yılından söz edilmemiştir. Beyanname kelimesinin tekil olarak kullanılması ve yıl belirtilmemesi nedeniyle geçmiş yıla ait beyannamenin genel hükümlere, cari yıla ait beyannamenin özel hükümlere göre verileceği anlamı çıkartılamaz (Şeker, 1999: 2126). İçinde bulunulan yıla ait beyannameyi ölümün vuku bulduğu günden itibaren dört ay içinde almayı öngören kanun koyucunun geçmiş yıla ait beyannamenin daha sonraki bir tarihe bırakılmasını amaçlaması düşünülemez. Kanunun amacı açıktır. Mirasın reddedilmesi için gerekli olan 3 aylık süre dolduktan sonra gelir vergisi beyannamesinin bir ay içinde verilmesini ve mükellefle olan ilişkiyi en kısa sürede bitirmeyi amaçlamaktadır. Tahakkuk edecek vergilerin beyanname verme süresi içinde ödenmesi de bu düşüncenin ürünüdür.

Öte yandan geçmiş vergilendirme dönemine ilişkin beyannamenin daha sonraya bırakılması vergi veya zarar mahsupları uygulamasında sorun çıkarabilecek ve beyannameler arasındaki irtibatı koparacaktır (Şeker, 1999: 2126). Nitekim Gelir İdaresi konuya ilişkin özelgesinde (GİB'in, 19.04.1994 Tarih, 28812 Sayılı Özelge); ölen mükellefin varislerinin gerek önceki yıl ve gerekse kıst dönemine ait gelirin, dört ay içinde bildirilmesi gerektiği ifade edilmiştir.

Gelir vergisi beyanname ile ilgili diğer bir durum ise mükellefin geçmiş dönem beyannamesinin verilme süresinden sonra ölmesidir. Örneğin; mükellefin 15.05.2010 tarihinde ölmesi durumunda 01.01.2010-15.05.2010 kıst dönem gelirinin ölüm olayının vuku bulduğu tarihten başlayarak 4 ay içinde yani 15.09.2010 tarihine kadar mirası kabul etmiş mirasçılar tarafından beyan edilmesi gerekmektedir (Erdal, 2010). Esas olan önceki dönem gelir vergisi beyannamesinin ölen tarafından verilmiş olması gerekmele birlikte, verilmemiş olması mirası reddetmemiş mirasçılar tarafından verilecek olan kıst dönem beyannamenin süresini etkilememektedir. Diğer taraftan kıst döneme ilişkin gelir vergisi

beyannamesinin verilmesinde mirasçılar tarafından kıst döneme ait faaliyet sonuçlarının çıkarılması gerekmektedir. Bir diğer deyişle bilanço esasına göre defter tutuluyorsa ölümün vuku bulduğu gün itibariyle bilançonun ve gelir tablosunun hazırlanması, envanter işlemlerinin yapılması, işletme hesabı esaslı söz konusu ise işletme hesabı defterinin gelir ve gider kısımlarının karşılaştırılması gerekmektedir. Bu suretle kıst dönem kar veya zararı tespit edilerek dönem hesaplarının kapatılması gerekmektedir (Konuk, 1999: 55).

Ayrıca şunu da belirtmekte fayda var. GVK'ya göre ticari, sınai, zirai ya da serbest meslek faaliyetlerinden dolayı mükellef olanlar kazanç elde etmemiş olsalar da yıllık gelir vergisi beyannamesi vermek zorundadırlar. Ölüm halinde bu yükümlülük mirasçılar tarafından yerine getirilecektir. Bununla birlikte ölüm haline gaiplik kararı sonucu varılması halinde, mahkemeden alınacak gaiplik kararının ölüm siciline kaydolunduğu tarihin ölüm tarihi olarak kabul edilmesi ve bu tarih itibariyle belirlenecek kar-zararın 4 ay içinde ilgili vergi dairesine verilmesi gerekir (GİB, 30.01.1981 Tarih, 1.2126-4-634 Sayılı Özelgesi).

Diğer taraftan mirasçılarının kesinleşmemiş olması halinde mirasbırakanın kazanç ve iratlarına ilişkin beyannamelerin verilip verilmeyeceği, verilecekse kim tarafından verileceği soruları akıllara gelmektedir. Gelir İdaresi tarafından, “miras payları belli olmakla birlikte vasiyetnamenin tenfizi, iptali ve tenkis davaları devam etmesinden dolayı mirasçılara intikal etmemiş gayrimenkullere ait kira gelirleri için beyanname verilip verilmeyeceğine, verilecekse terekenin idare edildiği dönemlerde beyanname vermek yetki ve sorumluluğunun kime ait olduğuna” yönelik tereke idare memuru tarafından istenen görüş doğrultusunda verilen bir özalgede (GİB, 16.01.2012 Tarih, B.07.1.GİB.4.35.16.01-176200-42; 10.01.2012 Tarih, B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 70-103 Sayılı Özelgeler); tereke idare memurunun mahkemenin izni ile mirasbırakanın mal varlığı üzerinde her türlü yasal işlem yapabilme yetkisine sahip olduğundan mirasbırakanın mal varlığı mirasçılara paylaştırılana kadar tereke ortaklığı adına mükellefiyet açılması gerektiği, bu tereke ortaklığına ait mirasçılara düşen vergisel ödevlerin tereke temsilcisi olarak sorumlu sıfatıyla tereke idare memuru tarafından yerine getirileceği belirtilmiştir.

193 sayılı GVK md. 21'de yer alan gayrimenkul sermaye iradı istisnasının her bir mirasçı için ayrı ayrı uygulanıp uygulanmayacağı yönelik verilen özalgede de (GİB, 11.05.2016 Tarih, 84098128-120.05.01[Mük.80-2016/1]-271 Sayılı Özelge); bu istisna

hükmünden her bir varisin ayrı ayrı yararlanmasının mümkün bulunmadığı, yasada belirtilen şartların sağlanması halinde istisna tutarının sadece tereke temsilciliği adına uygulanacağı belirtilmiştir. Başka bir özelgede ise, tereke üzerinden elde edilen faiz gelirinden gerçek kişilerce elde edilen bir faiz gelirinden söz edilemeyeceğinden bahisle tevkifat yapılmaması gerektiği yönünde görüş bildirilmiştir (GİB, 14.10.1997 Tarih, B.07.0.GEL.0.40/4059-27-43849 Sayılı Özelge). Gelir İdaresi Başkanlığı\* bu özelgelerde, mirasçılar ve miras kesinleşene kadar terekenin idaresi için atanan kayyumu vergi sorumlusu sıfatıyla vergisel yükümlülüklerin yerine getirilmesinden sorumlu tutmaktadır. Yasal gerekçe olarak TMK’da yer alan kayyum yetki ve sorumluluklarından ve VUK’ta yer alan vergi sorumlusu tanımından hareket etmektedir. Gelir İdaresi Başkanlığınca verginin mükellefinin ya da sorumlusunun belirlenmesi noktasında uygulamaya özelgelerle yön verilmesi, Anayasa’nın vergilemede kanunilik ilkesi\*\* (Öz, 2004: 76) ile bağdaşmayacağı düşünülmektedir.

### 2.1.3.2.2. Geçici Vergi Beyannamesi

GVK’nın mükerrer 120. maddesinde “*ticari kazanç sahipleri (basit usulde vergilendirilenler hariç) ile serbest meslek erbabının*” geçici vergi mükellefi oldukları bunların “*cari vergilendirme döneminin gelir vergisine mahsup edilmek üzere bu Kanun’un ticari veya mesleki kazancın tespitine ilişkin hükümlerine göre (indirim ve istisnalar ile VUK’un değerlemeye ait hükümleri de dikkate alınarak) belirlenen ilgili hesap döneminin üçer aylık kazançları üzerinden, 103. maddede yer alan tarifinin ilk gelir dilimine uygulanan oranda geçici vergi ödeyecekleri*” hükme bağlanmış ve “*işin bırakılması halinde, işin bırakıldığı dönemi izleyen dönemlerde geçici vergi ödenmeyeceği*” ifade edilmiştir. Yine bu maddeye göre “hesaplanan geçici vergi, üç aylık vergilendirme dönemini takip eden ikinci ayın on dördüncü\*\*\* günü akşamına kadar vergi

\* 10 Temmuz 2018 Tarihli ve 30474 Sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 1 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile Hazine Müsteşarlığı ile Maliye Bakanlığı bünyesindeki bazı kurumlar birleştirilerek bakanlığın adı “Hazine ve Maliye Bakanlığı” olmuştur.

\*\* Vergilemede kanunilik ilkesi; “*vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin ancak yasama organı tarafından ve kanunla konulabileceğini, değiştirilebileceğini, kaldırılabilceğini ifade etmektedir*”

\*\*\* 29.03.2019 Tarih, VUK-115 / 2019-5 sayılı, VUK Sirküleri ile 1 Nisan 2019 tarihinden itibaren verilmesi gereken Muhtasar (Gelir Vergisi Kanununun geçici 67 nci maddesi, Kurumlar Vergisi Kanununun 15 ve 30 uncu maddesi kapsamında verilenler ile Muhtasar ve Prim Hizmet Beyannameleri dâhil), Damga Vergisi, Katma Değer Vergisi, Kurumlar Vergisi, Yıllık Gelir Vergisi ve Geçici Vergi Beyannamelerinin verilme süreleri tek seferde ödenen vergilerde ödeme süresinin, taksitle ödenen vergilerde ise ilk taksit ödeme süresinin son günü bitimine kadar uzatılmıştır.

dairesine beyan edilecek ve tahakkuk eden vergi on yedinci günü akşamına kadar ödenecektir.”

Kazançları gelir vergisinden muaf olanlar ile basit usulde vergilendirilenler geçici vergi de ödemezler. Gelir Vergisi Kanunu’na göre kollektif şirketler ve adi ortaklıklarda ortakların, komandit şirketlerde komandite ortakların şirketten aldıkları kazançlar, şahsi ticari veya mesleki kazanç sayıldığından bu kazançları elde edenler geçici vergi mükellefidir. Ancak zirai kazanç, ücret, menkul ve gayrimenkul sermaye iradı, diğer kazanç ve irat elde eden kişilerin geçici vergi ödeme yükümlülüğü bulunmamaktadır. Keza GVK’nın 42. ve müteakip maddeleri kapsamında yıllara sâri inşaat ve onarma işi yapanlar ile noter bulunmayan yerde Adalet Bakanlığınca görevlendirilen geçici yetkili noter yardımcıları bu kazançları nedeniyle geçici vergi ödemeyecekler, dolayısıyla geçici vergi kapsamına giren kazançları olmamak kayıt ve şartıyla bunlar geçici vergi mükellefiyeti de tesis ettirmeyeceklerdir. Ancak, söz konusu mükelleflerin bunlardan başka geçici vergi kapsamında kazançları olması halinde geçici vergi ödemek zorundadırlar. Bununla birlikte vergi kanunlarında ölüm halinde geçici vergi beyannamesinin verileceği süreye ilişkin özel bir düzenleme bulunmadığı için VUK’un 16. maddesi uyarınca ölen kimseye ait bu verginin beyanname verme süresi üç ay uzaması gerekmektedir.

Diğer taraftan 217 sıra no.lu GVK Genel Tebliği’nin “4.10. İş Bırakan veya Tasfiyeye Giren Mükellefler” başlıklı bölümünde “*Geçici vergi beyannamesinin verilme süresinden önce aynı dönemi içeren gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi halinde, bu dönem için ayrıca geçici vergi beyannamesi verilmeyecektir*” açıklamalarına yer verilmiştir. Bu bağlamda ölüm nedeniyle verilecek geçici vergi beyannamesinin verilme süresinin son gününün verilecek yıllık gelir vergisi (geçmiş dönem ve kıst dönem) beyannamesinin süresinin bitiminden daha sonraki bir tarihe rastlaması halinde geçici vergi beyannamesinin verilmesine gerek yoktur. Diğer bir ifadeyle böyle bir durumda geçici vergi ödemesi söz konusu olmayacaktır.

Nitekim Gelir İdaresi de vermiş olduğu bir özalgde (Afyon Defterdarlığı, 09.03.2012 Tarih, B.07.4.DEF.03.10.00-GVK.MUK.852-4 Sayılı Özelge) “217 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği’nde ‘geçici vergi beyannamesinin verilme süresinden önce aynı dönemi içeren gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi halinde, bu dönem için ayrıca geçici vergi beyannamesi verilmeyecektir’ açıklamalarına yer verilmiştir. Bu açıklamalar çerçevesinde, 14.08.2010 tarihinde vefat eden mükellefin



*2010/III. dönemi geçici vergi beyannamesinin verilme süresine VUK'un 16. maddesi hükmü gereğince 3 ay eklenecek olup, 2010 takvim yılına ait yıllık gelir vergisi beyannamesinin bu süreden önce verilecek olması nedeniyle mükellef adına 2010/III. dönemi geçici vergi beyannamesi verilmeyecektir"* şeklinde görüş bildirmiştir. Bu durumda asıl beyan olan gelir vergisi beyannamesinin süresi, geçici vergi beyannamesinin süresinden önce ise ya da gelir vergisi beyannamesi önce verilmiş ise geçici vergi beyannamesi, aynı döneme ait olmak kaydıyla, verilmeyecektir. Ancak geçici verginin beyan süresi gelir vergisinin beyan süresinden önce ise geçici vergi beyannamesinin verilmesi gerekmektedir. Örneğin ticari kazançlarından dolayı gerçek usulde vergilendirilen mükellefin 10 Mayıs 2017'de ölmesi durumunda 01.01.2017-10.05.2017 kıst dönem gelirinin 10.09.2017 tarihine kadar beyan edilmesi, 01.01.2017-31.03.2017 dönemi geçici vergi beyannamesinin (14.05.2017 olan beyan süresine 3 ay ilave olunarak) ise 14.08.2017 tarihine kadar verilmesi gerekmektedir. Çünkü geçici verginin beyan süresi önce dolmaktadır. Bununla birlikte 01.04.2017-10.05.2017 dönemi geçici vergi beyannamesinin süresi gelir vergisinden sonraya kaldığından verilmesine gerek yoktur.

#### **2.1.3.2.3. Diğer Beyannameler**

Mükellefin ölümü halinde gelir vergisi beyannamesi haricindeki diğer beyannamelerin ne zaman verileceğine ilişkin vergi kanunlarında özel bir hüküm bulunmamaktadır. Bu nedenle KDV, ÖTV, damga vergisi, BSMV, gelir stopaj vergilerine ait beyannamelerin verilme sürelerine VUK'un 16. maddesi uyarınca üç ay eklenecek ve bu vergiler aynı Kanun'un 112. maddesine göre beyanname verme süresi içinde ödenecektir (Oktar, 1994: 84). Muhtasar beyanname gibi üç aylık dönemler itibariyle verilen beyannamelere de beyanname verme döneminin sonundan itibaren üç ay eklenmesi gerekir (Maç ve Jamali, 1999: 513). Yine tahakkuk eden bu verginin de beyanname verme süresi içinde ödenmesi gerekmektedir. Örneğin; 10 Şubat 2018 tarihinde ölen mükellef (A)'nın henüz verilmemiş Ocak/2018 dönemine ait KDV beyannamesinin normalde 24 Şubat 2018 tarihine kadar verilmesi gerekirken, ölüm nedeniyle bu süre üç ay uzayacak ve 24 Mayıs 2018 tarihine kadar bu beyanname verilebilecektir. Ayrıca tahakkuk eden vergilerin de beyanname verme süresi içinde ödenmesi gerekmektedir. Bununla birlikte ölen bir şahıs şirketinin ortağı ise KDV, ÖTV gibi vergisel ödevlerde mükellefiyet ortaklık adına olduğundan ölüm vergilendirmeye ilişkin ödevlerin yerine getirilmesini etkilemez (Maç ve Jamali, 1999: 513).

#### 2.1.3.2.4. Bildirim ve Beyan Sürelerine Uyulmaması

213 Sayılı VUK'un 352. Maddesinde usulsüzlük fiilleri\* düzenlenmiş olup, uygulanacak ceza mükellef gruplarına göre kategorize edilmiştir. Ayrıca 213 sayılı VUK'un mükerrer 257. maddesinin Gelir İdaresi Başkanlığı'na verdiği yetkiye istinaden çıkarılan tebliğlerde (346 ve 376 Seri No'lu VUK Genel Tebliği ) Gelir ve Kurumlar Vergisi beyannamelerinin tamamını elektronik ortamda gönderme zorunluluğu getirilmiştir. Ancak ölüm sonrası verilecek kıst dönem gelir vergisi beyannamesinin elektronik ortamda verilmesine teknik olarak imkân bulunmadığından kâğıt ortamında ilgili vergi dairesine verilmesi gerekmektedir (Afyon Defterdarlığı, 09.03.2012 Tarih, B.07.4.DEF.0.03.10.00-GVK.MUK.852-4 Sayılı Özelge). Verilmemesi durumunda aşağıdaki cezalardan mükellefiyet durumuna göre gerekli ceza uygulanacaktır. Eğer ki söz konusu fiil re'sen takdiri gerektiriyorsa diğer bir ifadeyle VUK'un 30. Maddesine giren bir durum varsa iki kat uygulanacaktır.

---

\* VUK Md. 352 : “ Usulsüzlükler, aşağıda yazılı derecelere ve bu kanuna bağlı cetvele göre cezalandırılır. Usulsüzlük fiili re'sen takdiri gerektirirse, bağlı cetvelde yazılı cezalar iki kat olarak kesilir.

**I inci derece usulsüzlükler :** 1. Vergi ve harç beyannamelerinin süresinde verilmemiş olması; 2. Bu kanuna göre tutulması mecburi olan defterlerden herhangi birinin tutulmamış olması; 3. Defter kayıtlarının ve bunlarla ilgili vesikaların doğru bir vergi incelemesi yapılmasına imkân vermeyecek derecede noksan, usulsüz veya karışık olması; 4. Mülga : 22/7/1998 - 4369/82 md.) 5. Çiftçiler tarafından 245 nci madde hükmüne göre muhtar ve ihtiyar heyetlerince yapılan davete müddetinde icabet edilmemesi; 6. Bu Kanunun kayıt nizamına ait hükümlerine (Madde 215 - 219) uyulmamış olması (Her incelemede inceleme tarihine kadar aynı takvim yılı için tespit edilen usulsüzlükler tek fiil sayılır); 7. İşe başlamanın zamanında bildirilmemesi; 8. Tasdiki mecburi olan defterlerden herhangi birinin tasdik muamelesinin yaptırılmamış olması (Kanuni sürenin sonundan başlayarak 1 ay geçtikten sonra tasdik ettirilenler, tasdik ettirilmemiş sayılır.); 9. Diğer ücretler üzerinden salınan Gelir Vergisinde, tarh zamanı geçtiği halde verginin tarh ettirilmemiş olması; 10. (Mülga : 18/4/1984 - 2995/4 md.) 11. (Ek : 4/12/1985 - 3239/25 md.) Veraset ve intikal vergisi beyannamesinin 342 nci maddenin ikinci fıkrasında belirtilen süre içerisinde verilmiş olması.)

**II nci derece usulsüzlükler :** ( 1. (Değişik: 4/12/1985 - 3239/25 md.) Veraset ve intikal Vergisi Beyannamelerinin süresinin sonundan başlayarak 342 nci maddenin 1 inci fıkrasında belirtilen süre içinde verilmiş olması; (Mülga : 3/4/2002 - 4751/7 md.) 2. Ekim ve sayım beyanlarının süresi içinde veya kanunda istenilen bilgileri ihtiva edecek doğru bir şekilde yapılmaması; 3. (Mülga : 18/4/1984 - 2995/4 md.) 4. (Değişik: 3/12/1988 - 3505/4 md.) Vergi kanunlarında yazılı bildirmelerin zamanında yapılmamış olması (işe başlamayı bildirmek hariç); 5. Vergi karnesinin süresinin sonundan başlayarak 15 gün geçtiği halde alınmamış olması; 6. Tasdiki mecburi olan defterlerden herhangi birinin tasdik muamelesinin, süresinin sonundan başlayarak bir ay içinde yaptırılmamış olması; 7. (Değişik: 4/12/1985 - 3239/25 md.) Vergi beyannameleri, bildirimler, evrak ve vesikaların kanunen belli şekil ve muhteviyatı ve ekleri ile bunlarla ilgili olarak yapılan diğer düzenlemelere ilişkin hükümlere uyulmamış olması; 8. Hesap veya muamelelerin doğruluk veya açıklığını bozmamak şartıyla bazı evrak ve vesikaların bulunmaması veya ibraz edilmemesi.”

**Tablo 1. 2019 Yılı Genel Usulsüzlük Cezaları**

<b>Usulsüzlük Dereceleri ve Cezaları ( 2019 )</b>	
<b>Birinci Derece Usulsüzlükler</b>	<b>Ceza Tutarı ( TL )</b>
1. Sermaye Şirketleri ( Anonim Şirket, Limited Şirket, Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirket, Kooperatifler)	180
2. Sermaye Şirketi Dışında Kalan Birinci Sınıf Tüccarlar ve Serbest Meslek Erbabı	110
3. İkinci Sınıf Tüccarlar	55
4. Yukarıdakiler Dışında Kalıp Beyanname Usulüyle Gelir Vergisine Tabi Olanlar	25
5. Kazancı Basit Usulde Tespit Edilenler	14,8
6. Gelir Vergisinden Muaf Esnaf	7
<b>İkinci Derece Usulsüzlükler</b>	<b>Ceza Tutarı ( TL )</b>
1. Sermaye Şirketleri ( Anonim Şirket, Limited Şirket, Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirket, Kooperatifler)	98
2. Sermaye Şirketi Dışında Kalan Birinci Sınıf Tüccarlar ve Serbest Meslek Erbabı	55
3. İkinci Sınıf Tüccarlar	25
4. Yukarıdakiler Dışında Kalıp Beyanname Usulüyle Gelir Vergisine Tabi Olanlar	14,8
5. Kazancı Basit Usulde Tespit Edilenler	7
6. Gelir Vergisinden Muaf Esnaf	3,9

**Kaynak :** Tablo VUK Hükümleri Üzerinden Tarafımızca Hazırlanmıştır.

VUK'un mükerrer 355. Maddesi uyarınca bildirim ve beyannameleri elektronik ortamda göndermeyen mükelleflerden;

*“1. Birinci sınıf tüccarlar ile serbest meslek erbabı hakkında 1.000 (504 Sıra No.lu V.U.K Genel Tebliği (Resmi Gazete, 31 Aralık 2018 Tarih, 504 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Tebliğler) ile 1.1.2019'den itibaren 1.900 TL) Türk Lirası,*

*2. İkinci sınıf tüccarlar, defter tutan çiftçiler ile kazancı basit usulde tespit edilenler hakkında 500 (504 Sıra No.lu V.U.K Genel Tebliği ile 1.1.2019'den itibaren 980 TL) Türk Lirası,*

*3. Yukarıdaki bentlerde yazılı bulunanlar dışında kalanlar hakkında 250 (504 Sıra No.lu V.U.K Genel Tebliği ile 1.1.2019'den itibaren 490 TL) Türk Lirası”*

Özel usulsüzlük cezası uygulanacaktır. Mirasçı beyan ve bildirim yükümlülüğünü ölen hesabına ancak kendi adına yapacağından, yükümlülüğü yerine getirmemesi halinde

cezanın tüccar, serbest meslek erbabı ya da çiftçi olup olmadığına bakılmaksızın 2019 yılı için 490,00 TL ceza uygulanması gerekmektedir.

VUK'un aynı maddesinin devamında yer alan düzenleme gereği “*elektronik ortamda beyanname verilmesi mecburiyetine uyulmaması halinde kesilmesi gereken özel usulsüzlük cezası, beyannamenin kanuni süresinin sonundan başlayarak elektronik ortamda 30 gün içinde verilmesi halinde 1/10 oranında, bu sürenin dolmasını takip eden 30 gün içinde verilmesi halinde ise 1/5 oranında uygulanır.*”

Öte yandan aynı maddede yer alan düzenlemeye göre ; “ *Elektronik ortamda bildirim veya form verilmesi mecburiyetine uyulmaması hâlinde kesilmesi gereken özel usulsüzlük cezası, bildirim veya formların belirlenen sürelerin sonundan başlayarak elektronik ortamda 3 gün içinde verilmesi halinde 1/10 oranında uygulanır. Elektronik ortamda verilme zorunluluğu getirilen bildirim veya formlara ilişkin olarak süresinden sonra düzeltme amacıyla verilen bildirim ve formların, belirlenen sürelerin sonundan itibaren 10 gün içinde verilmesi halinde özel usulsüzlük cezası kesilmez, takip eden 15 gün içinde verilmesi halinde ise kesilmesi gereken özel usulsüzlük cezası 1/5 oranında uygulanır. Elektronik ortamda beyanname ile bildirim ve form verme mecburiyetine uymayanlara bu maddeye göre ceza kesilmesi halinde, 352 nci maddenin birinci derece usulsüzlüklerle ilgili (1) numaralı bendi ile ikinci derece usulsüzlüklerle ilgili (7) numaralı bendi uyarınca ayrıca ceza kesilmez*”.

#### **2.1.4. Vergi Cezalarının Düşmesi**

Vergi suçunu, mükellefler veya vergi sorumlusu tarafından vergi kanunlarının koyduğu ve uyulmaması halinde cezai işlem gerektiren yükümlülüklerle uyulmaması olarak açıklamak mümkündür (Çomaklı, 2008a: 19). Ceza kanununun suç saydığı eylem için öngörülen yaptırımdır. Vergi cezaları da vergi kanunlarının suç saydığı eylemler bakımından bu niteliktedir (Candan, 2004: 21). Vergi cezaları “*Hazine çıkarlarına yasal olmayan (gayrimeşru) yollarla zarar veren vergi yükümlüsü ya da kanunun belirttiği bir hususu yapmaya zorunlu kılınan bir kimsenin davranışını yaptırma bağlamaktan ibaret bulunan bir takım önlemlerdir.*” (Edizdoğan vd., 2007: 8). Bu önlemler para cezası gibi idari ceza, hapis cezası gibi adli ceza olabilmektedir.

1982 Anayasası'nın 38. maddesinin amir hükmü gereğince cezai sorumluluk şahsidir. Bu nedenle hukuka aykırı fiiller nedeniyle verilecek cezaların, suçu işleyen kişiye yönelik olarak infaz edilmesi gerekir. TCK'nın 20/1. maddesinde yer alan “*Ceza*

*sorumluluğu şahsidir. Kimse başkasının fiilinden dolayı sorumlu tutulamaz*” ifadesi de Anayasa 38. maddesindeki düzenlemenin devamı niteliğindedir. Dolayısıyla cezalandırılacak varlığın kişi olması gerekmektedir (Budak, 2011: 61). Anayasada yer alan “cezaların şahsiliği” ilkesinin doğal sonucu olarak genel ceza hukukunda olduğu gibi vergi ceza hukuku bakımından da ölüm cezai sorumluluğu kaldırmaktadır. Anayasa’da hüküm bulan cezaların şahsiliği prensibi vergi hukukuna da yansımış VUK’un 372. Maddesinde “ölüm halinde vergi cezasının düşeceği” belirtilmiştir. Danıştay kararlarında da ölüm, vergi cezalarının ortadan kalkmasına neden olan bir olay olarak kabul edilmiştir (Danıştay VDDK, 30.01.2004 Tarih, E.2003/255, K.2004/11 Sayılı Kararı; Danıştay 4. Daire, 22.09.1994 Tarih, E.1994/4414, K.1994/4370 Sayılı Karar; Danıştay 11. Daire, 15.04.1998 Tarih, E.1997/2344, K.1998/1308 Sayılı Karar). Zira ceza kesmenin amacı suçu işleyen kişiyi işlediği hukuka aykırı fiilden dolayı cezalandırma ve bu suretle onun bir daha suç işlemesini önlemektir (Şenyüz, 2003c: 139). Bu anlamda ölen bir şahsın bir daha suç işlemesi bahis konusu olamayacağından bu kişiye kesilen cezaların kalkacağını da kabul etmek gerekir. Bu bağlamda cezaların kişiselliği ilkesi mucibince mükellefin/ilgilinin ölümü halinde vergi cezaları düşer ve mirasçılardan aranmaz (Tosuner ve Arıkan, 2006: 284). Mükellef veya vergi sorumlusunun ölüm tarihine kadar vergi dairesi tarafından henüz kesilmemiş olan vergi cezaları, kesilmiş olup da henüz kesinleşmemiş olan vergi cezalarının ölümle düşmesi kadar, şahsın ölüm tarihine kadar kesinleşmiş olup, henüz tahsil edilmemiş olan vergi cezalarının da düşmesi bu ilkenin zorunlu bir sonucudur. Başka bir deyişle ölümün vergi cezalarını düşürücü etkisi açısından cezanın kesinleşip kesinleşmemesi değil, tahsil edilip edilmemesi önemlidir (Karakoç, 2007: 517; Öncel vd., 2006: 152). Buradan da anlaşılacağı üzere vergi cezasının mükellefin ölümünden önce kesilmiş olması veya ölümden sonra yapılan incelemeler neticesinde kesilecek olmasının önemi yoktur. Hatta mükellefin ölümünden sonra yapılan incelemeler neticesinde mükellefin fiilinden kaynaklanıp adına kesilen ve mirasçılar tarafından sehven uzlaşıp ödenen cezaların ödeyenlere red ve iade edilmesi gerekmektedir. Ancak ölümün vuku bulduğu gün itibariyle muristen tahsil edilmiş olan ceza tutarları varislere iade edilmez (HUD, 2017: 1080). Bununla birlikte varisler mirası kabul etmiş olsalar bile mirasbırakanın cezalarını devralamazlar (Arslan, 2005: 253).

Diğer taraftan mükellef şahsın ölümünün sonucu olarak kesilmeyecek vergi cezaları sadece ölen şahsın yani mükellef veya vergi sorumlusu kimsenin kendi fiillerinden kaynaklanan suçlarla ilgili olanlardır. Yani ölen kişi ile ceza arasında illiyet

bağının olması gerekmektedir. İfade edildiği üzere “ölenin filinden kaynaklanan kesinleşip ödenecek aşamaya gelmiş olan cezalar düştüğü gibi, daha sonra saptanan suçlar için kesilecek cezalar da düşmektedir” (İVDB, 20.01.2006 Tarih, B.07.1.GİB.4.34.19.02/VUK-2/12-322 Sayılı Özelge). Yine ölümle aynı hukuksal sonuç doğuran bir durum da ölüm karinesidir (Yiğit, 2004: 236). Ceza muhatabı için ölüm değil de ölüm karinesi söz konusu ise vergi cezalarına etkisi ölüm gibi olacaktır (Şenyüz, 2011: 139).

Gaipliğin cezalar açısından sonucu, hem VUK, hem de TCK açısından göz önünde tutulmamıştır. Vergi dairesi tarafından kesilecek cezalarda muhatabın gaip olması halinde nasıl bir yöntem izleneceği, VUK’da düzenlenmemiştir. Bu sebeple gaiplik kararı ile cezanın düşeceğini ifade eden yaklaşımlarda isabet yoktur (Bayraklı, 2006: 212). Ayrıca VUK.’un 372. maddesindeki “ölüm halinde vergi cezası düşer” hükmü mirasçılarının vergisel sorumluluğu ilkesinin tek istisnasını teşkil etmektedir. Ancak varislerin sorumlu sıfatıyla ölen mükellef namına yapmaları gereken ödevleri yerine getirmemeleri ya da eksik yerine getirmeleri halinde kendileri adına vergi kanunlarında öngörülen cezalar kesilecektir (İVDB, 20.01.2006 Tarih, B.07.1.GİB.4.34.19.02/VUK-2/12-322 Sayılı Özelge). Bu itibarla gerek Anayasa’nın 38. maddesi gerekse TCK’nın 20. ve VUK’un 372. maddeleri gereği ölüm halinde vergi cezaları ve idari para cezaları\* kesilmez veya kesilmiş ise tahsilinden vazgeçilir. Dolayısıyla ölen kişinin kendi fiili ile ilgili olarak, kişi adına tarh/tebliğ/tahakkuk edilmiş vergilerle ilgili olarak kesilen vergi cezaları ile kişinin ölümünden sonra ikmalen, resen veya idarece yapılan tarhiyatlara ilişkin olarak kesilen vergi ziyama bağlı cezalar ve usulsüzlük cezaları düşmektedir (Budak, 2011: 62).

Diğer taraftan 6183 sayılı AATUHK uyarınca tahakkuk eden vergi ziyayı cezası vadesinde ödenmemesi halinde gecikme zammı hesaplanmaktadır. Bu gecikme zammının aslı ceza olduğundan ve ölüm halinde cezanın terkini gerekeceğinden, bu ceza üzerinden hesaplanmış olan ya da tahakkuk etmesi gereken gecikme zammı da ölümle düşecektir.

Yukarıdaki paragrafta da açıklandığı üzere varislerin, ölen mükellef adına sorumlu sıfatıyla yapmaları gereken ödevleri yerine getirmemeleri halinde kendi adlarına kanunda öngörülen cezalar kesilecektir (Danıştay 9. Daire, 20.02.1978 Tarih, E. 1976/2976, K. 1978/657 Sayılı Karar). Ancak bunlar mirasçılardan her birinin, miras hisseleri nispetinde

\* 442 Seri No’lu TGT uyarınca, “idari para cezalarının düzenlendiği özel kanunlarda cezaya muhatap olan kişilerin ölümü halinde idari para cezalarının mirası reddetmemiş mirasçılardan takip edilip edilmeyeceği yönünde ayrıca bir hüküm bulunmaması koşuluyla, ‘Cezaların Şahsiliği’ ilkesi gereğince bu idari para cezalarının tahsilinden vazgeçilmesi icap etmektedir.”

sorumlu oldukları vergi kısmına ilişkin cezalara inhisar eder (Özbalcı, 2010: 880). Dolayısıyla mirasçılardan ölen kişiye ait gelir unsurlarını kanunen tespit edilen sürede beyan etmemeleri veya noksan bildirimlerde bulunmaları gibi durumlarda mirasçılardan kendi kusurları söz konusu olduğu için yasalara aykırı bu fiillerinden dolayı adlarına payları nispetinde ceza kesilir. Ayrıca ceza uygulamasında VUK'daki ilgili maddelerde yazılı hadlerin hesabında sadece mirasçılardan kendi hisseleri dikkate alınacak ve mukayese buna göre yapılacaktır. Bununla birlikte mirasçılardan her biri kendine ait vergiye ilişkin ceza kısmı için cezada indirim talebinde bulunabilecektir. Gerçek kişi mükellefler için açık olan bu hüküm şahıs şirketlerinde ortaklık adına kesilecek cezalardan mirasbırakanın ortaklık payına isabet eden kısım için tereddüt doğurmaktadır (Özyer, 2008: 969). Çünkü ölüm gerçek kişiler için söz konusu olduğundan yukarıda bahsedilen hususlar da tamamen bu kişiler için geçerli olacaktır.

Ölüm nedeniyle cezanın düşmesinde adi ortaklık ve diğer şahıs şirketleri için bazı farklılıklar var olduğundan konuyu şirketin ve cezanın nev'ine ve cezanın kaynağına göre değerlendirmek gerekir. Şöyle ki VUK'un 333. maddesinde *“tüzel kişilerin idare ve tasfiyesinde vergi kanununa aykırı hareketlerden tevellüt edecek vergi cezalarının tüzel kişi adına kesileceği”*, aynı Kanun'un 372. maddesinde ise *“ölüm halinde cezaların düşeceği”* belirtilmiştir. Bu hükümlere göre, ölen kişinin kendi fiilinden doğan suçlarla ilgili olan ve vergi kanunlarına aykırı hareketlerin gerektirdiği cezalar ölüm halinde kesilmemekte, kesilip kesinleşen cezalar da düşmektedir.

Kollektif ve adi komandit şirketler tüzel kişiliğe sahip olmakla birlikte şirket ortakları gelir vergisi mükellefi olarak kabul edilmiştir. Bu nedenle kollektif şirket ortaklarının ve komandit şirkette komandite ortakların sorumluluğunun şahsi işletme sahibi olan mükelleflerden farkı bulunmamaktadır. Bu durumda kollektif şirket adına bir gelir veya geçici vergi yönünden tarhiyat yapıldığında verginin muhatabı ortaklar, cezanın muhatabı ise şirket tüzel kişiliği olmaktadır. Nitekim 24 sıra no.lu VUK Genel Tebliği'nde *“muhtelif vesilelerle Vekâlete intikal eden işlemlerden, kollektif şirket ortaklarının bu veçhile vergi ziyana müncer olan noksan beyanları dolayısıyla namlarına kesilen kusur veya kaçakçılık cezalarının komisyonlarca (cezanın VUK mucibince, şirket tüzel kişiliği adına kesilmesi icap edeceği) mucip sebebiyle terkinine karar verildiği ve keyfiyetin Devlet Şurasınca da aynı veçhile içtihat bulunduğu anlaşılması olduğundan bu mevzudaki tatbikatın kaza mercilerinin yukarıda belirtilen içtihadına intibak ettirilmesinin uygun görüldüğü, binaenaleyh bahsolunan sebeple ortaklardan her biri adına tarh olunan ve*

*kendisine tebliğ edilecek olan vergiye nispetle hesap edilmesi icap eden kusur veya kaçakçılık cezalarının tutarının adı geçen kanuna müsteniden, tüzelkişilik adına kesilip tüzelkişiliğin selahiyetli uzvuna ceza ihbarnamesiyle tebliğ edilmesi icap etmektedir.”* hükmüne yer verilmiştir. Mezkûr tebliğe göre ortaklık kazancı hisseleri nispetinde ortaklara dağıtılacak, vergiler ortakların şahısları adına tarh ve tahakkuk ettirilecek ancak cezayı gerektiren bir eylem olursa ceza miktarları sanki ortaklara kesilecekmiş gibi hesaplanıp toplam ceza tutarı şirket adına kesilecektir. Ancak burada eşit hisseli ortakların şahsi gelirlerinin ortaklıktan elde edilen kazançla ilavesi ile müterakki vergileme sebebiyle farklı ceza miktarları doğabilmektedir. Müterakki vergileme sebebiyle ortağın göre daha az vergi cezası ödeyen ortak aleyhine gelişen bu durumun izahı gerekmektedir. Bize göre kanun ve diğer düzenlemeler, cezalı işlemler için şirket tüzel kişiliğini sorumlu tutarak adeta ortakları kazancın doğru olarak tespitinde daha titiz davranmaya zorlamaktadır. Bununla beraber şirket tüzel kişiliğine kesilen cezaların ortakların şahsi hesaplarına aktarılıp küçük hisseli ortak aleyhine olan durumun işletmeden para çekişi oranında düzeltilmesi her zaman mümkündür (Ünal ve Gündoğan, 2006: 179).

Netice itibariyle idarece ikmelen ya da re'sen yapılan tarhiyatlar sonucu kesilecek vergi cezalarında kolektif ve adi komandit şirketlerin tüzel kişilikleri dikkate alınacaktır. Vergi tarhiyatları ise komandit şirketlerin komandite ortak, kolektif şirketlerde ise ortağın şahsına yapılacaktır (Ünal ve Gündoğan, 2006: 179). Danıştay'ın yerleşmiş içtihatlarına göre ise kollektif şirkette cezalar şirket tüzel kişiliğine ait olduğu için şirket ortakları adına salınan vergi ile birlikte hissesi oranında ceza kesilmesine ilişkin işlemlerin dava konusu edilmesi hallerinde, cezanın şirket tüzel kişiliğine ait olması gerekçesi ile ortak adına kesilen cezanın kaldırılmasına karar verilmiştir. Çünkü cezanın muhatabı şirket tüzel kişiliği olduğundan gelir vergisi yükümlüsü olan ortaklardan birinin ölümü nedeniyle cezanın düşmesinden söz edilemeyeceği kabul edilmiş ve şirket tüzel kişiliğinin faaliyetinin ve mükellefiyetinin sona erdiğine ilişkin bir tespitin de bulunmadığı ifade edilmiştir.

Mehmet Ali Özyer'e göre ise *“şahıs şirketlerinde tüzel kişilik adına kesilecek cezalarda ortaklardan birinin ölümü halinde o ortağın ortaklık payına isabet eden ceza da düşecektir. Ancak bu husus gelir vergisi açısından geçerli olup KDV ve stopaj gelir vergisi yükümlülüğü açısından geçerli değildir. Adi ortaklıklarda ise ortaklık adına kesilmesi gereken cezaların tamamında ölen ortağın payına isabet eden ceza düşmektedir.”* (Özyer, 2008: 969). Dolayısıyla adi şirket ortakları, adi komandit şirketin



komandite ortakları ile kolektif şirket ortaklarının ölümü halinde kesilecek, ya da kesilmiş ve kesinleşmiş olmakla birlikte henüz ödenmemiş olan gelir vergisi ve geçici vergiye ilişkin vergi ziyai cezaları düşecektir. Nitekim Danıştay da verdiği bir kararında (Danıştay 3. Daire, 15.11.1988 Tarih, K.1988/2656, E.1988/153 Sayılı Karar) “*kollektif şirket tüzel kişiliği adına kesilen cezadan, ölen ortağın vergi aslına isabet eden kısmının iptali gerektiğine*” başka bir kararında (Danıştay 4. Daire, 14.06.1999 Tarih, E.1998/2383, K.1999/2598 Sayılı Karar) da “*kollektif şirket adına ceza kesilirken, vefat eden ortağın hissesi dikkate alınarak sadece diğer ortakların hissesi oranında ceza kesilmesi gerektiğine*” karar vermiştir.

Diğer taraftan adi ortaklıklar, ortaklar KDV ve ÖTV açısından verginin ödenmesinden müteselsilen sorumlu olmak üzere tarhiyatın muhatabı kabul edilmektedir. Gelir vergisi stopajı yönünden de tarhiyatın muhatabı ortaklık olup, bu vergilerden kaynaklanan vergi ziyai cezaları ile usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları ortaklık adına kesilir. Bu nedenle ortakların ölümü bu cezaların uygulanmasını önlemez. Yalnız adi şirkette şirket adına kesilmesi gereken cezaların tamamında ölen ortağın payına düşen ceza ortadan kalkar (HUD, 2017: 1080). Nitekim bu konuda Gelir İdaresince verilen bir özeldede (GİB, 09.05.2003 Tarih, B.07.0.GEL.0.30/3011-341-391/19435 Sayılı Özelge) (Danıştay İDDK, 11.12.1953 Tarih, E.1953/155, K.1953/194 Sayılı Kararı); “*adi ortaklık bünyesinde işlenen fiillere ilişkin olarak gerek stopaj gelir vergisi gerekse KDV ile ilgili cezalardan, ölen ortağın hissesine isabet eden ceza düşeceği*”, dolayısıyla “*diğer ortaklardan sadece hisselerine isabet eden ceza aranılacağı*” yönünde görüş beyan edilmiştir.

Öte yandan cezaların ölümle kalkması gerçek kişiler için geçerli olup, sermaye şirketleri ile diğer teşekküllerde cezalar tüzel kişi ya da teşekkül adına kesildiğinden ortaklardan herhangi birinin veya bir kaçının ölümü halinde cezalar düşmez. Vergi sorumlusu gerçek kişi adına ceza kesilmesi halinde de sorumlunun ölümü durumunda cezalar düşer. Örneğin, küçük ve kısıtlının ödevlerinin yerine getirilmemesi suçunu işleyen bunların yasal temsilcileri olduğundan ceza bunlar adına kesilir. Ancak küçük ve kısıtlının ölümü cezayı kaldırmaz (Yılmaz, 2004: 101). Cezaların düşmesi için cezanın miras bırakanın/ölenin kusurundan kaynaklanması ve cezanın kendi adına kesilmesi gerekir. Bu sebeple miras bırakanın limited şirket ortağı, kanuni temsilci veya tasfiye memurluğu gibi sıfatlarla tüzel kişilere ait vergi borçlarından sorumluluğu bulunmakla birlikte, cezaların tüzelkişiye ait olması nedeniyle sorumlu miras bırakanın bu cezalardan

dolayı sorumluluğu ölümle düşmeyecek ve kendi mirasçılarına geçecektir (Aslan, 2017: 130).

Dar mükelleflerde ise vergi cezası Türkiye’deki temsilci adına salınmakla beraber, temsilci ödemeyi asıl mükellef adına yapmaktadır. Bu nedenle dar mükellefiyette gerçek kişi olan mükellefin ölümü halinde temsilci adına kesilmiş olan ceza kalkar (Pehlivan, 2003: 92).

Hürriyeti bağlayıcı vergi cezalarını gerektiren suçlarda sanığın ölümü davayı, mahkûmun ölümü ceza mahkûmiyetini ve ceza mahkûmiyetinin bütün sonuçlarını ortadan kaldırır (Yiğit, 2004: 236). Bu meyanda hürriyeti bağlayıcı cezalar, Yeni TCK’nın 64. maddesine istinaden kalkar. Bu maddeye göre, failin ölümü halinde tahkikat yapılmakta ise takipsizlik kararı verilir. Tahkikat başlamamışsa tahkikat yapılmaz. Dava açılmışsa dava düşer, ceza kesinleşmiş ancak infaz edilmemiş ise infaz yerine getirilmez. Hapis cezası para cezasına çevrilmişse para cezası da kalkar (Yüksel, 2004: 60). Ezcümle ölüm halinde vergi ziyai, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezası gibi idari vergi cezaları yanında, hürriyeti bağlayıcı vergi cezaları da kendiliğinden ortadan kalkmaktadır. Ayrıca cezaların şahsiliği ilkesi uyarınca para cezalarının borçlunun ölümü ile kalkması gerekeceğinden, ölüm tarihinden sonra icra takibine devam edilemez. Tahsil dairesinin bu alacak sebebiyle koymuş olduğu haczi kaldırması ve haciz konulan malları terekeye iadesi gerekir (Candan, 2011: 445). Gecikme zammı esas itibariyle ceza mahiyetinden öte ödemenin gecikmesinden dolayı uygulanan mali bir müeyyide ve asıldan doğma fer’i bir alacak mahiyeti taşısa da, genel olarak ölümle düşmese de, vergi ziyai cezasında mükellefin ölümüyle birlikte vergi ziyai kalkacağından/düşeceğiinden buna bağlı olarak tahakkuk etmiş ya da tahakkuk ettirilmesi lazım gelen gecikme zammı da düşecektir.

#### **2.1.5. Ölüm Olayının Gecikme Zammına Etkisi**

Ölüm halinde ortadan kalkacak olan vergiler değil cezalardır (Şenyüz, 2011: 39). Ayrıca ölüm halinde gecikme zammı ve gecikme faizi gibi fer’i kamu alacakları düşmez (Arslan, 2005: 253). Diğer bir ifadeyle verginin aslı ve aslına bağlı olarak hesaplanan gecikme zammı, gecikme faizi, tecil faizi, pişmanlık zammı ve haksız çıkma zammından oluşan (Gerçek, 2013: 8) fer’i kamu alacakları, ceza mahiyetinde olmadıklarından (Özbalcı, 2010: 988) düşmemekte yani ölümden etkilenmemekte ve bir borç şeklinde mirası kabul etmiş mirasçılara intikal etmektedir (Arslan, 2005: 60). Nitekim Danıştay’a göre de “*vergi ve resimlerin geç ödenmesi nedeniyle istenen zamlar vergi cezası*

*niteliğinde değildir*” (Danıştay İDDK, 11.12.1953 Tarih, E.1953/155, K.1953/194 Sayılı Kararı). Dolayısıyla muristen vârislerine geçen bu fer’i borç niteliğindeki yükümlülüklerden mirasçılar miras payları nispetinde sorumlu olurlar. Ayrıca ölümden önce suç eşyasının (örneğin sahte belge basılan matbaa makinesinin) zapt ve müsaderesi ve mahkeme masraflarına dair kesinleşmiş hükümler infaz edilir (Yiğit, 2004: 237).

Ayrıca murise ait vergi borçlarının mirası kabul eden mirasçılarca vadesinde ödenmemesi halinde gecikme zammı uygulanır. Gecikme zammı verginin kanunlarda öngörülen son ödeme tarihinden verginin ödendiği güne kadar hesaplanır. Ancak ölüm sonrası mirasçılara tanınan 3 aylık bekleme süresi içinde mirasçıların mirası kabul edip etmeyeceği bilinmediğinden ve vergi alacağının muhatabı belirsiz olduğundan mirasçılar aleyhine takibat yapılamayacağı gibi bu süre için daha sonra gecikme zammı da alınmaz (Danıştay 11. Daire, 13.04.1971 Tarih, E.1970/1468, K.1971/1882 Sayılı Kararı). Fakat üç aylık bekleme süresi içinde mirasçılar doğrudan ya da dolaylı olarak mirası kabul etmişlerse bu tarihten itibaren aleyhlerine takibat yapılabileceği gibi gecikme zammı da uygulanır (Özbalcı, 2007: 177).

#### **2.1.6. Envanter Çıkarma**

Envanter çıkarma işlemi VUK’un 186. maddesinde belirtildiği şekilde varlıkları, alacakları ve borçları saymak, ölçmek, tartmak ve değerlendirmek suretiyle yapılır. Yapılan envanter çalışması neticesinde; işletme defteri tutuluyorsa işletme hesabı özeti, bilanço esasında defter tutuluyorsa bilanço ve gelir tablosu ile birlikte diğer mali tabloların çıkarılması gerekir (Şeker, 1999: 21-23).

Bu bağlamda herhangi bir işletmenin belli bir dönemdeki kar veya zararının tespit edilebilmesi için dönem sonu (ölüm tarihi, 31 Aralık vs.) itibariyle envanter çıkarılması zorunludur. Envanterin ya mirası kabul eden mirasçılar ya da yetkili mahkeme tarafından çıkarılması gerekir. Mahkemenin tayin edeceği kayyım heyeti malların idaresi ve diğer işlemleri yapmakla görevlidir (Şeker, 1999: 22).

#### **2.1.7. İşe Başlamanın Bildirilmesi**

Ticari, zirai ve sınaî faaliyette bulunan mükelleflerin ölümü halinde faaliyete devam eden mirasçılarca, işe başlama bildiriminin hangi süre içerisinde verileceği hususu duraksamalara neden olan noktalardan biridir. Bilindiği üzere VUK’un 168/1. maddesine göre *“işe başlama bildiriminin, işe başlama tarihinden itibaren on gün içinde yapılması”* gerekmektedir. Ancak Gelir İdaresi Başkanlığı yayımladığı 10.04.2001 tarih ve 2001/1

sıra no.lu VUK İç Genelgesi'nde; "mükellefin ölümünden sonra varislerin aynı işe ara vermeksizin devam etmeleri durumunda, ölüm tarihinin ölen mükellef adına işi bırakma, işe devam eden varisler için ise işe başlama olarak kabul edileceği; bu varisler tarafından mirasbırakanın ölüm tarihini takip eden 1 ay içinde bildirimde bulunmaları durumunda bildirim zamanında yapıldığının kabul edileceği; işe devam eden vârislerin mükellefiyetlerinin mirasbırakanın ölüm tarihinden itibaren tesis edileceği" ifade edilmiştir.

Bu bağlamda işletme faaliyetini sürdürecektir mirasçılarının işe başlama bildirimini mirasbırakanın ölüm tarihinden itibaren bir ay içinde yapmaları gerekmektedir. Örneğin, işletme sahibinin 28 Şubat tarihinde ölümü üzerine mirasçılarca işletmenin faaliyetinin sürdürülmesi durumunda işe başlamanın 28 Mart mesai bitimine kadar ilgili vergi dairesine bildirilmesi gerekir. Ancak bildirim öngörülen süre içinde yapılmaması halinde VUK'un 352/I-7. maddesine göre usulsüzlük cezası tatbik edilecektir (Gınalı, 2011: 233). Ayrıca bildirimde bulunulmasa dahi mirasçılarının mükellefiyetleri ölümün vuku bulduğu gün itibariyle tesis edilecektir.

Diğer taraftan bu yükümlülüklerin mirası kabul eden mirasçılarca yerine getirilmesi esastır. Ancak yasal mirasçılarının belli olmaması nedeniyle ticari işletmenin muris adına faaliyetini sürdürmesi durumunda söz konusu yükümlülüklerin terekenin idaresi için atanmış olan kayyım tarafından yerine getirilmesi gerekir (GİB, 14.10.1997 Tarih, B.07.0.GEL.0.40/4059-27-43849 Sayılı Özelge). Buna mukabil Danıştay'a göre ölüm işi bırakma hükmünde olduğundan mirasçılar tarafından devam ettirilen teşebbüs, ölenin teşebbüsü olarak kabul edilemez (Danıştay 4. Daire, 26.10.1954 Tarih, E.1954/1615, K.1954/2967 Sayılı Karar).

#### **2.1.8. Murise Ait Defter ve Belgelerin Mirasçılar Tarafından Kullanılması**

Ticari faaliyetinden dolayı mükellef olanların ölümü halinde faaliyete devam eden mirasçılar kendilerine yeniden işe başlamada olduğu gibi yeni defter tasdik ettirebileceği gibi mirasbırakanın defterler ve belgelerini içinde bulunulan hesap döneminin sonuna kadar kullanabilecektir (10.04.2001 tarihli 2001/1 sıra no.lu VUK İç Genelgesi). Yeniden defter tasdik ettirmek istemeleri halinde, defterleri mirasın kabulünden sonra bir ay içinde yetkili notere tasdik ettirmeleri gerekmektedir. Öte yandan mevcut defterlerin kullanılmaya devam edilmesi durumunda ölenin faaliyetine yönelik hesaplarının ölümün vuku bulduğu gün itibariyle kapatılması gerekmektedir. Hesaplarının kapatılmasından

maksat değerlemelerin yapılması, amortismanların ayrılması gibi dönem kar ve zararının tespitine ve kapanış bilançosunun çıkarılmasına yönelik işlemlerdir. Ayrıca bu işlemler muhasebesel anlamda da defterde yer alan hesapların kapatılmasını ve işe devam eden mirasçılar için açılış bilançosu olarak yeniden kaydedilmesini gerektirir. Bu durumda da mirasçılar içinde bulunulan hesap döneminin son ayı içinde gelecek hesap dönemi için kendi adlarına defter tasdik ettirmeleri lazımdır. Ayrıca işe devam eden mirasçılar tarafından mevcut belgelerin kullanılmasına devam edilmesi halinde mükellef bilgilerinin belge üzerinde güncellenmesi gerekmektedir.

Verilen bir özeldede (Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı, 24/11/2011 Tarih, B.07.1.GİB.4.07.16.01-GVK-2010/129-366 Sayılı Özelge) de; *“miras yoluyla intikal eden işyerinde faaliyete devam edilmesi durumunda mevcut defter ve belgelerin ölüm tarihini içeren hesap dönemi sonuna kadar kullanılmasının mümkün bulunduğu”*; diğer bir özeldede de (GİB, 14.03.1997 Tarih, B.07.0.GEL.0.40/4006-200/10730 Sayılı Özelge); *“mahkeme tarafından yasal mirasçılarının tespit edilememiş olması nedeniyle murisin ölüm tarihinden itibaren yasal mirasçılarınca yerine getirilmesi gereken vergisel ödevlerin, yetkili kılınan kayyım tarafından yürütülmesi gerektiği, muris adına olup kullanılmamış belgelerin ilgili vergi dairesince tespit edilerek bunların üzerine mahkeme tarafından yetkili kılınan kayyım adına yaptırılacak yeni kaşenin vurulması suretiyle kullanılmasının mümkün bulunduğu”* ifade edilmiştir.

### **2.1.9. Amortisman Uygulaması**

213 sayılı VUK hükümlerine göre mükellefler dönem sonlarında işletmelerinin aktifinde kayıtlı olup, yıpranma, aşınma veya değerden düşmeye maruz kalan iktisadi kıymetleri için amortisman ayırabilirler. Ölüm halinde ise ticari işletme *“aktif ve pasifi ile küll halinde”* varislere intikal eder. Varislere ait defterlerde sabit kıymetler, başlangıç maliyeti ve birikmiş amortismanları ile yer alır. Dolayısıyla amortismanı kaldığı yerden devam edilir (Özbalcı, 2010: 816). Bununla birlikte vergi hesap döneminin başından ölümün vuku bulduğu güne kadarki devrede ayrı bir hesap dönemi olarak kabul edilir ve bu devreye ait vergi, ölen kimse adına tarh edilir. Ancak ticari faaliyete varisler tarafından devam edilmesi halinde, ölüm tarihinden ölümünün vuku bulduğu takvim yılının sonuna kadar olan devre, varisler yönünden ayrı bir vergilendirme dönemidir. Bu dönemde elde edilen gelirin vergisi, mirasçılar adına tarh edilerek bunlardan tahsil edilir.

Bu durumda bir yıllık devre iki ayrı vergilendirme dönemini ihtiva eder. Dolayısıyla her dönem için ayrı ayrı faaliyet sonuçlarının tespiti gerekir. Bu bağlamda ferdi işletme sahibinin ölümünde mirasçılarca işletme faaliyetine devam edilmesi durumunda, vergilendirme dönemi başından ölüm olayının gerçekleştiği tarihe kadarki dönem için muris adına ve ölüm tarihinden hesap dönemi sonuna kadarki dönem için mirasçılar adına kıst amortisman uygulaması yapılmalıdır. Aksi durumda ölümle intikal eden ticari işletmenin aktifindeki sabit kıymet için her iki dönemde de yıllık amortisman ayrıldığına, mükerrer amortisman ayrılmış olur. Amortismanların bu dönemlerden sadece birinde kabul edilmesi durumunda ise gelirin safilik kuralına aykırı işlem yapılmış olur (Özbalcı, 2010: 816).

Diğer taraftan ölüm işi bırakma hükmünde olduğu için takvim yılı başından ölüm tarihine kadar geçen süreler için normal olarak amortisman ayrılması mümkün değildir. Zira söz konusu iktisadi kıymetlerin ölümün vuku bulduğu gün itibariyle işletmeden çekilmesi ya da satılması durumunda bu yıla ilişkin amortisman ayırmak mümkün değildir (Bıyık ve Kıratlı, 2005: 372). Ancak bu konuda dikkat edilmesi gereken husus buradaki kıstın, sabit kıymet üzerinden ayrılacak amortismanla değil mükellefin şahsı ile ilgili oluşudur. Amortisman gene yıllık olarak ayrılmakta fakat ölen kimse ile ölünün ticari varlığına kül olarak tevarüs edenler arasında yani mükellef bakımından (söz konusu iktisadi kıymetin kullanım süreleri dikkate alınarak) bölünmektedir (Özbalcı, 2010: 816). Diğer bir ifadeyle ölüm halinde maddi durun varlıklar için amortisman ayırırken mükellefler itibariyle kıst yapmak, yani yıllık olarak ayrılan amortismanı makul dağıtım anahtarıyla mükellefiyetlere dağıtmak ve her birinin amortismanını kendisi ile ilgili vergilendirmede dikkate almak gerekir (Bayram, 2003). Ferdi işletmede olduğu gibi şahıs işletmesinde de ortaklardan birinin ölümü halinde ölümün vuku bulduğu gün itibariyle faaliyet sonuçları tespit edileceğinden kıst amortisman hesaplanması gerekir (Bıyık ve Kıratlı, 2005: 372).

#### **2.1.10. Yenileme Fonu Bakiyesinin Durumu**

VUK Madde 328'de *“satılan iktisadi kıymetlerin yenilenmesi, işin mahiyetine göre zaruri bulunur veya bu hususta işletmeyi idare edenlerce karar verilmiş ve teşebbüse geçilmiş olursa bu takdirde satıştan tahassül eden kar, yenileme giderlerini karşılamak üzere, pasifte geçici bir hesapta azami üç yıl süre ile tutulabilir. Her ne sebeple olursa olsun bu süre içinde kullanılmamış olan karlar üçüncü yılın vergi matrahına eklenir. Üç yıldan önce işin terki, devri veya işletmenin tasfiyesi halinde bu karlar o yılın matrahına*

*eklenir. Bu esaslar dâhilinde yeni değerlerin iktisabında kullanılan kar, yeni değerler üzerinden bu Kanun hükümlerine göre ayrılacak amortismanlara mahsup edilir. Bu mahsup tamamlandıktan sonra itfa edilmemiş olarak kalan değerlerin amortismanına devam olunur”* hükümlerine yer verilmiştir.

Ölüm durumunda ise yenileme fonunun sonu ile ilgili iki olasılık söz konusudur. Ya mirasçılar işletmenin faaliyetine aynen devam ederler ya da işletmenin tasfiyesi, devri veya bölüşülmesi yoluna giderler. GVK'nın 81/1. maddesinde *“ferdi işletmenin sahibinin ölümü durumunda, kanuni mirasçılar tarafından işletmenin faaliyetine devam olunması ve mirasçılar tarafından bilançonun aktif ve pasifiyle bütün halinde aynen devir alınması durumunda, işletmenin devam ettiği kabul edilerek değer artışı kazancı hesaplanmayacağı ve vergilendirilmeyeceği”* kabul edilmiştir. Bu nedenle konuyu iki başlık altında incelemek gerekir (Yılmaz, 2000: 449).

#### **- GVK'nın 81/1. Maddesine Uygun Olarak Devam Etmesi Durumu:**

GVK'nın 81/1. maddesinde yapılan düzenlemede işletmenin bilançosunun aktif ve pasifi ile bütün olarak devralınması esas alınmıştır. Kanuni mirasçılar tarafından anılan madde hükmüne uygun olarak işletmenin faaliyetine devam edilmesi ve bilançonun aktif ve pasifinin aynen devralınması durumunda daha önce ayrılmış olan “yenileme fonu” varsa bu fonun da devir alınması gerekir. Bu durumda fonun ölümün vuku bulduğu gün itibariyle kar-zararın tespitinde kara eklenmesi gerekmez. Mirasçılar tarafından işletmenin faaliyetine devam olunurken yenileme fonunun kendisine bağlı olarak doğduğu amortismanına tabi iktisadi kıymetin yenilenmesinde kullanılır. Bu şekilde devralınan “yenileme fonunun” kullanılması ile ilgili olarak mükellefte hiç değişiklik olmamış gibi uygulama yapılır.

Ölüm tarihinden önce satılmış veya hasar gördüğünden dolayı yenilenmesi zorunlu olan iktisadi kıymetlerle ilgili olarak ne şekilde işlem yapılacağı hususu ise tartışma yaratacak nitelikte bir husustur. Bu konuda beyan edilmiş bir görüşe rastlamadık. Ancak kanımızca işletmenin faaliyetine devam olunması ve amortismanına tabi iktisadi kıymetin yenilenmesinin işletmenin faaliyetine devam etmesi için zorunlu bir unsur olması durumunda ölüm tarihinde henüz ayrılmamış “yenileme fonunun” ayrılabilmesi gerekir. Ölüm tarihinden önce satılmış veya hasara uğraması dolayısıyla kullanılamaz duruma gelmiş iktisadi kıymetin yenilenmesi zorunlu olmamakla birlikte “yenileme fonunun” ayrılması işletme yöneticisinin kararına ve bu yönde işlemlerine başlamış

olmasına bağılı olduğundan ölenin bu yönde bir kararı ve girişimleri varsa yenileme fonunun yine ayrılabilmesi gerekir. Ancak işletmenin ölen sahibinin bu yönde bir kararı ve girişimi yoksa işletmenin faaliyetine devam eden mirasçılarının kararının ve girişiminin yenileme fonu ayrılması için yeterli görülmesi biraz zorlayıcı bir yorum olabilir. Fakat ölümün meydana gelişi, işletmenin faaliyetine devamı için zorunlu olmamakla birlikte gerekli olan iktisadi kıymetin yenilenmesi yönünde girişimde bulunmaya zaman vermemiş olabilir. GVK'nın 81/1. maddesindeki koşulların varlığında işletmenin ölümden önce ve sonra aynı işletme olduğu kabul edildiğine, amortismanların ve diğer işlemlerin eskinin devamı olarak yapıldığına göre, "yenileme fonu" ayrılmasının kabul edilmesi ekonomik gerçeklere de uygun düşer kanısındayız (Yılmaz, 2000: 450). Dolayısıyla ölüm halinde mirasçılar faaliyete aynen devam ederlerse yenileme fonu uygulamasına mirasçılar bünyesinde de devam edilir (Özyer, 2008: 858).

#### **GVK'nın 81/1. Maddesindeki Koşulların Bulunmaması Durumu:**

Mükellefin ölümünden sonra işletmenin faaliyetine GVK'nın 81/1. maddesindeki koşullar dâhilinde devam edilmemesi durumunda, ölüm tarihinden önce ayrılmış olan "yenileme fonu" ister hiç kullanılmamış ister kısmen kullanılmış olsun ölümün vuku bulduğu gün itibariyle tespit edilen kar-zararın tespitinde tamamı kara eklenir. Ayrılmamış veya ayrılma aşamasında olan yenileme fonu da ayrılmaz (Yılmaz, 2000: 451). Yenileme fonuna alınan kârın üçüncü yılın sonuna kadar hesaplarda bekletilebilmesi için bu süre boyunca işletmenin faaliyetine devam etmesi gerekir (Özbalcı, 2010: 875). VUK'un 328. maddesi hükmünden istifade edilerek yenileme fonuna alınan karın işletmenin veraset suretiyle intikali halinde 3 yıllık bekleme süresi dolmamış olsa bile ölen kişinin vergi matrahına dâhil edilmesi gerekir. Aynı şekilde üç yıllık süre tamamlanmadan faaliyet durdurulduğunda ve terkedildiğinde (tüzel kişilerde tasfiyeye girildiğinde), bu tarih itibariyle tespit edilecek dönem vergi matrahına yenileme fonundaki tutarın da ilave edilmesi icap eder.

Sonuç itibariyle işletme sahibinin ölümünden sonra faaliyete mirasçılarının devam etmemesi halinde daha önce teşkil edilmiş yenileme fonunun ölümün vuku bulduğu gün itibariyle tespit edilecek kazanç ilavesi gerekir (Özyer, 2008: 858). Çünkü karın üç yıl hesaplarda vergisiz bekletilmesi imkânı ancak işletmenin faaliyetine devam etmesi halinde mümkündür. Ölüm de işi bırakma hükmünde olduğundan bu imkân ortadan kalkmaktadır.



### 2.1.11. Vergilerin Ödenme Zamanı

Vergi alacağını ortadan kaldıran “ödemeye” ilişkin esaslara VUK’un 110 ila 112. maddelerinde yer verilmiştir. Bu Kanun’un 111. maddesine göre vergiler, kendi kanunlarında belirlenen süreler içinde ödenir. Verginin vadesi ödeme süresinin son günüdür. Bu bağlamda kanunlarda vergilerin ödeme vadesi genellikle belli bir zaman birimi olarak belirtildiği için bu vade de sürenin sonuncu günü dolacaktır.

Diğer taraftan VUK madde 112/2’de ; *“Memleketi terk ve ölüm gibi mükellefiyetin kalkmasını mucip haller dolayısıyla beyan üzerine tarh olunan vergiler, beyanname verme süreleri içinde ödenir. Mükellefin, vadeleri mezkûr süreden sonra gelen vergileri de aynı süre içinde alınır. Memleketi terk edenlerin, ölenlerin veya benzeri haller dolayısıyla mükellefiyetleri kalkanların ikmalen, re’sen veya idarece tarh olunan vergileri tahakkuk tarihinden başlayarak bir ay içinde ödenir. Bu fıkrada yazılı tahsil süreleri Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun mucibince teminat gösterildiği takdirde, Vergi Kanunu ile belli taksit zamanına kadar ve taksit zamanı geçmiş ise üç ay uzatılır.”* hükmüne yer verilerek mükellefin ölümü halinde uygulanacak özel ödeme zamanları düzenleme altına alınmıştır. Buna göre ölüm sonucu mükellefiyetin kalkması durumunda;

*“1) Ölen mükellef adına mirasçılar tarafından verilen beyannameler üzerinden tarh olunan vergiler beyanname verme süreleri içinde,*

*2) Vadeleri beyanname verme süresinden sonra gelen vergiler de aynı süre içinde,*

*3) Ölen kimse adına ikmalen, re’sen veya idarece tarh olunan vergiler tahakkuk tarihinden başlayarak bir ay içinde”,*

Ödenecektir. Ancak 6183 sayılı Kanuna uygun teminat gösterildiği takdirde vergi kanunlarında öngörülen taksit zamanına kadar, taksit zamanı geçmiş olanların vadesi ise üç ay uzatılacaktır. Bu bağlamda ölen mükellefe ait kıst dönem ya da geçmiş dönem gelir vergisi ile ikmalen, re’sen veya idarece tarh olunan vergiler için teminat gösterilip gösterilmemesi durumlarına göre bu vergilerin ödenme zamanları da değişiklik arz edecektir.

#### 2.1.11.1. Mükellefin Beyanı Üzerine Tahakkuk Eden Vergilerin Ödenme Zamanı

Mükellefin kendi beyanı üzerine tahakkuk eden ancak henüz vadesi gelmeyen verilerin ne zaman ödeneceği belirsizlik taşıdığından tereddütlere ve duraksamalara

neden olmaktadır. Bu konu hakkında doktrinde farklı görüşler bulunmaktadır. Vergi dairesi uygulamalarına göre, VUK madde 112 uyarınca ölüm halinde gerek mirasçılar tarafından muris adına sorumlu sıfatıyla verilen beyanname üzerine tahakkuk eden, gerekse mükellefin kendisi tarafından beyan edilip vadesi henüz gelmemiş vergilerin beyanname verme süresi içinde ödenmesi gerekir. Kanun koyucu ölen mükellefin vergi borçlarının ödenip ödenmeyeceği hususunda duyduğu endişeden dolayı verginin bir an önce ödenmesini öngörmüştür (Maç ve Jamali, 1999: 502-503). Diğer bir anlatımla ölenin mal varlığından alınması gereken vergilerin gecikmesi halinde bölünen miras sebebiyle bu yükümlülüğün yerine getirilmesinin zorlaşacağından, ölüm ve mükellefiyetin kalkması ile Devletin vergi alacağını bir an önce tahsil etmesi gereği ortaya çıkmaktadır.

213 sayılı VUK'un 112. maddesinin 2. fıkrasında aynen şöyle denmektedir: *“ Memleketi terk ve ölüm gibi mükellefiyetin kalkmasını mucip haller dolayısıyla beyan üzerine tarh olunan vergiler, beyanname verme süreleri içinde ödenir. Mükellefin, vadeleri mezkûr süreden sonra gelen vergileri de aynı süre içinde alınır.”* Bu yasa hükmünde “vadeleri mezkûr süreden sonra gelen vergileri de aynı süre içinde alınır” hükmünün açıklığa kavuşturulması gerekmektedir. Burada “vadeleri öngörülen beyan süresinde ödenecek olan vergiler” hükmünden kastedilen, mirasçılar tarafından muris adına verilen beyanname ile aynı neviden olup murisin kendisi tarafından beyan edildiği halde taksitle ödenmesi sebebiyle vadeleri henüz gelmemiş olan vergiler olabileceği gibi, muris tarafından beyan edildiği halde vadesi gelmediği için henüz ödenmemiş olan bütün vergiler olabilir. Gelir İdaresi vermiş olduğu özgellerinde; Gelir İdaresi de aynı görüşte olup bu konuda vermiş olduğu bir özgelde (GİB, 18.01.1995 Tarih, B.07.0.GEL.0.60/6000-2032 Sayılı Özelge) *“...Buna göre VİVK uyarınca tarh ve tahakkuk ederek ödenmesi gereken safhaya gelen veraset ve intikal vergisinin 5 yılda ve 10 eşit taksitte\* ödeneceğine ilişkin özel bir düzenleme yer almaktadır. Bu hükümden faydalanabilmek için adına tarhiyat yapılanın mükellefiyetinin bu süreler zarfında devam etmesi zorunlu bulunmaktadır.*

*...Bu itibarla yazınızda sözü edilen olayda muris... 'den... 'e.... 'ndan da ölümü nedeniyle mirasçılara intikal eden terekeden dolayı murisin sağlığında beyanı üzerine tahakkuk eden veraset ve intikal vergisinin adı geçen mirasçıları tarafından beyanname verme süresi (4 ay) içinde ödenmesi gerekmektedir.”* şeklinde görüş bildirmiştir.

---

\* Bu süre 4369 sayılı Kanun'la 3 yıl ve 6 takside indirilmiştir.

Görüldüğü üzere söz konusu özelgede veraset ve intikal vergisinin taksitler halinde ödenebilmesi için “*adına tarhiyat yapılanın mükellefiyetinin bu süreler zarfında devam etmesinin zorunlu olduğu*” ifade edilmiş ve VUK’un 112. maddesi gerekçe gösterilerek “*murisin sağlığında kendi beyanı üzerine tahakkuk eden vergilerin beyan süresi içinde ödenmesi gerektiği*” açıklanmıştır.

Yasa hükmünün bu şekilde uygulanması halinde henüz vadesine üç yıl kalan bir verginin en geç sekiz ay sonra vadesi dolacak ve mirasçılarca ödenmemesi halinde gecikme zammı uygulanacaktır. Böyle bir uygulama ise mirasçılarının ölüm nedeniyle ayrıca cezalandırıldığı yorumuna sebep olmaktadır. Bu nedenle bu muğlaklık idarece giderilmelidir.

#### **1.1.11.1.1. Gelir Vergisinin Genel Olarak Ödenme Zamanı**

GVK’nın 92 ve 117. maddelerine uyarınca “*kazancı sadece basit usulde tespit edilen ticari kazançtan oluşan mükelleflerin gelir vergisi şubat ve haziran aylarında, diğer mükelleflerin gelir vergisi (kazancının büyük kısmı zirai kazançtan oluşanlar hariç) ise mart ve temmuz aylarında olmak üzere iki eşit taksitte*” ödenmektedir.

Bununla birlikte GVK’nın 92. maddesinde ölüm halinde gelir vergisi beyannamesinin verilme müddeti özel olarak düzenlenmiştir. Bu maddeye göre “*ölüm halinde gelir vergisi beyannamesi ölüm tarihinden itibaren 4 ay içinde verilir.*” GVK’da ve VUK’da yapılan bu düzenlemeler uyarınca ölüm nedeniyle mükellefiyetin kalkması durumunda ölen mükellef adına mirasçılar tarafından verilen beyannameler üzerinden tarh olunan vergilerin beyanname verme süreleri içinde ödenmesi gerekmektedir. Bu bağlamda mirasçılarının kendilerine tanınan dört aylık sürenin bitimini beklemeden beyannameyi vermeleri halinde tarh edilen verginin vadesi olarak bu beyannamenin verildiği gün esas alınmalıdır. Danıştay’ın görüşü de bu doğrultudadır.

Bu konuya ilişkin olarak aşağıdaki örnekleri verebiliriz.

**Örnek 1:** Ticari kazançlarından dolayı gerçek usulde vergilendirilen mükellef Bay (A) 22 Şubat 2019 tarihinde geçirdiği kalp krizi sonucu vefat etmiştir. Bay (A)’nın eşi ve iki çocuğu yasal mirasçıları olup üç aylık mirası red süresinde mirasın reddi için herhangi bir hukuksal yola başvurmamışlar ve bilakis mirası kabul ederek vergisel ödevler için yükümlülük altına girmişlerdir.

Buna göre mirası kabul eden mirasçılar, murisin sadece geçmiş yıla (2018 yılı) ait gelirlerini değil, yılbaşından ölüm tarihine kadarki kıst döneme ait (01.01.2019-

22.02.2019 dönemi) beyanı gereken tüm gelirlerini sorumlu sıfatıyla onun adına beyan etmek mecburiyetindedir. Bu zorunluluğun da GVK'nın 92. maddesi mucibince 4 aylık süre içinde yerine getirilmesi gerekmektedir.

4 aylık sürenin son günü 22 Haziran 2019'dur. Bu süre gerek kıst dönem gerekse geçmiş yıla ait gelir vergisinin beyan ve ödeme süresinin son günüdür. Ancak mirasçıların 22 Haziran 2019'dan önce beyannamelerini vermeleri halinde bu vergilerin vadesi olarak beyannamelerin verildiği tarih esas alınmalı ve gecikme zammının hesabında da bu tarih dikkate alınmalıdır.

**Örnek 2:** Ticari kazançlarından dolayı mükellef olan Bay (A), 8 Mayıs 2019'de ölmüştür. Kendisi tarafından 20 Mart 2019'de verilen yıllık gelir vergisi beyannamesine göre adına 22.500,00 TL gelir vergisi tarh ve tahakkuk etmiştir. Tarh edilen verginin 11.250,00 TL'si Mart ayında ödenmiştir. Bu durumda kalan bakiye 11.250,00 TL verginin vadesi ise 31 Temmuz 2019 olup bu taksitin ödeme süresinde herhangi bir değişiklik olmayacak ve bu taksit mirası kabul eden mirasçılar tarafından normal vadesinde ödenecektir. Ancak ikinci taksit 31 Temmuz 2019'a kadar mirasçılar tarafından ödenecek olmakla birlikte ölüm olayının 08.05.2019 tarihinde vuku bulduğu dikkate alınacak olursa, mirasçıların mirası kabul veya reddetmelerine dair TMK'nın muayyen üç aylık bekleme süresinin son günü 08.08.2019 olmaktadır. Dolayısıyla mirasçıların TMK'nın kendilerine tanıdığı üç aylık bekleme süresi dolmadan mirasbırakanın vergi borcunu ödemek gibi bir durumla karşı karşıya kaldığı bu husus VUK'un 112. maddesinde göz ardı edilmiştir. Bu durumda mükellefin öldüğü tarih itibarıyla henüz ödeme vadesi gelmemiş; ancak üç aylık bekleme süresi içinde ödeme vadesi dolacak olan verginin ödeme yükümlülüğü mirasçılara bırakılmaktadır (Erdal, 2010: 117). Bu hususa ilişkin olarak VUK'un 112. maddesi özel bir düzenleme içermediğinden mirası kabul veya red edeceği belli olmayan mirasçılara bu ödevin yüklenmesinin yanlış olduğu değerlendirilmektedir.

#### **2.1.11.1.2. Gelir Vergisinin Teminat Gösterilmesi Durumunda Ödenme Zamanı**

VUK madde 12/2.'de, 6183 sayılı Kanuna uygun teminat gösterildiği takdirde ölüm sonrası mirasçılar tarafından muris adına verilen beyanname üzerine tarh olunan vergilerden vadeleri beyan süresinden sonra gelen vergilerinin tahsil sürelerinin, vergi kanunlarında öngörülen taksit ödeme vadesine kadar ve taksitin süresi geçmiş ise üç ay

uzatılacağı hükme bağlanmıştır. Dolayısıyla mirasçılarının teminat göstermeleri durumunda uzayacak ödeme sürelerini, mirasbırakanın geçmiş ve cari dönem gelir vergilerine göre ayrı ayrı irdelemek gerekmektedir.

### 2.1.11.1.3. Geçmiş Döneme Ait Yıllık Gelir Vergisinin Ödenme Zamanı

Ölüm halinde 6183 sayılı Kanuna uygun teminatlardan biri gösterildiği takdirde vergilerin ödeme süresi, vergi kanunlarında öngörülen taksit ödeme vadesi kadar, taksitin ödeme süresi geçmiş ise üç ay uzayacaktır. VUK'ta yer alan "*Vergi Kanunu ile belli edilen taksit zamanından*" neyin kastedildiği sarıh olmakla birlikte bu hususta farklı görüşler de bulunmaktadır. Bazı yazarlarca bu ifade, ölüm halinde gelir vergisi beyan süresi olan dört aylık süre olarak değerlendirilmektedir (Özbalcı, 2010: 325).

Ancak VUK'un 112. maddesinde "*taksit*" ifadesi geçmektedir. Hâlbuki 4 aylık sürede, herhangi bir taksit söz konusu değildir. Defaten ödeme söz konusudur. Bu nedenle Kanun koyucunun "vergi kanununda belli edilen taksit zamanı" ifadesi ile vergi kanunların verginin taksitle ödenmesi ile ilgili hükümlerine atıfta bulunduğu görülmektedir. Dolayısıyla verginin ödenmesi ile alakalı sürenin, verginin kendi kanunlarında öngörülen taksit süreleri olmalıdır (Maç ve Jamali, 1999: 503). Ancak uygulamada mirasçılarca teminat gösterilmesi halinde verginin beyan ve ödeme süresinin son gününe üç ay ilave edilmek suretiyle vadesinin uzatıldığı görülmektedir.

Geçmiş dönem gelir vergisi beyannamesini vermeden veya gelir vergisi beyannamesini vermekle birlikte ilk taksiti ödemediği ölen mükellefin mirasçıları, AATUHK' göre vergi borçları için teminat göstermeleri durumunda, geçmiş taksiti üç ay içinde ve vadesi gelmemiş olan taksitleri de normal vadelerinde ödeyebilirler. Örneğin; 20 Şubat 2019'da ölen mükellefin 2018 yılına ait gelir vergi beyannamesinin 20 Haziran 2019 tarihine kadar verilmesi gerekir. 2018 Yılına ait matrah üzerinden tarh olunan vergiler için teminat gösterilirse, birinci taksitin vadesi geçtiğinden 3 ay uzatılması yani verginin 20 Eylül 2019 tarihine kadar ödenebilmesi; ikinci taksitin ise vadesi henüz gelmediğinden 2018 yılı Temmuz ay sonuna ödenmesi söz konusudur. Çünkü yukarıdaki hüküm vadesi geçmemiş olan taksitler açısından bir süre uzatımına müsaade etmemektedir. (Akarca ve Şafak, 2012). Ayrıca ilk taksitin ikinci taksitten sonra ödenmesi garip olmakla beraber VUK'un 112. madde lafzı bunu gerektirmektedir (Maç ve Jamali, 1999: 503).

Danıştay 4. Daire 09.06.2004 tarih, E:2004/659 - K:2004/1439 sayılı kararında da, “ölüm halinde vergilerin ödenmesinde asıl kuralın beyanname verme müddeti olmakla birlikte teminat gösterilmesi halinde tahsil süresi Vergi Kanunu ile belli taksit zamanına kadar uzayacağı, 2001 yılı geliri için taksit sürelerinin 2002 Mart ayında başlayacağı ve henüz taksit süresinin geçmediği dikkate alındığında tahsil süresinin 2002 Mart olarak belirlenmesi, ancak taksitlendirme yapılmaksızın tahakkuk eden verginin defaten ödenmesi gerektiği” yönünde hüküm tesis etmiştir. Teminat karşılığı ödeme süreleri uzatılan bu vergilerden uzatılan süreler için ayrıca faiz ya da zam adı altında bir bedel alınmaz.

#### **2.1.11.1.4. Cari (Kıst) Döneme Ait Yıllık Gelir Vergisinin Ödenme Zamanı**

Mirası kabul eden mirasçılar, ölenin gerek geçmiş yılın, gerekse kıst dönemin gelirini tespit etmek ve dört ay içinde onun adına ama sorumlu sıfatıyla beyan edip tahakkuk eden vergiyi de bu süre içinde ödemekle yükümlüdür. VUK’un 112. maddesine göre mirasçılar tarafından 6183 sayılı Kanuna uygun teminat gösterildiği takdirde kıst dönemin geliri üzerinden hesaplanan vergilerin vadelerinin, vergi kanunlarında öngörülen taksit vadelerine kadar uzatılması gerekir. Diğer bir ifadeyle mirasçıların gerekli teminatı göstermeleri şartıyla vergiyi “Vergi Kanunu ile belli taksit zamanına kadar” ödemeleri mümkündür (Akarca ve Şafak, 2012). Bu durumu örneklendirecek olursak; 20 Şubat 2019’de ölen ve ticari kazancından dolayı gerçek usulde vergilendirilen bir mükellefin 01.01.2019-20.02.2019 kıst dönemine ait kar ve zararının 20 Haziran 2019 tarihine beyan edilmesi lazımdır. Mirasçılarca teminat gösterildiği takdirde bu kıst dönem gelir üzerinden tarh olunan verginin vadesinin, 2020 yılı Mart ve Temmuz aylarındaki taksit sürelerine kadar uzatılması gerekmektedir (Danıştay 4. Daire, 09.06.2004 Tarih, E.2004/659, K.2004/1439 Sayılı Karar). Çünkü normal koşullarda, yani kişi hayatta olsa idi ölüm yılına ait kar ve zararını 2020 yılı 25 Marta kadar beyan edecek, vergilerini de 2020 yılı Mart ve Temmuz aylarında olmak üzere iki taksitte ödeyecekti. Ancak ölüm halinde beyan üzerine tarh olunan vergilerin beyanname verme süresi zarfında ödenmesi teminat gösterilmediği durumlar için söz konusudur. Teminat gösterilmesi halinde ise süre uzatımı taksit süreleriyle bağlantılı olup, verginin beyanname verme süresinde tek seferde ödenmesi halinde taksit söz konusu değildir. Dolayısıyla teminat gösterildiği durumlarda süre uzatımının beyan tarihine üç aylık süre ilave edilmesi şeklinde değil de, vergi kanunlarında öngörülen taksit sürelerine kadar tehir edilmesi şeklinde tatbik edilmesi

gerektiği kanaatindeyiz. Ancak bu konuda farklı görüş ve uygulamaların olduğu görülmektedir.

Turgay'a göre gelir vergisi mükellefinin 15 Şubat 2011'de ölümü halinde iki aylık gelir vergisi beyannamesinin GVK'nın 92. maddesi gereği dört aylık süre içinde yani 15 Hazirana kadar verilmesi ve verginin ödenmesi gerekmektedir. Ancak vergi borcuna karşılık olarak teminat gösterilmesi halinde vergi ödeme süresi vergi kanunlarıyla muayyen taksit zamanı olan Temmuz 2011 geçmediğinden bu tarihe kadar uzatılabilir. Ölüm tarihinin 15 Şubat 2011 yerine 15 Nisan 2011 olması halinde mirasçılarının ölüm tarihinden itibaren dört ay içerisinde beyannameyi verip vergiyi ödemeleri gerekmektedir. Diğer bir ifadeyle 15 Ağustos 2011 tarihine kadar beyanın yapılıp ödemenin gerçekleştirilmesi gerekir. Eğer 15 Ağustos 2011'de teminat gösterilirse ödeme süresinin 15 Ağustos 2011'den itibaren vergi kanunlarıyla muayyen taksit zamanı geçtiğinden üç ay uzatılması gerekir. Bu durumda 15 Kasım 2011'e kadar ödeme süresi uzamış olmaktadır (Turgay, 1958: 210-211).

Özbalcı'ya göre; ölüm halinde teminat gösterilmesi, 2011 yılı içerisindeki kıst döneme ait gelir vergisinin normal taksit zamanı olan 2012 Mart ve Temmuz aylarında yapılması imkânını sağlamaz. Teminat ödeme süresini, vergi kanunlarında öngörülen vadelerine kadar uzatmakla birlikte taksit zamanında herhangi bir değişikliğe neden olmaz. Ölüm halinde vergi kanunu ile belli taksit zamanı, beyanname verme süresidir. Bu nedenle teminat gösterilmesi sadece anılan vadeye üç ay ilave yapılması imkânını sağlamaktadır (Özbalcı, 2010: 343).

Maç ve Jamali'ye göre; *“bu kişi ölmeseydi ölüm yılına ait vergileri hangi taksitlerle ödenecek idiyse, mirasçılarının teminat vermesi hâlinde de bu sürelerin 4 aylık ödeme süresinin yerine geçmesi gerekir. Çünkü işi bırakan mükellefin işin bırakıldığı yıla ait kıst dönem gelir vergisi beyan zamanı gelecek yılın Mart ayı olacak ve vergi taksitleri de yine gelecek yılın Mart ve Temmuz aylarıdır. Ölüm hâli işin bırakılması olarak kabul edildiğine göre teminat vermelerine rağmen mirasçılarının gelecek yılda vergi taksitlerini ödeme imkânlarının söz konusu olmaması düşünülemez.”* (Maç ve Jamali, 1999: 503).

Budak'a göre; mirasçılarının 6183 sayılı Kanun'da belirtilen teminatları göstermeleri halinde henüz taksit süreleri geçmediğinden verginin ödeme süresinin vergi kanunlarında gösterilen taksit zamanına kadar uzatılması yani verginin Mart 2012 ve Temmuz 2012 olmak üzere iki taksitte ödenebilmesi gerekir. Nitekim kanun koyucunun

vergi kanunu ile belli taksit zamanı ifadesi, vergi kanunlarında o verginin taksitle ödenmesine ilişkin atıf nedeniyle önem arz eder. Diğer bir ifadeyle ölüm dışında normal bir şekilde işi bırakan mükellefin, kıst döneme ait gelirlerin beyannamesini Mart 2012’de vermesi, tarh edilen vergiyi ise Mart ve Temmuz 2012 aylarında olmak üzere vergi kanunu ile belli taksit zamanında yerine getirmesi gerekir. Teminat verilmesi, mükellefin/kişinin ölümü nedeniyle ortaya çıkma ihtimali bulunan verginin ödenmeme riskini ortadan kaldırdığından, teminatın gösterilmesi vergi tahsilâtı açısından özel durumdan normal duruma geçişi sağlar (Budak, 2011: 66-67).

#### **2.1.11.1.5. Vadeleri Beyanname Verme Sürelerinden Sonra Gelen Vergilerin Ödenme Zamanı**

Ölüm halinde beyan üzerine tarh olunan vergiler beyan müddeti içinde ödenecek olmakla birlikte vadeleri beyanname verme süresinden sonra gelen vergiler de aynı süre içinde yani beyanname verme süresi içinde ödenecektir. Örneğin; mükellefin 10.02.2019 tarihinde ölmesi durumunda 10.06.2019 tarihine kadar hem kıst dönem hem de geçmiş dönem gelir vergisi beyannamesinin verilmesi gerekmektedir. Kıst döneme ilişkin gelir vergisi, beyanname verme süresi içinde yani 10.06.2019 tarihine kadar ödenecektir. Geçmiş döneme ilişkin gelir vergisi beyannamesinin 10.06.2019 tarihine kadar verilmesi gerekeceğinden bu vergiye ilişkin birinci taksit, beyannamenin verilme süresi içinde ödenecektir. İkinci taksit ise VUK’un 112. maddesinde yer alan “*mükellefin vadeleri mezkûr süreden sonra gelen vergileri de aynı süre içinde alınır*” hükmü dolayısıyla 10.06.2019 tarihine kadar ödenecektir. Bu hükümler doğrultusunda geçmiş döneme ilişkin gelir vergisinin tamamının 10.06.2019 tarihine kadar ödenmesi gerektiği sonucuna ulaşılmaktadır.

#### **2.1.11.1.6. KDV’nin Ödenme Zamanı**

VUK’un 16. maddesi uyarınca “*vergi kanunlarında hüküm bulunmayan hallerde ölüm dolayısıyla mirasçılarca verilecek beyannamelerin verilme sürelerine üç ay eklenecektir.*” Bununla birlikte vergi kanunlarında ölüm halinde KDV beyannamesinin verileceği süreye ilişkin özel bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu bağlamda ölen kimseye ait KDV’nin beyanname verme süresine üç aylık ilave yapılacaktır (Özbalcı, 2010: 181). Tahakkuk eden KDV de bu beyan süresi içinde ödenecektir. Örneğin; 10.02.2019’da ölen mükellef Bay (A)’nın şubat dönemi KDV beyannamesinin normal koşullarda 24 Mart 2019 tarihine kadar verilmesi gerekirken, VUK madde 16 gereğince 24 Haziran 2019’a



kadar verilmesi mümkündür. Beyan üzerine tahakkuk eden bu verginin de normal koşullarda 24.06.2019 tarihine kadar ödenmesi gerekmektedir.

Ancak 6183 sayılı Kanun uyarınca teminat gösterildiği takdirde ödeme süresinin 24.09.2010 tarihine kadar yani üç ay uzayacağını kabul eden görüşler bulunmakla birlikte tahakkuk eden KDV'nin vadesinin teminat gösterilmek suretiyle üç ay uzatılmasının mümkün olmadığı kanaatindeyiz. Çünkü KDV piyasa ekonomisi çerçevesinde mal teslimi veya hizmet ifalarında malı teslim alan veya hizmeti satın alanın malı satan veya hizmeti ifa edene ödediği bir vergi türüdür. KDV dolaylı bir vergi türü olduğu için bu verginin mükellefi satıcılar, kanuni yüklenicisi yani taşıyıcısı ise alıcılardır. Dolayısıyla KDV mükellefleri devlet adına yüklenicilerden tahsil ettikleri KDV'yi normal vadesinde hazineye intikal ettirmekle sorumludurlar. Bu kapsamda KDV'nin beyan ve ödenmesinde aracı olan bu mükelleflerin teminat göstermek suretiyle bu vergiyi Hazineye 3 ay daha geç intikal ettirmesi mümkün değildir. Ayrıca KDV taksit halinde değil defaten ödenen bir vergidir. VUK'un 112. maddesi ise taksitler halinde yatırılan vergilere teminat gösterilmesi durumunda taksitlerden vadesi geçmiş olanların vadesinin üç ay uzayacağını hükme bağlamıştır. Diğer taraftan KDV yönünden ikmalen, re'sen veya idarece tarhiyat söz konusu olması halinde tarh olunan vergiler tahakkuk tarihinden başlayarak bir ay içinde ödenecektir. Ancak mirasçılarda bu vergilere ilişkin teminat gösterilmesi durumunda ödeme süresinin bu vergilerde de üç ay uzayacağını yani bu vergilerin tahakkuk tarihinden itibaren dört ay içinde ödenmesi gerektiğini kabul eden görüşler bulunmakla birlikte yukarıdaki paragrafta ifade ettiğimiz gerekçelerle bu şekilde tarh edilen KDV'nin vadesinin de teminat gösterilmek suretiyle üç ay uzatılmayacağı kanaatindeyiz.

#### **2.1.11.1.7. Son Döneme Ait Geçici Verginin Durumu**

Vergi kanunlarında ölüm halinde geçici vergi beyannamesinin verileceği süreye ilişkin özel bir düzenleme bulunmadığı için VUK'un 16. maddesi uyarınca ölen kimseye ait bu verginin beyan müddeti üç ay uzayacaktır.

Diğer taraftan 217 sıra no.lu GVK Genel Tebliği'nin "4.10. İşli Bırakan veya Tasfiyeye Giren Mükellefler" başlıklı bölümünde "*Geçici vergi beyannamesinin verilme süresinden önce aynı dönemi içeren gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi halinde, bu dönem için ayrıca geçici vergi beyannamesi verilmeyecektir*" açıklamalarına yer verilmiştir. Bu bağlamda ölüm nedeniyle verilecek geçici vergi

beyannamesinin verilme süresinin yıllık gelir vergisi (geçmiş dönem ve kıst dönem) beyannamesinden daha sonraki bir tarihe rastlaması halinde geçici vergi beyannamesinin verilmesine gerek yoktur. Diğer bir ifadeyle böyle bir durumda geçici vergi ödemesi söz konusu olmayacaktır. Örneğin; 3 Haziranda ölen bir mükellefin 1 Nisan ile 3 Haziran tarihleri arasındaki döneme ait geçici vergi beyannamesinin normalde 14 Kasım'da, gelir vergisi beyannamesinin ise 3 Ekim'e kadar verilmesi gerekmektedir. Ancak geçici vergi beyanı yıllık beyannameden sonraki bir tarihe rastladığı için geçici vergi beyannamesinin verilmesine gerek yoktur.

Nitekim Gelir İdaresi de vermiş olduğu bir özalgede (Afyon Defterdarlığı 09.03.2012 Tarih, B.07.4.DEF.03.10.00-GVK.MUK.852-4 Sayılı Özelge) "14.08.2010 tarihinde vefat eden mükellefin 2010/III. dönemi geçici vergi beyannamesinin verilme süresine VUK'un 16. maddesi hükmü gereğince 3 ay ekleneceği, 2010 takvim yılına ait yıllık gelir vergisi beyannamesinin bu süreden önce verilecek olması nedeniyle mükellef adına 2010/III. dönemi geçici vergi beyannamesinin verilmeyeceği" ifade edilmiştir.

#### **2.1.11.1.8. Tevkif Edilen Vergilerin Ödenme Zamanı**

Vergi kanunlarında ölüm halinde tevkif edilen vergilere ait muhtasar beyannamenin verileceği süreye ilişkin özel bir düzenleme bulunmadığı için VUK'un 16. maddesi uyarınca ölen kimseye ait muhtasar beyannamenin verilme süresine üç aylık ilave yapılacak ve vergi aynı Kanun'un 112. maddesine göre beyanname verme süresi içinde ödenecektir (Oktar, 1994: 84).

Örneğin; 10 Mayıs 2017'de ölen ve ticari kazancından dolayı gerçek usulde vergilendirilen Bay (A)'nın henüz verilmemiş Nisan 2017 ve Mayıs 2017 dönemlerine ait muhtasar beyannamelerinin verilme süresi üç ay uzayacak ve sırasıyla 23 Ağustos ve 23 Eylül 2017 tarihine kadar verilebilecektir. Muhtasar beyannamenin üç aylık dönemler itibarıyla verilmesi durumunda da beyanname verme döneminin sonundan itibaren üç ay eklenmesi gerekir (Maç ve Jamali, 1999: 513).

Fakat ölen mükellef adi ortaklık dâhil bir şahıs şirketinde ortak ise ve mücbir sebep hali yoksa bu şirketlere ait aylık beyannamelerin verilmesinde ortağın ölümü nedeniyle bir süre uzaması söz konusu olmayacaktır. Çünkü burada mükellefiyet ortaklık adına olduğundan ortağın ölümü şirketlerin vergisel yükümlülüklerinin yerine getirilmesini etkilemez (Maç ve Jamali, 1999: 513).

### **2.1.11.1.9. Dar Mükellef Gerçek Kişilerce Verilecek Beyannamelere İlişkin Verginin Ödenme Zamanı**

Dar mükellef kişinin ölümü halinde de, mükellefe ait vergisel yükümlülükler mirası kabul etmiş olan mirasçıları tarafından yerine getirilir. Ancak ölen dar mükellef kişinin Türkiye’de mirasçısı yoksa mirasçıların ölenin vergisel yükümlülüklerinin yerine getirmesinde sorunlar ortaya çıkabilir. Nitekim bu kapsamdaki birinin ölmesi durumunda vergisel yükümlülüklerin kim tarafından, nasıl yerine getirileceği ve vergi alacağı nasıl teminat altına alınacağı konusunda yasal bir düzenleme söz konusu değildir (Maç ve Jamali, 1999: 511).

Bilindiği üzere ; dar mükellefiyette, mükellefin Türkiye’ de daimi temsilcisi mevcutsa mükellef hesabına daimi temsilci (Türkiye’de birden fazla daimi temsilcinin mevcudiyeti halinde, mükellefin tayin edeceği, tarhiyat tarihine kadar böyle bir tayin yapılmamışsa, temsilcilerden herhangi birisi), daimi temsilci mevcut değilse, kazanç ve iratları yabancı kişiye sağlayanlar tarhiyatta muhatap tutulurlar (GVK. Md.107). Bu düzenleme çerçevesinde Türkiye’de dar mükellefiyete tabi kişilerin daimi temsilcileri vasıtasıyla kazanç elde ederken ölmesi durumunda, bu kişilerin vergisel yükümlülüklerinin daimi temsilcileri tarafından yerine getirileceği muhakkaktır. Ayrıca Kanun dar mükellef gerçek kişiye kazanç ve iradı sağlayanı da seçimlik olarak tarhiyat muhatabı kabul ederek, bir nev’i müteselsil sorumluluk ihdas etmiştir. Dar mükellef kişi kazanç ve iradı beyan etmez ise kazanç ve iradı Türkiye’de sağlayanlar vergiyi ödemekle yükümlüdürler. Ancak dar mükellef şahsın, bizzat kendisinin Türkiye sınırları içinde ticari faaliyet gösterirken ölmesi durumunda ise vergisel yükümlülüklerin kim tarafından ve nasıl yerine getirileceği ya da ticarî ziraî veya meslekî ilişkide bulunduğu (kazancı sağlayan) gerçek veya tüzel kişiler varsa bunlar tarafından mı yerine getirileceğine dair bir düzenleme yoktur (Maç ve Jamali, 1999: 513).

Öte yandan münferit beyanname kapsamında beyanı gereken kazanç ve irad elde eden dar mükellef kişinin kazanç ve iradlarının elde etme tarihinden itibaren bizzat kendisinin ya da kazanç ve iradı sağlayanlar tarafından on beş gün içinde beyan edilmesi gerekir. Ancak yükümlülüklerin mirasçıları tarafından yerine getirilecek olması durumunda beyanname verme süresi üç ay uzayacaktır. Çünkü kanun mükellef ayrımı yapmamıştır. Bu manada 12.06.2019 tarihinde GVK’nın 101. maddesinde ifadesini bulan unsurlardan irat iktisap eden dar mükellef kişi, normal koşullarda 27.06.2019 tarihine kadar (iratların iktisap olunduğu tarihten itibaren 15 gün içinde) ilgili vergi dairesine

münferit beyannamesini vermek zorundadır. Mükellefin 15.06.2019 tarihinde ölmesi halinde VUK'un 16. maddesi gereği, beyanname verme süresi 27.09.2019 tarihine kadar uzamış olur (Budak, 2011: 80). Ayrıca bu vergi aynı Kanun'un 112. maddesine göre beyan müddeti içinde ödenecektir. Durum böyle olmakla birlikte bu yükümlülükleri yerine getirecek Türkiye'de bir muhatap belli değildir. Böyle bir durumda, ölen dar mükellef şahsın Türkiye'de herhangi bir varlığının bulunması halinde bu varlığın yönetimi ve vergisel yükümlülüklerin yerine getirilmesi için kanuni temsilci atanması yerinde olacaktır. Keza dar mükellef kişi tarafının vergisel yükümlülükleri yerine getirmemesi halinde Türkiye'de kazanç ve iradı sağlayanların hangi tarihten itibaren vergiye muhatap alınacakları da belli değildir.

### **2.1.11.2. Beyandışı İdarece Tarh Olunan Vergilerin Ödenme Zamanı**

VUK'un 112. maddesi mucibince "*ölüm nedeniyle mükellefiyetleri sona erenlerin ikmalen, re'sen veya idarece tarh olunan vergileri tahakkuk tarihinden başlayarak bir ay içinde ödenecektir.*" (Candan, 2006b: 2012). Ancak varisler AATUHK'ya uygun teminat gösterirse tahakkuk eden vergileri vergi kanunlarında öngörülen taksitlerin vadelerinde, taksitlerin vadeleri geçmiş ise üç ay vadeli olarak ödeyebilecektir. (Aslan, 2017: 130). Ancak mirasçılarca bu vergilere ilişkin teminat gösterilmesi durumunda bu vergilerde de ödeme süresi üç ay uzayacak, dolayısıyla bu vergilerin tahakkuk tarihinden itibaren dört ay içinde ödenmesi gerekecektir. Bu ödemenin yapılmaması durumunda verginin vade tarihinden itibaren geç ödenen her gün için ayrıca gecikme zammı alınır.

Örneğin; 10.02.2010'da ölen mükellef Bay (A)'nın 2008 yılı faaliyetlerinin 2012 yılında incelenmesi neticesinde düzenlenen vergi inceleme raporlarına istinaden vergi dairesince 40.000,00 TL tarhiyat yapılmış ve ihbarnameler 08.04.2013'de mükellefin mirası kabul eden mirasçılara tebliğ edilmiştir. Mirasçılar tarhiyata dava açmamış ve vergi 08.05.2013'de tahakkuk etmiştir. Bu durumda murise ait olup mirasçılarca kabul edilen vergi borcunun 08.06.2013 tarihine kadar ödenmesi gerekmektedir. Aksi takdirde vade tarihinden itibaren gecikme zammı uygulanmak suretiyle tahsil cihetine gidilecektir.

### **2.1.12. Muhafaza ve İbraz Ödevleri**

Mirası kabul etmiş mirasçılar, murise ait defter ve belgeleri VUK hükümleri doğrultusunda muhafaza etmek ve gerektiğinde ibraz etmek yükümlülüğü altındadır. Defter ve belgeleri muhafaza etme ve gerektiğinde ibraz etme yükümlülüğü tüm

mirasçılara ait olmakla birlikte mirasçılardan herhangi birinin bu sorumluluğu yerine getirmesi halinde diğer mirasçılar sorumluluktan kurtulacaktır.

Ayrıca 6102 sayılı Yeni TTK'nın 82/1. Maddesine göre her tacir;

*“a) Ticari defterlerini, envanterleri, açılış bilançolarını, ara bilançolarını, finansal tablolarını, yıllık faaliyet raporlarını, topluluk finansal tablolarını ve yıllık faaliyet raporlarını ve bu belgelerin anlaşılabilirliğini kolaylaştıracak çalışma talimatları ile diğer organizasyon belgelerini,*

*b) Alınan ticari mektupları,*

*c) Gönderilen ticari mektupların suretlerini,*

*d) 64. maddenin birinci fıkrasına göre yapılan kayıtların dayandığı belgeleri”* sınıflandırılmış bir şekilde saklamakla yükümlüdür.

Yine aynı Kanun'un beşinci fıkrasına göre birinci fıkranın (a) ilâ (d) bentlerinde öngörülen belgeler on yıl süreyle saklanacak ve altıncı fıkrasına göre de saklama süresi, ticari defterlere son kaydın yapıldığı, ara bilançonun düzenlendiği, yılsonu finansal tablolarının hazırlandığı, envanterin çıkarıldığı ve konsolide finansal tabloların hazırlandığı, ticari yazışmaların yapıldığı veya muhasebe belgelerinin oluştuğu takvim yılının bitişiyle başlayacaktır.

Ayrıca aynı Kanun'un sekizinci fıkrasına göre “ *gerçek kişi olan tacirin ölümü hâlinde mirasçıları ve ticareti terk etmesi hâlinde kendisi defter ve kâğıtları birinci fıkra gereğince saklamakla yükümlüdür. Mirasın resmî tasfiyesi hâlinde veya tüzel kişi sona ermişse defter ve kâğıtlar birinci fıkra gereğince on yıl süreyle sulh mahkemesi tarafından saklanır.”*

Bununla birlikte VUK'un 256. maddesine göre yükümlüler, muhafaza ettikleri defter ve belgeleri yetkili makam ve memurların talep etmeleri halinde kendilerine ibraz ve inceleme için arz etmek zorundadırlar. Bu mecburiyeti yerine getirmeyenler hakkında ise VUK'un mükerrer 355. maddesinde ceza öngörülmüştür. Bu takdirde mirası kabul etmiş olan mirasçıların tayin edilen süre içinde defter ve belgeleri ibraz etmemeleri halinde, mükerrer 355. madde uyarınca haklarında ceza kesilmesi gerekmektedir. Her bir mirasçının bu ödevi ayrı ayrı yerine getirme sorumluluğu olduğundan dolayı söz konusu cezanın da her biri için ayrı ayrı kesilmesi ve ceza ihbarnamesi düzenlenmesi gerekmektedir (Erdal, 2010: 119).

Diğer taraftan, mirasçılar mirasbırakanın anlaşmalı matbaaya bastırıldığı veya notere tasdik ettirdiği fatura, sevk irsaliyesi, gider pusulası vb. benzeri belgeleri var ise bunlardan kullanılmamış olanlarla birlikte kullanılmakta olan en son ciltleri mirasbırakanın bağlı olduğu vergi dairesine işi bırakma bildirim süresi içinde ibraz ederek bu belgeleri iptal ettirmeleri gerekmektedir (GİB, 10.09.1997 Tarih, B.07.0.GEL.0.65/6523-22/38714 Sayılı Özelge). Ayrıca ölen mükellef yürüttüğü perakende ticaretten dolayı ödeme kaydedici cihaz kullanmaktaysa, mirası kabul eden ve işletme faaliyetini ara vermeksizin devam ettiren mirasçılar ölüm tarihinden 30 gün içinde ödeme cihazın yetkili servisinden cihaz hafızasında kayıtlı bulunan bilgileri tespit ettirmesi, mali hafıza raporlarını aldırması ve tutanak hazırlatması ve ödeme kaydedici cihaz levhası ile birlikte servis tutanağının düzenlendiği tarihten itibaren 30 gün içerisinde ilgili vergi dairesine müracaat ederek ÖKC kaydını sildirmesi gerekmektedir (GİB, 2007: 23).

### **2.1.13. Vak'a ve İntikalin Bildirimi**

Gerçek ve tüzel kişiler ile kamu kurum ve kuruluşları vergilendirmeye ilişkin olaylarla ilgili bir takım bilgileri belirli aralıklarla ya da sürekli olarak vergi idaresine bildirmek zorundadırlar (Kızılot vd, 2008: 127). Bu konuya ilişkin olarak VUK'un 150. maddesinde yapılan düzenleme gereği ölüm olaylarının ve intikallerin varlığı halinde yasada belirtilen kişi ve kurumlar "*her ay öğrenmiş oldukları ölüm vakaları ile intikalleri*" ertesini ayın 15. günü akşamına kadar vergi dairesine yazı ile bildirmeye mecburdurlar. Vergi idaresi tarafından bu şekilde toplanan bilgiler veri ambarı sistemine yüklenmektedir. Ancak bildirim zorunluluğu bulunanlardan "*sulh yargıçları, icra, nüfus ve tapu memurları ile banka, bankerler ve şirketler ile emanet kabul eden gerçek ve tüzel kişiler*" hem ölümleri hem de her nev'i intikalleri bildirmekle yükümlü iken yabancı memleketlerdeki Türk konsolosları veya konsolosluk görevini yapanlar ile mahalle ve köy muhtarları sadece öğrenmiş oldukları ölüm vakalarını bildirmekle yükümlüdürler.

Bu şekilde ölüm olaylarının ve intikallerin bildirilmesi zorunluluğu getirilmekle özellikle veraset ve intikal vergisi ile diğer bazı vergilerin konusunu oluşturan alım, satım ve devirleri kavrama amacı güdüldüğü anlaşılmaktadır (Şeker, 1994: 381).

### **2.1.14. Mükellefin Pişmanlık ve İslah Koşullarını Yerine Getiremeden Ölümü**

Pişmanlık ve ıslah talebinde bulunan mükellef, koşulları kısmen ya da tamamen yerine getiremeden ölebilir. Ölüm anı, pişmanlık dilekçesinin verildiği tarihten (haber

verme tarihinden) hemen sonraya rastlayabileceği gibi, beyannamenin verilip gerekli zam ve verginin ödenmesinden önceye de rastlayabilir (Kızılot ve Kızılot, 2008: 207).

Bununla birlikte ölüm durumunda mirasbırakanın kendi fiiline bağlı cezaları düşmektedir. Ancak pişmanlık ve ıslah uygulamasında ölüm durumunun vergi aslının ortadan kalkması yönünden herhangi bir önemi bulunmamaktadır. Ayrıca bu müessesenin amacı da iyi niyetli mükellefleri korumak, vergi kaybını asgariye indirmek ve daha fazla gecikme olmadan tahsilini sağlamaktır (Kızılot ve Kızılot, 2008: 207).

Diğer taraftan muris sağlığında VUK'un 371. madde hükmünden yararlanma talebinde bulunduğu için zamanında beyan dışı bıraktığı vergiyi, idarenin bilgisi dâhiline sunmuş olmaktadır. Yani vergi idaresi artık beyan dışı kalmış bir vergiden haberdar olmaktadır. Ayrıca mirasçılarının pişmanlık koşullarını yerine getirmeleri; kendilerini mirasbırakanın sağlığındaki faaliyetlerine ilişkin vergi borcundan kurtarmamaktadır. Aksine hareket edilmesi durumunda ise idare ilgili vergiyi re'sen takdir yoluyla tayin ve tespit ederek mirasçılardan almaktadır. Mirasçılarının iyi niyet kurallarıyla hareket etmemeleri nedeniyle olayın vergi incelemesi yoluyla daha ayrıntılı olarak tespiti yoluna da gidilebilmektedir (Kızılot ve Kızılot, 2008: 207).

#### **2.1.15. Ölüm Halinde Vergi İncelemesinin Yapılacağı Yer**

Vergi incelemesi, ödenmesi gereken vergilerin mükellefçe doğru beyan edilip edilmediğini denetlemek amacıyla Devletin vergi incelemesine yetkili memurları tarafından yapılmaktadır. Vergi incelemesinde esas olan denetimin incelenecek mükellefin işyerinde yapılmasıdır. İncelemenin iş yerinde yapılmasının amacı, inceleme elemanının işletmeyi gezip görmesi ve işin nevi hakkında bilgi almasını sağlamaya yöneliktir (Uysal ve Eroğlu, 2009: 276). Ancak bazı hallerde incelemenin iş yerinde değil de dairede yapılmasına izin verilmektedir (Şenyüz vd., 2011a: 128). VUK'un 139. maddesine göre mükellefin istemesi, ölüm, işin terk edilmesi veya iş yerinin müsait olmaması gibi zorunlu nedenlerle incelemenin iş yerinde yapılmasının imkânsız olması halinde inceleme dairede yapılabilir. Bu düzenlemeyle kanun koyucu, incelemeye alınan/alınması düşünülen mükellefin ölmesi halinde incelemenin dairede yapılmasını gerekli kılmaktadır (Mutluer, 2006: 114).

Kanun maddesinde ölüm kavramı yer almakla birlikte kimlerin ölümü halinde incelemenin dairede yapılmasına karar verileceğinden söz edilmemektedir. Aslında bu madde kapsamındaki ölümden kasıt mükellefin (Bilici, 2004: 87) veya iş yeri sahibinin

(Özyer, 2008: 258) ölümüdür. Nitekim konuya açıklık getiren Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 9/4. maddesine göre ölüm ve gaiplik gibi nedenlerle, hakkında inceleme yapılacak olanla temas kurulamaması durumunda inceleme, ilgilinin vergi dairesindeki dosyasında yer alan belgeler, veri ambarından ve diğer kaynaklardan elde edilen her türlü bilgi ve belgeler ile varsa Gelir İdaresi Başkanlığı'nın risk analizi sonuçlarına dayalı olarak yürütülmesi gerekmektedir. Dolayısıyla bu maddedeki “nezdinde inceleme yapılacak olanla temas kurulamaması” ifadesi, mükellefin eşinin veya yakınlarının değil de kendisinin ölümünü ifade etmektedir.

Ayrıca inceleme aşamasında mükellefin ölümü sıkıntı verici bir durum olduğundan iş yerinde incelemenin ve faaliyetlerin normal şartlardaki gibi sürdürülmesi beklenemez. Bu nedenle incelemeye iş yerinde değil de dairede devam edilmesi daha uygun olmaktadır. Böyle bir durumda mirasçılar ve mirasçıların hisseleri belli olana kadar inceleme askıya alınmalı, belli olduktan sonra ise ölüm sonrası incelenecek olan mükellefin mirasçılarından gerekli defter ve belgelerini inceleme makamına getirmesi yazıyla istenmeli ve incelemeye dairede devam edilmelidir.

#### **2.1.16. Mükellefin Vergi İncelemesi Aşamasında Ölmesi**

Mükellefin vergi incelemesi aşamasında ölmesi durumunda da nasıl bir yol izlenmesi gerektiği konusunda herhangi bir yasal düzenleme mevcut değildir. Kanaatimizce böyle bir durumda ölüm olayından muttali olan vergi inceleme elemanı incelemeyi bekletmeli, mirasçıların belli olmasından sonra da mirası kabul eden mirasçılarla yürütmesi gerekmektedir. Ayrıca inceleme ölen mükellefin işyerinde yürütülmekte ise mirasçılar belli olduktan sonra kendilerine defter ve belgelerin dairede ibrazı için yeniden tebligat yapılması gerekmektedir. Ayrıca vergi inceleme tutanağı da mirası kabul eden mirasçılarca müştereken imzalanmalıdır.

#### **2.1.17. Mirasçılara Yapılacak Tebligat**

Genel anlamda tebliğ, hakkında hüküm ifade edecek hususların yazıyla muhatabına önceden belirlenmiş usul ve şekillere göre iletilmesidir (Karakoç, 2007: 261). VUK'un 93. Maddesine göre; *“tahakkuk fişinden gayri, vergilendirme ile ilgili olup, hüküm ifade eden bilûmum vesikalar ve yazılar adresleri bilinen gerçek ve tüzel kişilere posta vasıtasıyla ilmühaberli taahhütlü olarak, adresleri bilinmeyenlere ilân yolu ile tebliğ edilir. Şu kadar ki, ilgilinin kabul etmesi şartıyla, tebliğin daire veya komisyonda yapılması caizdir”*.



Vergiyi doğuran olay ölen mükellefin kişiliğinde gerçekleştiğinden, miras ortaklığı nedeniyle onun yerine geçen mirasçı için yükümlülüğün belirleyici unsurlarından biri olan “vergiyi doğuran olay kendi kişiliğinde gerçekleşmiş olma” koşulu eksik kalmaktadır (Öncel vd., 2006: 79). Bu durumda mirasçılar tüm hak ve yükümlülükleri ile birlikte ölenin yerine geçmekte, vergi borçlarını kendi malvarlıklarından ödemekte ve fiili imkânsızlık nedeniyle asıl borçluya rücu edememektedir. Bu nitelikleri dolayısıyla mirasçılar, birinci derecede fer’i borçlu konumunda vergi sorumlusu olarak değerlendirilebilir (Gerçek, 2005: 171). Ölüm bireylerin şahsiyetlerini ortadan kaldırdığı gibi vefat eden kimse adına ölüm tarihinden sonra tesis edilen ve tebliğ edilen işlemlerin hukuksal olarak hiçbir geçerliliği yoktur. Ölüm nedeniyle ölen kişinin şahsiyeti hukuk âleminden silinmiş olacağından dolayı ölen kişinin vergisel ödevleri varislerine intikal edecektir. Dolayısıyla, ölen kişi adına ne bir ihbarname veya ne de bir ödeme emri tebliğ edilemez ( GİB, 25.12.2012 gün ve 132683 Sayılı özelge).

VUK’un 29. maddesinde “*ikmalen*”, 30. maddesinde “*re’sen*” ve mükerrer 30. maddesinde de “*idarece*” tarhiyat yöntemleri düzenlenmiştir. Bu yöntemlerden herhangi biri ile vergi tarh edilmesi durumunda tarhiyat mükelleflere tahakkuk fişi esas dışında ihbarname ile tebliğ edilmekte ve dava açma süresinin geçirilmesiyle de vergi tahakkuk etmiş olmaktadır. Yapılan tarhiyatlara karşı mirasçıların dava açma ya da uzlaşma talep etme hakları olmakla birlikte, ölen mükellefle ilgili olarak yapılan tarhiyata karşı mirasçılarca ve vergi idaresince nasıl bir yol izleneceği muğlak bir konudur. Olası bir vergi borcuna karşı ihtimallere göre durum aşağıda incelenmiştir. Burada anlatılan hususların tarhiyat öncesi uzlaşma aşamasından sonraki hususlara ait olduğunu belirtmekte fayda bulunmaktadır.

### **2.1.17.1. Reddi Miras Süresi İçinde Tebligat Yapılması**

Mükellef hakkında yapılacak olan tarhiyatın reddi miras süresi içinde olup olmadığı oldukça önemlidir. Zira reddi miras dönemi içinde mirasın kabul edilip edilmediği ve miras hisseleri henüz belli değildir. Tereke üzerinde mirasçılarının iştirak halinde mülkiyetleri söz konusu olup, payları da henüz belli değildir. Haliyle tereke üzerinde mirasçılarının bireysel tasarruf hakları bulunmamaktadır. Ölenin borcundan mirasçılarının sorumlu tutulmaları için mirası kabul etmiş olmaları gerekir. TMK’nın 606. maddesi uyarınca miras, 3 ay içinde reddolunabilir (Karakoç, 2007: 646). Bu süre, yasal mirasçılar için mirasçı olduklarını daha sonra öğrendikleri ispat edilmedikçe miras

bırakanın ölümünü öğrendikleri; vasiyetname ile atanmış (mansup) mirasçılar için miras bırakanın tasarrufunun kendilerine resmen bildirildiği tarihten işlemeye başlar.

Ölüm, vergi idaresi yönünden süreyi uzatmamaktadır. Bu nedenle mirasçıların mirası kabul ettikleri tarihe kadarki mirasçı ve paylarının bilinmediği süre zarfında tarh ya da tahsil zamanaşımına uğrayacak vergiler için tebligat yapıp yapılamayacağı tartışmaya açık bir konudur. Normal koşullarda mirasçılarca mirasın reddedilmesi süresi içinde vergi dairesi tarafından tebligat gönderilmez. Ancak acele hallerde mirasçılara üç aylık süre içinde de tebliğ yapılabileceği Danıştay tarafından kabul edilmektedir. Eğer miras reddedilirse zaten tebliğ geçersiz sayılacaktır. Ancak mirasın reddedilmemiş olması durumunda ise yapılan tebliğ geçerli olacaktır (Uysal ve Eroğlu, 2009: 103). Zira Danıştay bir kararında üç aylık bekleme süresi içinde varislere tebligat yapılabileceğini kabul etmiştir (Danıştay 4. Daire, 02.10.1970 Tarih, E.1969/4387, K.1970/1193 Sayılı Karar). Ancak tebligatın varislerden her birine miras payı nispetinde yapılması gerekir. Dolayısıyla tebligat ancak mirasçıların mirası reddetmemeleri şartıyla geçerlilik kazanır (Özbalcı, 2010: 178).

Ayrıca bu görüşe göre üç aylık dönemde mirasçılar ve miras hisseleri bilinmediğinden mirasçılara mirasbırakanın vergi borcunun tamamı üzerinden tebligat çıkarılması ancak miras hisselerinin kesinleşmesinden itibaren vergi alacağının mirasçılardan hisseleri nispetinde tahsil edilmesi gerekmektedir. Örneğin; Bay (A)'nın 20 Aralık 2018 tarihinde ölmesi ve adına 2015 yılına ilişkin ikmalen yapılan bir tarhiyattan dolayı vergi ihbarnamesi çıkarılması halinde, vergi alacağının zamanaşımına uğramaması için bu vergi alacağının tamamı üzerinden mirasçıların her biri adına ihbarname çıkarılması ve 31 Aralık 2020 tarihine kadar tebliğ edilmesi gerekir. Mirasçılar tarafından mirasın kabul edilmesi halinde ise daha sonra her bir mirasçı için miras payı nispetinde ihbarname çıkarılması ve tahsilât yapılması gerekir. Ayrıca mirasçıların sorumluluğu vergi ihbarnamesinin tebliğ edilmesi ile geçerlilik kazanacaktır. Ancak bu tebligatın ne zamana kadar yapılması gerektiği konusunda da bir belirsizlik söz konusudur. Kanaatimizce bu tebligatın mirası red süresinin bitiminden itibaren makul bir sürede yapılması gerekmektedir. Zira işlemin bu şekilde tesisi halinde Danıştay kararında olduğu gibi, vergi alacağının zamanaşımına uğraması engellenmiş ve verginin tahsilatı VUK'un 12. maddesi hükmü doğrultusunda yapılmış olacaktır. Bununla birlikte mirasçılar mirası reddettikleri ölünün vergi borçlarından sorumlu olmayacaklarından, ölen kişi ile ilgili olarak yapılmış olan tarhiyata ait ihbarnamelerin, TMK hükümleri

uyarınca terekenin tasfiye işlemlerini yürütecek olan Tereke Hâkimliğine tebliğ edilmesi gerekmektedir (GİB, 19.12.1996 Tarih, 60823 Sayılı Özelge).

### 2.1.17.2. Reddi Miras Süresinden Sonra Yapılacak Tebligatlar

TMK'nın 640. maddesinin birinci fıkrasına göre, *“birden çok mirasçı bulunması halinde mirasın geçmesiyle birlikte paylaşmaya kadar mirasçılar arasında terekedeki bütün hak ve borçları kapsayan miras ortaklığı meydana gelir. Maddenin ikinci fıkra hükmüne göre de miras ortaklığında mirasçılar arasında elbirliği ilkesi hâkimdir”*. Bu ilke gereğince mirasçılar -sözleşme veya kanundan doğan yönetim ve temsil hakkı saklı kalmak kaydıyla- terekeye ait bütün haklar üzerinde *birlikte tasarruf edebilirler*. Söz konusu kanun maddesinin dördüncü fıkrasında ise, mirasçılardan her birine terekedeki hakların korunmasını isteme hakkı tanınmıştır (Topuz ve Topuz, 2008: 61).

Aslında mirasçılar ölenin vergi borçlarından miras hisselerinde sorumludur. Bir borcun varlığından bahsedebilmek için ise onun sağlığında tahakkuk etmiş olması gerekir. Yargı kararlarına bakıldığında, ölenen dolayı mirasçılara tarhiyat yapılmasında hukuki bir engel görülmemiş ancak tebligatın her bir mirasçıya, hisselerine isabet eden miktarın hesaplanıp bu miktara göre ayrı ayrı yapılması gerektiği yönünde genel görüş oluşmuştur. Yargı kararlarında tarhiyat yapılabilirliğine ilişkin dayanak ise maddedeki *“borç”* ifadesinden hareketle verilmiştir. Mükellefin ölümünden sonra hisseler nispetinde tarh işlemi yapılması ile borç ortaya çıkacağından, borcun ödenmesinden de mirasçılarının hisseleri nispetinde sorumlu olduğu kuralı oluşmuştur. Bu çerçevede VUK'un amir hükmü gereğince, ölümden önce tarhiyat ihbarnamesi mükellefe tebliğ edilmemişse, mirası kabul etmiş olan mirasçılar payları oranında sorumlu olacaklarından ölümden sonra ihbarnamenin mirasçılara ayrı ayrı tebliğ edilmesi gerekir (Danıştay 4. Daire, 7.10.2011 Tarih, E. 2008/6079 K. 2011/7112 Sayılı Karar)\*. Ödeme emirlerin de aynı şekilde mirasçılara miras hisseleri nispetinde çıkarılması ve tebliğ edilmesi gerekir. Vergi borcu için mirasçılar adına hisseleri nispetinde tek tek ihbarname ya da ödeme emri tebligatı yapmak yerine, muris adına ihbarname düzenleyip, varislere ya da varislerden

\* *“Eldede ettiği menkul sermaye iradını beyan etmediği ileri sürülen muris adına 1999 ve 2001 yılı için salınan gelir vergisi, hesaplanan fon payı ile kesilen vergi ziyai cezasının kaldırılması istemiyle varisler tarafından açılan davayı kısmen reddeden Vergi Mahkemesi kararının kabule ilişkin kısmı temyiz edilmiştir. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 12 nci maddesinde; ‘Ölüm halinde mükelleflerin ödevleri, mirası reddetmemiş kanuni ve mansup mirasçılara geçer. Ancak, mirasçılardan her biri ölünün vergi borçlarından miras hisseleri nispetinde sorumlu olurlar.’ hükmü yer almaktadır. Yukarıda belirtilen Yasa hükmü uyarınca miras bırakanın vergi borçları için her bir mirasçı adına hissesi oranında ihbarname düzenlenmesi gerektiği açık olduğundan bu usule uyulmaksızın yapılan tarhiyatta hukuka uyarlık görülmemiştir.”*

birine tebliğ edilmesi mümkün değildir. Mirasbırakanın vergi borçlarının tamamından dolayı mirasçılardan birine tebligat yapılması halinde tebligat, mirasçının miras payı oranında geçerli olmaktadır (Özbalcı, 2010: 285). Danıştay Üçüncü Dairesi “*gayrimenkul sermaye iradının noksan olduğunun tespit edilmesi nedeniyle muris adına salınan yıllık gelir vergisinin VUK’un 12. maddesine göre ölenin vergi borçlarından mirasçılar hisseleri nispetinde sorumlu olacaklarından, hisselerine göre hesaplanacak vergi borcu için her birine ayrı bir ihbarname tanzim ve tebliğ edilmesi gerektiğine*” karar vermiştir (Danıştay 3.Daire, 05.11.1997 Tarih, E.1996/5414, K. 1997/3796 Sayılı Karar; Danıştay 7.Daire, 13.12.1994 Tarih, E.1992/7726, K.1994/6196 Sayılı Karar). Buna mukabil tereke üzerinde iştirak halinde mülkiyet olması halinde mülkiyete malik olan her kişi taşınmazın tamamına sahip sayıldığından diğerleri adına da sonuç doğuracak işlem yapma hakkına sahiptir. Dolayısıyla tarhiyat sonrası yapılan tebligat maliklerden herhangi birine yapılsa bile kusurlandırıcı işlem niteliğinde olmayacaktır. Nitekim Danıştay Dokuzuncu Dairesi iştirak halinde mülkiyetle maliklerden her biri taşınmazın tamamına sahip olduklarından bu taşınmaza ait vergi ile ilgili ihbarnamelerin maliklerden herhangi birine tebliğ edilmesinin tahakkukun oluşması için yeterli olduğu ve tarhiyatın iştirak halinde malik bulunan mirasbırakanın mirasçılarının hisselerine göre tebliğ yapılmasına gerek olmadığı, yönünde karar vermiştir (Danıştay 9. Daire, 23.12.1982 Tarih, E.1981/453, K.1982/5486 Sayılı Karar).

İştirak halindeki mülkiyetten müşterek mülkiyete geçildiğinde mirasçılara tebligatın yapılabilmesi için ise mirasçılarının ve paylarının vergi dairesince biliniyor olması gerekmektedir. Bazı durumlarda açılan miras davalarından dolayı mirasçılarının ve paylarının belirlenmesi uzan zamanlar alabilmektedir. Mirasçılarının ve miras paylarının belirlendiği zamana kadar sürede tereke bazen yasal temsilciler tarafından idare edilmektedir. Danıştay tarafından verilen bir kararda; “*Mükellefin ölümü halinde henüz tarh ve tahakkuk etmemiş vergileri ile ilgili olarak, 213 sayılı VUK’un 12’nci maddesinde yer alan ‘ölüm halinde mükelleflerin ödevleri, mirası reddetmemiş kanuni ve mansup mirasçılarına geçer, Ancak, mirasçılardan her biri ölünün vergi borçlarından miras hisseleri nispetinde sorumlu olurlar’ hükmü uyarınca, mirası reddetmemiş mirasçıları adına miras hisseleri nispetinde, ayrı ayrı tarhiyat yapılarak her birine ihbarname ile bildirilebilmesi için; tarhiyatın yapıldığı tarihte, iştirak halindeki mülkiyetin\** (Kızılot Z.,

\* İştirak halinde mülkiyet; “*kanun ya da kanunda öngörülen sözleşmeler uyarınca oluşan topluluk dolayısıyla, mallara birlikte malik olanların mülkiyetidir. Bu mülkiyet şeklinde, ortakların belirlenmiş payları olmayıp her birinin hakkı, ortaklığa giren payların tamamına yaygındır. Başka*

2018) *müşterek mülkiyete\*\** (Sarıhan) *dönüştürmüş ve bundan da vergi dairesinin bilgilendirilmiş olması gerekir*". Denilerek dava konu olayda, dava konusu tarh işleminin tesis edildiği tarihte mirasçılarının, miras hisselerinin vergi dairesine bildirildiği konusunda bir iddia mevcut olmadığı gerekçesi ile *"tarhiyatın muris adına yapılarak, tek ihbarname ile aynı adreste oturan mirasçılardan birine yapılmış olması, tarhiyatı kusurlandırıcı nitelikte değildir."* (Danıştay 7. Daire, 29.5.2002 Tarih, E. 2000/6838 K. 2002/2161 Sayılı Karar) şeklinde karar vermiştir. Fiilen müşterek mülkiyete geçilmiş olmasa da vergi dairesince bunun bilinmediği ve bildirilmediği durumlarda iştirak halde mülkiyet kurallarına göre tebligat yapılabilecektir.

Öte yandan kamu borçlusunun ölümünden önce doğup da bu tarihten ve bilhassa reddi miras süresinden sonra tarh edilmesi gerektiği ortaya çıkan vergilerin, mirası kabul etmiş mirasçılar adına ve payları nispetinde, VUK'un 12. maddesi uyarınca tarh edilip, kendilerine ihbarname ile tebliğ edilerek tahakkukları sağlanmadıkça ödeme emri ile istenmeleri olanaklı değildir (Danıştay 7. Daire, 11.11.2002 Tarih, E.2000/5663, K.2002/3505 Sayılı Karar). Ayrıca ödeme emrinin tebliğ edildiği tarihte ölmüş bulunan mükellef adına salınan vergi, ölümden önce kesinleşmiş bulunduğu göre bu verginin tahsili amacıyla düzenlenen ödeme emrinin mirasçılara tebliğinde kanuna aykırılık bulunmamakta ve tahakkuk aşamasına ilişkin iddialar tahsil aşamasında ileri sürülemez (Danıştay, 15.02.1982 Tarih, E.1980/5630, K.1982/812 Sayılı Karar). Ödeme emri, hayatta olan gerçek kişiler veya tüzel kişiliği devam eden kuruluşlar adına düzenlenebilir. Gerçek kişinin ölümü veya tüzel kişinin kişiliğinin fesihle sona ermesi hallerinde; ölen gerçek kişi veya tüzel kişiliği sona eren kuruluş adına ödeme emri düzenlenip tebliğ olunamaz. Böyle bir ödeme emri herhangi bir kişinin hukukunu etkileyebilecek nitelikte olmadığından, mirasçılara veya hak sahiplerine tebliği üzerine bunlar aleyhine, sonraki işlemlerin uygulanması yoluna gidilemez, örneğin haciz kararı alınıp uygulanamaz (Danıştay 3. Daire, 30.11.1993 Tarih, E.1992/2554, K.1993/3456 Sayılı Karar).

Diğer taraftan mirasçılara payları nispetinde vergi tarhiyatı yapılabilmesi için tebligat şekli de önemlidir. Aksi takdirde yapılan işlem usulden eksik doğmuş olacaktır. VUK'un

---

*bir ifade ile iştirak halinde mülkiyet, kanunun öngördüğü şekilde şahsi ve temel bir ortaklık ilişkisi içerisinde bulunan kişiler arasında, bu ortaklık nedeniyle mevcut olan ve hakkın tamamı paylara bölünmeden, ortaklardan her birine diğerleriyle birlikte ait olan bir mülkiyet şeklidir"*

\*\* Müşterek mülkiyet; *"Bir eşya üzerindeki mülkiyet hakkının üzerinde, tasarruf edilmesi mümkün paylara ayrılmış olarak birden fazla kişiye ait olmasıdır."*

94. maddesinde ise ölen kimse ile alakalı tebligatın; mükelleflere, bunların kanuni temsilcilerine, umumi vekillerine veya vergi cezası kesilenlere yapılacağı hükme bağlanmıştır. Bu durumda muris adına mirasçılardan herhangi birine yapılan tebligat şekil yönünden geçerli olmadığından sonuç da doğurmayacaktır. Nitekim Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu bir kararında (Danıştay VDDK, 30.01.2004 Tarih, E.2003/255, K.2004/11 Sayılı Karar; Danıştay 7. Daire 13.12.1994 Tarih, E.1992/7726, K.1994/6196 Sayılı Karar) *“tarhiyatın muris adına yapılıp tek ihbarname ile aynı adreste oturan mirasçılardan birine tebligat yapılmış olmasının tarhiyatı kusurlandırıcı nitelikte olduğu ve mirasçılar ölenin vergi borçlarından miras hisseleri oranında sorumlu olacaklarından vergi idaresince ilgili kurumlar nezdinde araştırma yapılarak varislerin hisse oranlarının tespitinden sonra mirasçıların her birine hisselerine göre ihbarname düzenlenerek tebliğ edilmesi gerektiği”* yönünde karar vererek hem muris adına ihbarname düzenlenemeyeceğini kabul etmiş hem de her bir mirasçı adına payları nispetinde ihbarname düzenlenmesi ve tebliğ edilmesi zorunluluğunu ortaya koymuştur. Ancak muris adına mirasçılardan birine yapılan tebligatın bir şekilde geçerli olma ihtimali vardır. Nitekim Danıştay Dokuzuncu Dairesi *“ölüm halinin vergi dairesine bildirilmemesi nedeniyle umumi vekile yapılan tebligatta yasaya aykırılık bulunmadığı”* yönünde karar vermiştir (Danıştay 9. Daire, 28.05.1982 Tarih, E.1981/2506, K.1982/3104 Sayılı Karar). Buradan mirasçıların ölüm halini ilgili vergi dairesine mutlaka bildirmeleri gerektiği aksi halde vekile yapılan tebligatın geçerli olacağı ve buna göre işlem tesis edilebileceği sonucuna ulaşabiliriz.

### **2.1.17.3. Kendisine Tebligat Yapılmayan Mirasçının Durumu**

Mükellefin ölümünden sonra yapılan vergi incelemeleri sonucuna göre vergi dairesince tarh edilen vergilere ait ihbarnamenin varislerden birine tebliğ edilmesi durumunda, bu tebligat, sadece kendisine tebligat yapılan mirasçı bakımından sonuç doğurur. Diğer mirasçılar için bağlamaz. Bu anlamda kendine tebligat yapılan mirasçı ihbarnameye karşı dava açmaması ya da açılan davanın kaybedilmesi sonucu verginin kesinleşmesi halinde, diğer mirasçıların bu vergiden sorumlu tutulmaları mümkün değildir. Çünkü her bir mirasçının payına düşen vergi için diğerlerinden bağımsız yasal hakları bulunmaktadır. Bu hakkın borçtan sorumlu tutulacak her bir mirasçıya tanınması gerekir. Bu nedenle kendisine vergi ihbarnamesi tebliğ edilmeden ödeme emri düzenlenmek ve tebliğ edilmek suretiyle borcun istenmesi halinde ödeme emrinin iptali için açacağı davada *“böyle bir borcunun olmadığı”* iddiasından hareket etmek gerekir

(Alpaslan, 2017). Yine bu mirasçılara idarece yapılan ihtiyati haciz gibi işlemlerde de aynı gerekçeyle dava açılması mümkündür.

### **2.1.18. Mükellefin Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Gününden Önce Ölmesi**

Mükellef ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyetleri ile diğer gelirlerinden dolayı vergi incelemesine tabi tutulmuş olabilir. Mükellef nezdindeki vergi incelemesi tamamlanmış ancak talepte bulunduğu tarhiyat öncesi uzlaşma gününden önce ölmüş olabilir. Böyle bir durumda idarece ve mirasçılarca nasıl hareket edilmesi gerektiği konusunda bir yasal düzenleme mevcut değildir.

Böyle bir durumda iki şekilde hareket edilebilir. Birincisi mirasçılar ve miras hisseleri belli olduktan sonra vergi idaresi mirasçılara yeniden miras hisselerine göre uzlaşmaya davet yazısı göndermelidir. Her bir mirasçı uzlaşmaya katılmakta, uzlaşmaya varmakta ya da uzlaşmayıp dava açmakta serbesttir. Diğer durumda ise sadece uzlaşma davetiye yazısı yenilenmelidir. Uzlaşma davetiye yazısının mirasçılardan birine tebliğ edilmiş olması yeterlidir. Ayrıca vergi incelemesi neticesinde tarh edilen vergiler henüz tahakkuk etmediğinden kesinleşmiş bir borcun varlığından da söz edilemez. Dolayısıyla bu zamanda miras paylaşılmamış ve tereke üzerinde elbirliği ile mülkiyet söz konusu olduğundan, uzlaşma mirası kabul eden mirasçıların tamamının katılımıyla gerçekleştirilmelidir. Uzlaşmaya varılabilmesi için de uzlaşmaya katılan mirasçıların tamamının/müştereken uzlaşma tutanağını imzalaması gerekmektedir.

Tarhiyat sonrası uzlaşma talebinde bulunan mükellef uzlaşma görüşmelerine katılmış ve uzlaşma da sağlanmışsa vergi tahakkuk etmiş olacağından farklı bir uygulama söz konusu değildir. Ölen mükellef tarhiyat öncesi uzlaşmaya katılmış ancak uzlaşma temin edilememiş veya uzlaşma vaki olmamışsa mirasçılar bu vergiler için tarhiyat sonrası uzlaşma hükümlerinden yararlanamazlar (Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği Md. 18). İncelemenin sonuçlandığı zaman itibarıyla tarh zamanaşımı süresinin sona ermesine üç aydan az bir zaman kaldığı durumlarda mükellefe uzlaşma talebinde bulunup bulunmadığı sorulmaz ve uzlaşma talebinde bulunmaya davet edilmez. Aksi halde bu süre zarfında ölen ve uzlaşma talebi olan bir mükellefin vergi borçlarının zamanaşımına uğraması kaçınılmazdır.

### **2.1.19. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Talep Ettikten Sonra Ölmesi**

Veri Dairesi tarafından vergi ihbarnameleri tebliğ edilip, mükellefin tarhiyat sonrası uzlaşma talep ettikten sonra ölmesi halinde, bu talep mirasçılarca da geçerli

olması gerekir. Vergi idaresi bu durumda miras red süresinin tamamlanmasına müteakip yeniden mirasçılara hisseleri nispetinde ihbarname çıkarması ve uzlaşma günü tanınması gerekmektedir. Ayrıca mirasçılar mirasbırakanın vergi borçlarından dolayı miras hisseleri nispetinde sorumlu olduklarından bu aşamada ya da müşterek uzlaşma talep edebilirler.

### **2.1.20. Ölen Adına Yapılan Tarhiyatlara Karşı Dava Açılması**

2577 sayılı İYUK'da mükellefin ölümü sonrasında vergi davasının akıbetine yönelik özel bir düzenleme getirilmemiştir. Ancak İYUK madde 31'de; *"bu kanunda hüküm bulunmayan hallerde Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nun, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde ise VUK hükümlerinin uygulanacağı"* belirtilmiştir. 213 sayılı VUK'un 377. maddesinde yazılı komisyon kararlarına karşı vergi daireleri (veya belediye ile il özel idaresinin yetkili organları) tarafından açılacak davalar komisyon kararından yararlanan yükümlülere yöneltilmek gerekeceğinden, böyle bir davada yükümlü durumundaki bir gerçek kişinin davalı olabilmesi mümkündür. Ölen mükellefle ilgili vergi tarhiyatlarında şu üç durum söz konusu olabilmektedir. Bunlardan ilki vergi ihbarnamesi tebliğ edilmiş ancak mükellef dava açma süresi içinde ölmüştür. İkincisi mükellef dava açmış ancak dava neticelenmeden ölmüştür. Üçüncüsü ise mükellef dava karara bağlandıktan yani neticelendikten sonra ölmüştür. Hukuki etkileri farklı olduğu için söz konusu üç durumu ayrı başlıklar altında incelemek gerekir.

#### **2.1.20.1. Davacının Dava Açma Süresi İçinde Ölümü**

Gerçek kişi ölümle taraf ehliyetini kaybetmektedir. Bu nedenle dava açma süresi içinde avukata dava açması için vekâlet veren gerçek kişi öldüğünde, avukatın dava açma imkânı da olamaz. Kanuni temsilcinin bulunması halinde de durum aynıdır. Örneğin, 18 yaşından küçük bir kimsenin kanuni temsilcisine tebliğ edilen tarhiyat ihbarnamesi üzerine dava kanuni temsilci tarafından açılacaktır. Henüz dava açılmadan küçüğün ölümü halinde kanuni temsilcinin dava açma imkânı da kalmaz.

Böyle bir durumda miras paylarının belli olmasından sonra mirasçılara payları oranında tarhiyatların/ihbarnamelerin yeniden tebliğ edilmesi ve tebligattan itibaren 30 gün dava açma süresinin tanınması gerekir. Mirasçılar dava açma haklarını kullanıp kullanmama konusunda münferit (ya da müşterek) hareket edebilirler (Maç ve Jamali, 1999: 518).

#### **2.1.20.2. Davacının Dava Açtıktan Sonra Ölümü**



Gerçek kişi olan davacının (veya kanun yoluna başvuranın) ölümü ilgili yargı yerince (idare mahkemeleri, vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri, Danıştay) dosyanın işlemde kaldırılması sebebidir (Candan, 2005: 584). İYUK'un 26. maddesine göre dava aşamasında ölüm sebebiyle tarafların kişiliğinde değişiklik olursa mahkeme, davayı takip hakkı kendisine geçenin başvurusuna kadar dosyayı işlemde kaldırır. Hatta işlemde kaldırma karar numarası verilerek dosya kapatılır (Candan, 2005: 584). Davayı takip hakkı kendisine geçen mirasçılarının davanın yürütülmesi yolundaki dilekçeyi dört ay içinde mahkemeye vermeleri gerekir. Dört ay içinde yenileme dilekçesi verilmemişse varsa yürütmenin durdurulması kararı kendiliğinden hükümsüz kalır. Bu durumda idare, işleme kaldığı yerden devam eder. Yalnız öleni ilgilendiren dilekçeler iptal edilir (Şeker, 1994: 2133). Ölen davacının mirasçılarının İYUK'un 26. maddesi uyarınca davayı yenilemeleri halinde dosyanın işlemde kaldırılmasına karar verilemez (Danıştay 9. Daire, 02.12.2010 Tarih, E.2010/2948, K.2010/6385 Sayılı Karar). Diğer bir anlatımla yalnızca öleni ilgilendiren davalarda dilekçeler iptal edilir, mirasçılar bu davaları sürdüremezler. Mirasçılara geçen haklar söz konusu ise ölenin devredilebilir hakları mirasçılara geçeceğinden, mirasçılar ölenin görülmekte olan davalarında kendiliğinden taraf olurlar (Orhun, 2002). Gerçek kişinin ölümü üzerine, sağlığında açtığı davayı takip hakkının mirasçılara intikal edebilmesi için davaya konu uyuşmazlığın terekeye dâhil bulunan bir hak ya da borca ilişkin bulunması gerekmektedir. Terekeyle intikal etmeyen, yani yalnızca ölenin şahsı ile ilgili bulunan davaların takip hakkı mirasçılara intikal etmez (Candan, 2005: 586).

Buna karşılık Danıştay bir kararında aksi yönde bir hüküm vermiştir. Bu karara göre “*Mirasbırakanın devredilebilen hakları mirası kabul eden mirasçılara kendiliğinden geçeceğinden, mirasçılarının mal varlığı ile ilgili hak ve menfaatlerini ilgilendiren davaları takip etmeleri kendilerine tanınmış bir hak olduğuna göre, yalnız öleni ilgilendirmesine karşın davanın doğuracağı sonuçları itibarıyla mirasçılarının hak ve menfaatini etkilemesi durumunda da bu davaları takip etme haklarının bulunduğu kabulü gerekmektedir. Gerçek usulde mükellefiyet tesisine ilişkin işleme karşı muris tarafından açılan bu dava sonunda, mirasçılar adına tarhiyat da yapılabileceğine göre, davanın yalnız öleni ilgilendirdiğinin kabulüne olanak bulunmadığından davayı takip edeceklerini dilekçeyle Mahkemeye bildiren mirasçılarının bu davayı takip etmekte menfaat ilişkisinin bulunduğu açıktır*” (Danıştay 3. Daire, 10.04.2007 Tarih, E.2006/1578, K.2007/1052 Sayılı Karar).

Bu karardan da anlaşılacağı üzere kişi ölmeden önce açılmış bir davaya da mirası kabul etmiş olan mirasçılarının taraf olma hakları mevcuttur (Budak, 2011: 54).

VUK'un 372. Maddesi gereğince, davacının ölümü halinde yalnızca vergi cezalarını konu edinen idari davaya ait dilekçenin, idari yargı yerince iptali gerekecektir (Candan, 2004: 495). Keza bu durum vergi cezaları ile ilgili uzlaşma komisyonları kararlarına karşı açılan idari davalara ait dilekçeler ile henüz ödenmemiş bulunan bir vergi cezasında hata bulunduğundan bahisle VUK'un 124. maddesine göre yapılan başvuruların reddine dair işlemleri konu edinen davalara ait dilekçeler için de söz konusudur (Candan, 2004: 495).

Vergi cezasının ödenmiş olması halinde şikâyet başvurularının reddi üzerine açılan idari davalarda, davacının ölümü dilekçenin iptalini gerektirmez. Çünkü burada ödenen vergi cezasının iadesi talebini de içeren veya bu yolda talep yaratmaya elverişli olan söz konusu davalar, ölen davacı kadar, terekeyi, dolayısıyla, mirasçıları da ilgilendirmektedir. Bu davaların, mirasbırakanın mirasçıları tarafından yenilenmeleri olanaklıdır (Candan, 2004: 495).

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu (İYUK)'nun 5. Maddesine\* uygun olarak, vergi tarhiyatına ve kesilen cezalara karşı “müştereken açılan davalara ait dilekçeler”, davacının ölümüyle iptal olunmazlar. Bu davaların vergi tarhiyatına ilişkin kısımlarının mirasçılarca yenilenmesi mümkündür. Dava dosyası yalnızca öleni değil başkalarını da ilgilendiriyorsa, gerçek kişi davacının ölümü halinde, dava dosyası davaya bakan idari yargı yerince işlemde kaldırılır. İşlemde kaldırılan bu dosyalar, davayı takip hakkı kendilerine geçenlerin başvuruları üzerine yeniden işleme konulur. Bu dosyalarda yürütmenin durdurulması kararı varsa, karar dosya işlemde kaldırıldıktan sonra da dört ay süre ile hukuki etkisini devam ettirir. Dört ay içinde yenileme dilekçesi verilmemişse, yürütmenin durdurulması kararı başkaca bir işleme gerek kalmaksızın kendiliğinden hükümsüz kalır (Candan, 2004: 495). Danıştay bir kararında (Danıştay 9. Daire, 21.05.1986 Tarih, E.1985/1329, K.1986/1880 Sayılı Karar), mirasçılar adına yeniden ihbarname tebliğ edilmesi gerektiği, bu yapılmadan mirasçılar aleyhine takibe geçilemeyeceği belirtilmiştir.

---

\* İYUK Madde 5 : “1. Her idari işlem aleyhine ayrı ayrı dava açılır. Ancak, aralarında maddi veya hukuki yönden bağıllık yada sebep-sonuç ilişkisi bulunan birden fazla işleme karşı bir dilekçe ile de dava açılabilir. 2. Birden fazla şahsın müşterek dilekçe ile dava açabilmesi için davacıların hak veya menfaatlerinde iştirak bulunması ve davaya yol açan maddi olay veya hukuki sebeplerin aynı olması gerekir.”

Danıştay'ın bu kararının, VUK'un 12. maddesindeki ölüm halinde mirasçılarının sorumluluğu hükmüne dayanılarak mirasçılar adına yeniden ve hisseleri nispetinde tarh işlemi yapılması ve tebliğ edilmesi gerektiği yolunda geliştirilen içtihadı uygun olduğu görülmektedir. Vergi ihbarnamelerine karşı dava açılması halinde İYUK'un 27/3.'ncü maddesi gereğinde tahsil işlemleri kendiliğinden durmaktadır. Bu nedenle ölen mükellefin sağlığında tahsil edilebilir hala gelen bir vergi borcu bulunmadığından vergi idaresinin dava konusu vergi, resim, harç vs. için 6183 sayılı Kanunun 7. Maddesi uyarınca ödeme emri düzenlemek suretiyle tahsil cihetine gitmesi mümkün değildir. Danıştay içtihatları muris adına tanzim edilmiş ihbarname ile varislerden vergi istenemeyeceği şeklindedir (Özbalcı, 2003: 399). Bu durumda VUK'un 12. Maddesi uyarınca mirası reddetmeyen mirasçılar adına hisseleri nispetinde yeniden tarh işlemleri yaparak ihbarname ile tebliğ edilmesi gerekmektedir (Candan, 2005: 587).

Zira ölüm halinde mirasçılar adına yeniden tarh işlemi yapılması zorunlu ise bu tarh işlemi dolayısıyla mirasçılarının ayrı dava açma haklarının bulunması ve bu dava sonuçlanmadan idarenin vergi veya cezayı tahsil yoluna gidememesi doğal sonuçtur. Bu hükümlere göre, konusu vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlere ilişkin olan (tarh, tahakkuk, ödeme emri, ihtiyati haciz, haciz işlemlerine karşı açılan) davalarda, davacının (ya da kanun yoluna başvuranın) ölümü üzerine takip hakkının ölenin mirasçılara geçmesi tabiidir (Candan, 2005: 586).

Kanaatimize çözümünü düzenlemelerin şeklinde değil işlemi kaldırma kararlarının hukuki niteliğinde aramak gerekir. İYUK'da öngörülen işlemi kaldırma kararları, davanın açılmamış sayılması sonucunu doğurmazlar ancak hukuki etkilerinin devam etmesine engel olurlar. İYUK Madde 27/3\* de öngörülen tahsilatın durması hadisesi, yargı yerinin bir kararının değil davanın açılmış olmasının hukuki etki ve sonucudur. Davanın açılmasının etki ve sonuçları, dosyanın yeniden işleme konulmasına kadar askıya alındığına göre aynı süre içinde 27. maddenin 3. fıkrası hükmünün de askıya alınması diğer bir anlatımla tahsilata devam edilmesi doğal sonuçtur.

Buna karşılık İYUK'un 26. maddesinin 1. fıkrası uyarınca işlemi kaldırılan dosyalarda takip, geçen dört aylık süreden sonraki bir tarihte yenilendiğinde, tahsilat yeniden kendiliğinden durur. Bu halde eğer dört aylık sürenin dolmasından sonra ancak sürenin bitim tarihi ile yenileme tarihi arasında ödeme emri düzenlenerek tebliğ

---

\* İYUK madde 27/3: “*Dava dilekçesi ve eklerinden yürütmenin durdurulması isteminin yerinde olmadığı anlaşılırsa, davalı idarenin savunması alınmaksızın istem reddedilebilir.*”

olunmuşsa Danıştay bu ödeme emrinin konusu kalmadığından iptali gerektiğini kabul etmektedir (Danıştay 3. Daire, 24.03.1987 Tarih, E.1986/1984, K.1987/783 Sayılı Karar). Tahsilatın durması ise davanın idari yargı yerince(vergi mahkemesince) sonuçlandırılmasına kadar devam eder (Danıştay 7.Daire, 09.06.1997 Tarih, E.1996/3995, K.1997/2353 Sayılı Karar; Danıştay 7.Daire, 05.10.1999 Tarih, E.1999/823, K.1999/3191 Sayılı Karar). Eğer vergi mahkemesince verilen karar kamu alacağını konu edinen idari işlemin (örneğin; tarh işleminin) iptali yolunda ise alacak hukuk düzeninde doğmamış hale geleceğinden böyle bir alacak için ödeme emri düzenleme olanağı da ortadan kalkar.

Şayet karar davanın kısmen reddi yolunda ise alacaklı kamu idaresi İYUK'un 28. maddesinin 5. fıkrası uyarınca kesinleşen alacağı davacıya bildirerek, süresinde ödenmemesi üzerine ödeme emri düzenleyebilir. Davanın tümüyle reddi halinde ise davacıya yeni bir ihbarname düzenlenmesine gerek yoktur (Danıştay 3. Daire, 13.06.1989 Tarih, E.1989/1018, K.1989/1649 Sayılı Karar). Bu halde mahkemece hukuka uygun görülen tarh işlemine konu vergi, bir aylık müddet içerisinde ödenmez ise doğrudan ödeme emri ile istenilebilecektir (6183 md.37). Ancak bu durumda dahi ilk derece yargı yerinin kararına karşı kanun yollarına gidilmişse, üst yargı yerinden yürütmenin durdurulmasına karar verilmesi istenebilir (2577 sayılı Kanun Md. 52) (Danıştay 3. Daire, 22.06.1989 Tarih, E.1989/598, K.1989/1760 Sayılı Karar; Danıştay 9. Daire, 30.10.1987 Tarih, E.1986/2824, K.1987/3070 Sayılı Karar). Öte yandan vekille takip edilen dava ve kanun yolu başvurularında vekilin ölmesi halinde ise durum davacıya bildirilerek davanın bizzat ve ya bir başka vekil vasıtasıyla takip edilmesi istenir (Candan, 2005: 589).

### **2.1.20.3. Davacının Davanın Karara Bağlanmasından Sonra Ölümü**

Davanın karara bağlanmasından sonra muhtelif ihtimaller söz konusu olabildiği için davacının ölümü; hükmün verilmesinden sonra fakat tebligat yapılmadan veya verilen hükmün tebliğinden sonra fakat temyiz süresi içinde ya da temyiz yapıldıktan sonra vuku bulabilir. Bu hallerde yapılacak işlemler bakımından belli güçlükler bulunduğu için detaya girilmemiştir. Ancak burada şunu ifade edebiliriz. Mirası reddetmeyen mirasçılar, terekeye dâhil vergi, resim, harç vs. den dolayı gerek müstakilen, gerek müştereken dava ve kanun yoluna başvurabilirler.

### **2.1.21. Mirasçıların Faaliyete Devam Etmek İstemeleri Halinde Yükümlülükleri**

Veraset yoluyla intikal eden işletmenin faaliyetinin mirasçılar tarafından devam ettirilmek istenmesi durumunda tabi olacakları vergisel yükümlülüklerle aşağıda başlıklar halinde yer verilmiştir.

#### **2.1.21.1. Mükellefiyet Sicil Numarası Alınması**

Mirasçılar ölüm tarihi itibari ile mirasa hak kazanırlar. Mirasın reddi konusunda bir hareket yoksa mirasçılar üç ayın sonunu beklemelerine gerek yoktur. Mirasçılar veraset ilamını aldıktan sonra işletmenin faaliyetine devam etmek istediklerini vergi dairesine bildirerek kendilerine vergi sicil numarası verilmesini talep etmeleri ve bu tarihten itibaren de vergiye ilişkin işlemleri kendi adlarına yürütmeleri gerekmektedir.

Mirasçılar işletmenin ticari varlığını sürdürmesi için yapacakları her türlü işlem mirasın kabul edildiği anlamını taşır. Alacakların tahsili, mal siparişlerinin verilmesi, malların satılması gibi faaliyetler mirasın kabul edildiğinin göstergeleridir. Ancak malların zarar görmesini engellemek için yapılan zorunlu işlem ve faaliyetler mirasın kabul edildiği anlamına gelmez (Şeker, 1994: 2150).

#### **2.1.21.2. Defter Tasdiki ve Belge Basımı**

Gelir İdaresince, miras yoluyla devralınan işyerinde faaliyete durmaksızın devam eden mirasçılar için, mirasbırakanın o yılın defter ve boş belgelerini, hesap dönemi sonuna kadar kullanmalarına müsaade edilmiştir (VUK İç Genelgesi, 10.04.2001 tarihli 2001/1 sıra no). Ancak fatura, sevk irsaliyesi gibi belgeler üzerinde mükellef ve vergi numarası bilgilerinin güncellenmesi gerekmektedir. Keza ölümün vuku bulduğu gün itibariyle murise ait işletmenin defter üzerinde kapanış kayıtlarının yapılarak kar ve zararın tespit edilmesi, işe devam eden mirasçılar için de açılış kaydının yapılması gerekmektedir. Gelir İdaresinin izni ilgili yılın sonuna kadar olup, müteakip dönemler için genel esaslara göre belge bastırılması ve defter tasdik ettirilmesi gerekmektedir. Burada ölüm yılından sonra mükelleflerin hangi defterleri tasdik ettireceği sorusu akla gelmektedir. Yeniden işe başlama olarak kabul edilip, işletme hesabına göre mi defter tasdik ettirip defter tutacak, yoksa ölüm yılındaki iş hacmi mi dikkate alınacaktır. İşletmenin devri GVK'nın 81. maddesine göre gerçekleşmemiş ise yani "*mirasbırakanın ölümünden itibaren mirasçılarının aynı işe aralıksız devam etmeleri söz konusu değilse*" burada yeniden bir işe başlama söz konusu olup, işe başlamadan önce işletme hesabı

esasına ya da tercihine göre bilanço usulünde defter tasdik ettirmesi gerekmektedir. Ayrıca kullanılacak belgeleri de bastırması ya da notere tasdik ettirmesi gerektiği tabidir. İşletmenin devri GVK'nın 81. maddesine göre gerçekleştiği durumlarda ise, yani *“murisin ölümünden itibaren mirasçılarının aynı işe aralıksız devam etmeleri halinde”* mirasçılar yıl sonuna kadar muris adına tasdik ettirilmiş ya da bastırılmış defter ve belgeleri kullanacaklardır. Müteakip yıllar için ise muris ölmemiş ve faaliyetine devam ediyor olsaydı hangi defterleri tasdik ettirmesi gerekiyorsa mirasçılar da buna göre işlem yapması gerektiği kanaatindeyiz. Ancak bu hususta verilen bir özelgede (Samsun Vergi Dairesi Başkanlığı, 02/03/2016 Tarih, 97338759-105[2015-04]-29 Sayılı Özelge): *“Miras yoluyla intikal eden işyerinde faaliyete devam etmeniz nedeniyle, mevcut defter ve belgeleri ölüm tarihini içeren hesap dönemi sonuna kadar kullanılması, VUK'un 179 uncu maddesini dikkate alarak mükellefiyetin başlangıcından 31.12.20... tarihine kadar gerçekleşen iş hacmine göre 20... takvim yılında tutulacak defterin belli edilmesi gerektiği”* yönünde görüş bildirilmiştir.

Bu özelgede mirasçılarca ölüm yılını takip eden ilk yıl için hangi defterlerin tasdik ettirileceğinin belirlenmesinde faaliyette bulunduğu kıst dönemin işlem hacminin dikkate alınacağı belirtilmiştir. Hâlbuki hangi defterlerin tutulacağıının belirlenmesinin iş hacmine bağlanmasındaki amaç, mükelleflere maddi külfet yüklemekten öte, iş hacimlerine göre defterler tutturmak suretiyle belirli iş hacmini yakalamış ve aşmış ticari organizasyonların bilanço usulünde defter tutmalarını sağlayarak defter tutma amacının sağlanması hedeflenmiştir. Dolayısıyla bu olay tarafımızca vergi idaresinden farklı değerlendirilmektedir.

### **2.1.21.3. Mirasçılarının Faaliyete Devam Etmemeleri Halinde Murise Ait Belgelerin İptali**

İşini bırakan mükelleflerin kullanılmamış olarak ellerinde kalan belgelerle ilgili yapması gereken işlemler 246 sıra numaralı VUK Genel Tebliği'nde düzenlenmiştir. Bu tebliğe göre; *“işini bırakan mükellefler, VUK uyarınca notere tasdik ettirmiş veya Vergi Usul Kanunu Uyarınca Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım ve Dağıtım Hakkında Yönetmelik hükümlerine göre anlaşmalı matbaalara bastırılmış oldukları belgelerden kullanılmamış olanlar ile en son kullandıkları ciltleri, işi bırakma bildiriminde bulunacakları süre içinde bağlı buldukları vergi dairelerine ibraz ederek kullanılmamış belgelerin iptal edilmesini sağlayacaklardır. Bu bağlamda kullanılması zorunlu belgelerden (fatura, sevk irsaliyesi vb.) en son kullanılan cilt ile hiç*

*kullanılmayan ciltlerin, işi terk dilekçesi ekinde ve terk tarihinden itibaren 1 ay içinde ilgili vergi dairesine ibraz edilmesi gerekir.”* (GİB, 2007: 20). Diğer taraftan, mirasçılar mirasbırakanın anlaşmalı matbaaya bastırıldığı veya notere tasdik ettirdiği fatura, sevk irsaliyesi, gider pusulası vb. benzeri belgeleri var ise bunlardan kullanılmamış olanlarla birlikte kullanılmakta olan en son ciltleri mirasbırakanın bağlı olduğu vergi dairesine işi bırakma bildirim süresi içinde ibraz ederek bu belgeleri iptal ettirmeleri gerekmektedir

### **2.1.22. Ölenin Sağlığında Beyan Dışı Bıraktığı Vergilerin Durumu**

Muris sağlığında ticari faaliyet kapsamında elde ettiği ya da beyanı gereken bir kısım gelirlerini beyan dışı bırakmış olabilir, ya da beyanı gereken başkaca vergilerini beyan etmemiş, ikmalen, resen veya idarece yapılan tarhiyata ilişkin vergi ve ceza ihbarnameleri murise tebliğ edilmiş fakat ödeme ve dava açma süreleri devam ederken ölüm olayı gerçekleşmiş ya da tebligat ölen adına ölümden sonra gönderilmiş olabilir. Bu gibi durumlarda söz konusu tarhiyata mirası kabul etmiş mirasçıların muhatap olmaları söz konusudur (Maç ve Jamali, 1999: 516). Mirası kabul eden mirasçıların söz konusu tarhiyatlar karşısındaki uzlaşma, dava açma hakları bulunmakta olup, VUK ve İYUK hükümleri çerçevesinde hareket etmeleri gerekmektedir. Ölüm halinde cezaların bazı özel durumlar dışında istenemeyeceği de unutulmamalıdır (Akarca ve Şafak, 2012). Öte yandan ölen mükellefin faaliyet ve işlemlerinin ölümden sonra vergi incelemesine tabi tutulması sonucu yapılacak tarhiyatın mirasbırakanın, mirası kabul etmiş mirasçıları adına payları nispetinde ayrı ayrı yapılması gerekir (Akarca ve Şafak, 2012). Ayrıca mükellef öldükten sonra mahkeme tarafından yasal mirasçıların henüz tespit edilememiş olması durumunda, mirasbırakanın ölüm tarihinden itibaren yasal mirasçılarınca yerine getirilmesi gereken vergisel ödevlerin mahkeme tarafından atanmış kanuni temsilciler tarafından yürütülmesi ve ölen adına olup kullanılmamış belgelerin bağlı olduğu vergi dairesince tespit edilerek bunların üzerine mahkeme tarafından yetkili kılınan kanuni temsilci adına yaptırılacak yeni kaşenin vurulması suretiyle kullanılması mümkün bulunmaktadır (GİB, 14.03.1997 Tarih, B.07.0.GEL.0.40/4006-200/10730 Sayılı Özelge).

### **2.1.23. Vazgeçilen Alacak Bakiyesinin Durumu**

Vazgeçilen alacaklar müessesesi VUK'un 324. maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddeye göre “ *konkordato veya sulh yoluyla alınmasından vazgeçilen alacaklar, borçlunun defterlerinde özel bir karşılık hesabına alınır. Bu hesabın muhteviyatı*

*alacaktan vazgeçildiği yılın sonundan başlayarak üç yıl içinde zararla itfa edilmediği takdirde kar hesabına naklolunur.”* Bu kapsamdaki vazgeçilen alacaklar alacaklı yönünden değersiz alacak, borçlu yönünden ise borçta bir azalma ve dolayısıyla özsermayede bir artış olduğu için hasılat (kar) hükmündedir ve vergilendirilmesi gerekir. Fakat burada borcu bağımlanan mükellefin mali durumunun esasen bozuk olabileceği dikkate alınarak bu karın alacaktan vazgeçildiği yılda değil de, daha ileriki yıllarda vergilendirilmesi öngörülmüştür. Ayrıca vazgeçilen alacakların borçlu yönünden dönem matrahına ilavesi bakımından normalde üç yıl süre öngörülmekle beraber, ölüm işin bırakılması hükmünde olduğundan varsa vazgeçilen alacakların ölümün gerçekleştiği yılda kara geçirilmesi ve beyan edilmesi gerekir (Özbalcı, 2010: 847). Netice itibariyle borçlu yönünden normalde üç yıllık kara alınma süresi olan vazgeçilen alacakların yasada açık bir hüküm bulunmamakla beraber daha önce işin bırakılması, ölüm ve devir hallerinde; işi bırakma, ölüm veya devir tarihinde kâra geçirilmesi gerektiği kanaatindeyiz.

## **2.2. Gelir Vergisi Kanunu Açısından Değerlendirilmesi**

Ölüm olayının 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu (GVK) bakımından doğurduğu sorun ve sonuçları ölen kişinin ferdi işletme sahibi olması ya da şahıs şirketlerinde ortak olması durumlarına göre ayrı ayrı incelemek gerekmektedir. Bununla birlikte ölüm halinde mirasbırakanın gelir vergisi beyanlarının kim tarafından ve ne zaman yapılacağı ile tahakkuk eden vergilerinin ne zaman ödeneceği konularının detaylandırılması gerekmektedir. Ayrıca ölen kişinin basit usule tabi bir mükellef olması ya da vergi istisnasından yararlanan bir mükellef olması durumları da irdelenmesi gereken özellikli konulardır.

### **2.2.1. Ferdi İşletme Sahibinin Ölümü**

Bilindiği üzere gerçek kişilerin gelir vergisine tabi gelirleri GVK'nın 2. maddesinde yer alan yedi gelir unsurundan meydana gelmektedir. Bu gelir unsurlarından ölen kişiye ait olup da vergilendirilmemiş olanları söz konusu ise bunların mirasçılar tarafından beyan edileceği tabiidir. Fakat mükellefin ticari işletme sahibi olması halinde gelirin beyanı bazı özellikler taşımaktadır.

Öncelikle GVK hükümlerine göre ölen mükellefe ait ticari işletme nedeniyle iki tür kazanç ortaya çıkmaktadır. Bunlardan birincisi GVK'nın 37. ve 41. maddelerine göre hesaplanacak olan ticari kazançtır. Bu kazanç ölüm tarihine kadar yapılan ticari faaliyetin



bir sonucudur. Ölüm olayı olmasaydı zaten mükellef bu kazanç tutarını kendisi beyan edecekti. Diğeri ve tartışmaya açık olanı ise GVK'nın mükerrer 80. maddesinin 5 no.lu bent hükmüne göre hesaplanması istenen değer artış kazancıdır. Bu hükme göre “*faaliyeti durdurulan bir işletmenin kısmen veya tamamen elden çıkarılmasından doğan kazançlar*” değer artış kazancı olarak kabul edilmektedir.

Öte yandan aynı Kanun'un 81. maddesinin 1 numaralı fıkrasında “*ferdi bir işletme sahibinin ölümü halinde kanuni mirasçılar tarafından işletmenin faaliyetine devam olunması ve mirasçılar tarafından işletmeye dâhil iktisadi kıymetlerin kayıtlı değeriyle (bilanço esasına göre defter tutuluyorsa bilançonun aktif ve pasifiyle bütün halinde) aynen devir alınması*” halinde değer artış kazancı hesaplanmayacağı ve vergilendirme yapılamayacağı hükme bağlanmıştır.

Bu bağlamda ferdi işletme sahibinin ölümünün gelir vergisi bakımından doğurduğu sorun ve sonuçları, ölen mükellefin geçmiş ve kıst dönem faaliyetlerinden elde ettiği gelirin tespiti ile beyanı açısından ve mirasçılarının tamamının veya bir kısmının muristen intikal eden işletme faaliyetine devam edip etmemelerine göre ayrı irdelemek gerekir. Zira ferdi işletmenin kanuni mirasçılar tarafından GVK'nın 81/1. maddesindeki şartlara uygun olarak aynen devralınması veya devralınmaması GVK uygulamasında farklılığa neden olmaktadır.

Danıştay verdiği bir kararda; “ mirasbırakanın ölümünden sonra işletmeye devam edilmemesi nedeniyle miras yoluyla intikal eden malların satışı halinde elde edilecek gelirin değer artışı sayılarak vergilendirilmesine olanak bulunmamaktadır.” Şeklinde hüküm tesis etmiştir\* (Danıştay 3. Daire, 4.6.1998 Tarih, E. 1997/982 K. 1998/2168 Sayılı Karar).

### **2.2.2. İşletme Sahibi “Murisin” Vergilendirilmesi**

VUK'a göre mükellefin ölümü onun için işi bırakma hükmünde olduğundan ölen mükellefin faaliyetine yönelik hesaplarının ölümün vuku bulduğu gün itibariyle kapatılması ve mirasçılar tarafından işletme faaliyetine devam olunması halinde bu mirasçılar için hesapların ise yeniden açılması gerekmektedir (İVDB, 08.08.2011 Tarih,

---

\* “ölümünden sonra yasal mirasçıları tarafından işletmenin faaliyetine devam olunmaması nedeniyle, işletmeden çekildiğinin kabulü ile bu mal demirbaşın emsal bedeliyle değerlendirilerek vergilendirilmesinin, verginin kanuniliği prensibine aykırı olduğu, Türk Medeni Kanununun 586. maddesinde bazı sınırlamalar saklı kalmak kaydıyla mirasçıların terekeyi diledikleri gibi taksim edebilecekleri öngörüldüğünden, miras yoluyla intikal eden malların satışı halinde elde edilecek gelirin değer artış kazancı olarak vergiye tabi tutulmasına olanak bulunmamaktadır.”

B.07.1.GİB.4.34.19.02-019.01-1220 Sayılı Özelge). Bu bağlamda takvim yılı başından ölüm tarihine kadar geçen süre bir vergilendirme dönemi olarak kabul edilmekte ve bu döneme kıst dönem adı verilmektedir. İşte ölen mükellefin ölüm olayının içinde bulunduğu ve ölüm tarihine kadarki döneme ve geçmiş vergilendirme dönemine ait ticari faaliyetlerinden elde ettiği kazancının GVK hükümlerine göre mirası kabul eden mirasçılar tarafından tespit edilmesi ve mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesine yıllık beyanname ile beyan edilmesi gerekir.

Mirasçılar gerek geçmiş döneme gerekse kıst döneme ait gelir vergisi matrahının tespitinde, söz konusu gelirin normal koşullarda yıllık beyanname ile beyan edilmesi halinde yararlanılabilecek tüm indirim ve istisnaları dikkate alabileceklerdir. İndirim ve istisnalardan yararlanma belirli şartlara bağlanmış ise bu şartların yerine getirilip getirilmediği vergilendirme döneminin kapandığı (ölüm tarihindeki) gündeki duruma göre belirlenecektir. Ayrıca kazancın tespiti için envanter çıkarılması ve VUK'un değerlemeye ilişkin hükümlerinin de dikkate alınması gerekmektedir. Değerleme işlemleri aksine hüküm olmadığı takdirde işletme sahibinin öldüğü tarih itibarıyla yapılacaktır. Kıst dönem için mirasçılar işletmenin faaliyetini sürdürmeleri şartıyla amortisman tabi iktisadi kıymetlere amortisman da ayırabileceklerdir.

Ayrıca ticari işletme sahibinin diğer gelir unsurlarından müteşekkil geliri varsa aynı şekilde tespit olunarak beyan edilmesi ve bir kazancın beyan edilip edilmeyeceğinin ise GVK'nın 85, 86 ve ilgili diğer maddelerinin dikkate alınarak tespit edilmesi gerekir. Ölenin geçmiş yıllardan gelen zararının olması ya da ölüm olayının meydana geldiği yılda diğer gelir unsurlarından kaynaklanıp indirimi yasaklanmayan zararların olması halinde gelir vergisi matrahının tespitinde bu zararlar da dikkate alınabilecektir.

Bununla birlikte yıllık gelir vergisinde beyan edilen gelire dâhil kazanç ve iratlardan ölen adına GVK'ya göre tevkif edilmiş vergiler(stopajlar) ile ödenmiş olan geçici vergiler, beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisine mahsup edilir (GVK Mük. Md. 120 ve Md. 121). Bu mahsuplar sonucunda da ödenecek bir vergi çıkmışsa bu vergi yukarıdaki kısımlarda açıklandığı gibi ödenir. Ödenen stopaj gelir vergisi ile geçici vergi toplamının hesaplanan gelir vergisinden fazla olması durumunda, bu vergiler mükellefe red ve iade olunur. Geçici vergiden kaynaklı fazla ödemeler mirasçıların müracaatı üzerine teminatsız ve incelemesiz olarak kendilerine iade edilir (Akarca ve Şafak, 2012). Diğer bir önemli husus ise beyan olunan yurt dışı kaynaklı kazanç varsa ve bu kazanç yurt dışında gelir vergisi benzeri bir şahsi vergiye tabi tutulmuşsa, yurt dışında

ödenen bu verginin de GVK'nın 123. maddesindeki esaslar dâhilinde mahsubu mümkündür.

### **2.2.3. Ölüm Nedeniyle Gerçekleşen Ferdi İşletme Devrinde Vergileme**

Ölüm olayı ile ilgili olarak vergisel açıdan en çok tartışılan konulardan biri de murise ait ticari işletmenin devredilmesi işleminin vergilendirilip vergilendirilmeyeceği ve vergilendirilecekse bu vergilemenin nasıl yapılacağıdır.

#### **2.2.3.1. Ferdi İşletmenin Devrinin GVK'nın 81/1. Maddesindeki Şartları Taşınması Durumu**

Ticari faaliyetlerinden dolayı gelir vergisi mükellefi iken vefat eden bir kişiye ait “ferdi işletmenin faaliyetine kanuni mirasçılar tarafından aralıksız devam olunması ve mirasçılar tarafından işletmeye dâhil iktisadi kıymetlerin kayıtlı değerleriyle (bilanço esasına göre defter tutuluyorsa bilançonun aktif ve pasifiyle bütün halinde) aynen devir alınması halinde” bu devir işlemi GVK'nın 81. maddesinin 1 numaralı bendine göre vergilendirilmeyecek değer artış kazançları kapsamında değerlendirilmiştir. Ayrıca maddede sözü edilen ferdi işletme adi ortaklıkları da kapsamaktadır (Çakmak, 2008: 156).

Kanundaki bu vergi istisnası ile ferdi bir işletmenin sahibinin ölümü halinde mirasçıların işletmenin faaliyetini sürdürebilmesi için vergisel bir engel çıkartmamak ve işletmenin sahiplerinin bu biçimde değiştirmesinin işletmede değişiklik meydana getirmemesi amaçlanmaktadır (Şenyüz vd. 2011b: 107). Ayrıca bu düzenleme gereğince işletme aynen devam etmekte olup ölüm nedeniyle sahipler değişmektedir. Bu işletmeye ait mevcutlar, borçlar ve alacaklar veraset ve intikal vergisi yönünden de vergi kapsamına alındığından mükerrerliği önlemek açısından değer artış kazancı olarak vergilendirilmeyecektir (Uysal ve Eroğlu, 1991: 523). Dolayısıyla bu tür devirlerin mantığı işletmenin aynen devamı fakat sadece sahiplerin değişmesi olduğu için ancak bu halde devralma işlemi vergi dışı kalacaktır. Bu nedenle devralınan kıymetler veraset ve intikal vergisi beyannamesindeki değerlerine yükseltilemeyecek veya düşürülemeyecektir. Ölümün vuku bulduğu gün itibariyle işletme kayıtlı varlıklar, borç ve alacaklar hangi bedelle kayıtlı ise (dönem gelirinin tespiti için envanter ve değerlendirme çalışmaları yapıldıktan sonra) mirasçıların defterlerine de aynı bedelle devrolunmalı ve işletmenin tamamı devralınmış olmalıdır. Bazı değerlerin devralınıp, bazı değerlerin

devralınmaması halinde devralınan kıymetlerle ilgili değer artış kazancı hesaplanarak vergilenecektir (HUD, 2017: 233).

Netice itibariyle GVK'nın 81/1. maddesindeki şartlara uygun şekilde, ticari işletmenin ölüm nedeniyle mirasçılara devrinden dolayı değer artış kazancı hesaplanmayacaktır. Ancak ticari işletmenin faaliyetini sürdüren mirasçılar ticari kazanç yönünden mükellefiyet tesis ettirecekler ve ölüm tarihinden hesap dönemi sonuna kadar ve bundan sonraki yıllarda elde ettikleri kazançlardan dolayı vergilendirileceklerdir (Vural, 2001: 42). Böyle bir durumda ortaya önemli bir sorun çıkmaktadır. Bu da gerek bilanço esasında gerek işletme hesabı esasında gerekse basit usulde vergilendirilen bir mükellefin ölümü halinde cari dönemden ve geçmiş yıllardan kaynaklanan zararların mirasçılarca vergi matrahının tespitinde dikkate alınıp alınmayacağıdır. Diğer bir ifadeyle bu zararların mali kârın tespitinde ticari kazançtan indirilip indirilemeyeceğidir.

Bilindiği üzere ölüm halinde mirasbırakanın malları mirasın reddedilmemesi koşuluyla mirasçılara geçmektedir. Buradaki “mal” tabiri ise mülkiyete mevzu olabilen taşınır ve taşınmaz şeylerle, mameleke girebilen tescile tabi olsun olmasın her türlü hakları ve alacakları ifade etmektedir. Ayrıca ticari işletme aktif ve pasifiyle birlikte kül halinde mirasçılara geçmekte ve işletme faaliyetine devam etmektedir. Dolayısıyla işletmeye kayıtlı borçlar mirasçılara geçtiği gibi işletmeden kaynaklanan hakların, bu meyanda zarar mahsubu hakkının da mirasçılara intikal ettiği kabulü gerekmektedir. Zira işletmede mülkiyetten kaynaklanan değişiklik haricinde bir farklılık söz konusu değildir.

Ayrıca bu zararlar ticari işletmenin faaliyetine bağlı olarak ortaya çıkmaktadır. GVK'nın 81. maddesine göre devir işleminin vergilendirilmemesi ile ticari faaliyetin devamının sağlanması amaçlanmaktadır. Burada önemli olan zararın kişilerin varlığının sonucu olarak değil de ekonomik faaliyetin sonucu ortaya çıkmış olmasıdır. Diğer bir ifadeyle mahsup için zarar-kışi değil de zarar-iktisadi faaliyet illiyet bağının aranması gerekmektedir. Dolayısıyla mirasbırakanın cari dönemine ya da geçmiş yıllarına ait mali zararının, ticari işletme faaliyetini GVK'nın 81/1. maddesine uygun olarak devam ettiren mirasçılarca mahsup edilebileceğinin kabulü gerekmektedir.

Diğer taraftan Gelir İdaresi Başkanlığı “eşinin ölümü nedeniyle intikal eden işletmenin faaliyetine kendisi tarafından devam edildiği belirtilerek, eşine ait gelir vergisi beyannamesinde gösterilen ve mahsup edilemeyen geçmiş yıl zararlarının aynı faaliyeti

devam ettirmesi nedeniyle yıllık gelir vergisi beyannamesinde beyan edilen kardan mahsup edilip edilemeyeceği” hususunda verdiği özeldede (Rize Defterdarlığı, 17/05/2016 Tarih, B.07.4.DEF.0.53.10.00-120[2015-6]-9 Sayılı Özelge); “ *Gelir vergisi uygulamasında gelir vergisinin mükellefi ferdi işletmeler değil ferdi işletme sahibi gerçek kişiler olduğundan ve GVK’nın 88 inci maddesinde gelir vergisi mükellefi bir gerçek kişinin gelir kaynaklarının bir kısmında oluşan zararların yine bu kişinin diğer gelir kaynaklarının kazanç ve iratlarına mahsup edilmesine imkân tanındığından, eşinin ölümü nedeniyle intikal eden işletmenin faaliyetine tarafınca devam edilmesi halinde dahi eşinin beyannamelerinde gösterilen geçmiş yıl zararlarının eşi tarafından elde edilen kazanç ve iratlara mahsubu mümkün bulunmadığı*” ifade edilmiştir.

Gelir İdaresi Başkanlığı ölene ait geçmiş zararlarının ticari faaliyete devam eden mirasçılar tarafından indirilemeyeceği görüşündedir. Bu görüşünü ise gelir vergisinin mükelleflerinin işletmeler değil de ferdi işletme sahiplerinin olduğu, kar ve zararın aynı mükellefte buluşması gerektiği yorumuna dayandırmıştır.

Diğer taraftan GVK madde 81’de “*ferdi bir işletmenin sahibinin ölümü halinde ‘kanuni mirasçılar’ tarafından işletmenin faaliyetine devam olunması halinde değer artış kazancı hesaplanmayacağı*” belirtilmiştir. Dikkat edileceği üzere madde metninde sadece kanuni mirasçılar ibaresine yer verilmiş atanmış mirasçılardan bahsedilmemiştir. Dolayısıyla madde metninin lafzi yorumundan atanmış mirasçıların işe devam etmesi durumunda ölen işletme sahibinin (ve dolayısıyla mirası kabul etmiş mirasçıların) GVK’nın 81. maddesinde düzenlenmiş olan vergilendirilmeme hükmünden yararlanamayacağı sonucu çıkmaktadır.

### **2.2.3.2. Ferdi İşletmenin Devrinin GVK’nın 81/1. Maddesindeki Şartları Taşımaması Durumu**

Ferdi bir işletmenin sahibinin ölümü halinde, işletmenin GVK’nın 81/1. maddesindeki şartlara uygun olmayacak şekilde devri işleminin bazı yazarlar tarafından ticari kazancın bir unsuru olarak, bazı yazarlarca da değer artış kazancı olarak vergilendirilmesi gerektiği ileri sürülmektedir. Normal koşullarda sahibinin ölümü üzerine GVK’nın 81/1. maddesindeki şartları taşımayan bir işletme devrinin değer artış kazancı olarak vergilendirilmesi gerekir. Çünkü istisna hükmü taşıyan bu maddede “*ferdi bir işletmenin sahibinin ölümü halinde kanuni mirasçılar tarafından işletmenin faaliyetine devam olunması ve mirasçılar tarafından işletmeye dâhil iktisadi kıymetlerin*

*kayıtlı değerleriyle (bilanço esasına göre defter tutuluyorsa bilançonun aktif ve pasifiyle bütün halinde) aynen devir alınması”* vergilendirilmeyecek değer artış kazancı olarak hükme bağlanmıştır. Bu hükmün mefhumu muhalifinden hareketle ferdi işletme sahibinin ölümü halinde kanunda belirtilen şartları taşımayan işletme devrinden elde edilen kazancın değer artış kazancı olarak vergilendirilmesi gerekir.

GVK’nın ilgili diğer hükümlerine bakıldığında; Madde Mükerrer 80/5’de *“faaliyeti durdurulan bir işletmenin kısmen veya tamamen elden çıkarılmasından doğan kazançların değer artış kazancı olarak vergilendirileceği”*, devamında da *“elden çıkarma”* deyiminin, *“maddede yazılı mal ve hakların satılması, bir ivaz karşılığında devir ve temlik, trampa edilmesi, takası, kamulaştırılması, devletleştirilmesi, ticaret şirketlerine sermaye olarak konulmasını ifade edeceği”* hükme bağlanmıştır.

Bununla birlikte VUK madde 164 hükmüne göre *“ölüm işi bırakma hükmünde”* olup, madde 161’e göre de *“vergiye tabi olmayı gerektiren muamelelerin tamamen durdurulması ve sona ermesi işi bırakmayı”* ifade etmektedir. Dolayısıyla ferdi bir işletmenin sahibinin ölümü halinde, ölümün vuku bulduğu gün itibariyle ticari işletmenin faaliyetini durdurduğu ve bu tarih itibariyle işletmenin tamamen elden çıkarılmasının bir diğer ifadeyle tasfiyesinin tamamlanmasını takiben (ki bu tarih de ölüm tarihidir) ölenin işi bıraktığı kabul edilmektedir (Tarakçı, 1994: 68).

Yukarıdaki madde hükümlerinden de hareketle, faaliyeti durdurulan bir işletmenin elden çıkarılmasından sağlanan kazanç büyük ölçüde işletmenin aktif kıymetlerinin içerdiği gizli yedeklerin realize edilmesinden kaynaklandığından, ferdi işletme sahibinin ölümü halinde de normal koşullarda GVK madde Mükerrer 80/5 hükmü uyarınca değer artış kazancı hesaplanması gerektiği sonucuna varılır (GVK’nın 81/1. maddesindeki şartlara uyulması durumu hariç) (Tarakçı, 1994: 68).

Ancak GVK Madde 80’nin ikinci fıkrasında ; *“bu maddede geçen elden çıkarma deyiminin maddede yazılı mal ve hakların satılması, bir ivaz karşılığında devir ve temlik, trampa edilmesi, takası, kamulaştırılması, devletleştirilmesi, ticaret şirketlerine sermaye olarak konulmasını”* ifade edeceği belirtilerek ölen kişiye ait ferdi işletmenin, miras hukuku uyarınca mirasçılara intikalinde düzenlemede eksiklik bırakılmıştır. Bir yandan ferdi işletmenin sahibinin ölmesi halinde ferdi işletmede oluşan gizli yedeklerin vergilendirilmesi için yasal düzenleme yapılmışken (GVK. mük. Md. 80/5 ve GVK Md. 81/1) diğer madde hükümlerinde gerekli düzenlemeler yapılmayarak değer artış kazancı

hesaplanması sorunlu halde bırakılmıştır (Tarakçı, 1994: 68). Yine olayın eksik bırakılan bir tarafı da safi değer artışının hesaplanması sırasında hâsılatın ne olacağıdır. Çünkü ölen kişinin elde ettiği ne bir hasılat vardır ne de bir menfaati söz konusudur. Eğer burada hâsılatın mirasbırakanın vârislerine geçen kıymetlerin emsal bedelleri olduğu düşünülüyor idiyse bu konuda mutlaka kanuni düzenleme yapılması gerekirdi (Tarakçı, 1994: 69). Bu anlamda ferdi bir işletmenin sahibinin ölmesi halinde GVK'nın 81/1. maddesindeki şartları taşımayan işletme devri işleminin muris için ticari kazanç veya değer artış kazancı olarak vergilendirilmesi mevcut düzenlemeler kapsamında mümkün görünmemektedir. Zira Anayasa'nın 73. maddesi gereğince kanunla düzenlenmemiş bir verginin tebliğle ya da muktezayla tahsili de mümkün değildir.

Bununla birlikte Gelir İdaresi Başkanlığı'nca verilmiş bir özalgede (GİB, 08.06.1998 Tarih, 1729 Sayılı Özelge) “ölüm nedeniyle işi bırakan ve mirasçıları tarafından faaliyetine devam edilmeyecek olan mükellefin, ölümün vuku bulduğu gün itibariyle işyerinde bulunan emtiasının VUK'un 267. maddesinde yer alan hükümler doğrultusunda emsal bedel ölçüsüne göre değerlendirilmesi ve bu bedel üzerinden fatura düzenlenmesi ile ticari kazanç olarak vergilendirilmesi gerektiği” yönünde görüş bildirilmiştir. Gelir İdaresinin bu görüşüne mirası kabul eden mirasçıların işletmenin faaliyetini sürdürmemeleri başka ifadeyle durdurmaları halinde işletmede kayıtlı emtia ve diğer malları (demirbaş, taşınmaz, taşıt vs.) emsal bedeli üzerinden ve KDV hesaplayarak işletmeden çekmeleri gerekmektedir. Bu işlemler mirasçılarca yapılmakla birlikte ölenin yaptığı nihai ticari işlem mahiyetindedir. Yine mirasçıların yaptığı bu toplu çıkışla işletme sadece alacak ve borçlarını ihtiva eden bir hale gelmekte, bu alacak ve borçların da terekeye dâhil olması sonucu ticari işletme tamamen ortadan kalkmaktadır (Yıldız ve Kendirli, 2005: 139).

Gelir İdaresinin bu görüşünden emsal bedel üzerinden muris adına düzenlenecek faturaların alıcısının yani muhatabının mirası kabul etmiş mirasçılar olacağı anlaşılmaktadır. Bu görüşten yola çıkarsak emsal bedel üzerinden fatura edilerek mirasçılara devredilen yani bir nevi satılan mal hükmünde olan bu kıymetler işletmeden yani bilançodan çıkarılmış olmakla birlikte bu emsal satış bedelinin tamamı bilançonun aktifinde “alacak” olarak yer alacaktır. Bu durumda ise söz konusu “alacak” terekeye dâhil ticari sermayeyi yani özsermayeyi artıracığından emsal bedeli üzerinden zaten gelir vergisi matrahına dâhil edilen bu kıymetler bu sefer de veraset ve intikal vergisine tabi tutulmuş olacaktır. Oysaki Türk Vergi Sisteminde gelir vergisinin konusuna giren bir

işlemin (ivazsız tarzda veya veraset tarikiyle intikal etmiş olsa da) artık veraset ve intikal vergisinin konusunun dışında kaldığı kabul edilmiştir. Nihai tahlilde anılan özelge Türk Vergi Sisteminin bu temel sistematiğine ters düşmektedir. Öte yandan Gelir İdaresinin söz konusu ticari kazanç yorumu GVK'nın 81/1. maddesinin lafzına da aykırılık teşkil etmektedir. Anılan maddenin mefhum-u muhalifinden 81/1. madde kapsamına girmeyen devirlerde değer artışı kazancı uygulanacağı sonucu çıkmaktadır. Bu nedenle Gelir İdaresinin ticari kazanç yorumu madde lafzına ters düşmektedir.

Ancak yukarıda da ifade edildiği üzere idarenin bu yorumuna aykırı görüşler de bulunduğundan bu konu oldukça duraksamalara neden olan bir husus olarak karşımıza çıkmakta ve kanunla muktezalar çelişmektedir. Kanaatimize göre de mirasçıların mirası kabul edip ancak işletmenin faaliyetini sürdürmemeleri halinde işletmede mevcut bulunan kıymetlere ilişkin olarak gelir vergisi açısından herhangi bir işlem yapılmasına yasal olanak bulunmamaktadır. Bu kıymetler oldukları gibi yani kayıtlı değerleri ile kapanış bilançosuna dâhil edilerek terekeye intikal ettirilmeli yani sadece veraset ve intikal vergisine tabi tutulmalıdır. Aksi bir kabul tarzı yani idarenin görüşü esas alındığında aynı kıymet/işlem üzerinden hem gelir vergisi hem de veraset ve intikal vergisi alınması sonucunu doğurur ki bu durum da Türk Vergi Hukukuna aykırı düşmektedir.

### **2.2.3.3. Murisin Ticari Kazanç Dışındaki Gelir Unsurlarının Tespiti ve Beyanı**

Ölen mükellefin ticari kazanç dışında gelir vergisinin konusuna giren diğer gelir unsurlarına da sahip olması pek muhtemeldir. Dolayısıyla ölen kişi sadece bir gelir unsurundan dolayı mükellef olabileceği gibi gelir vergisinin konusuna giren unsurların birkaçından ya da tamamından dolayı da mükellef olabilir.

Ölenin gerçek usulde vergilendirilenin zirai işletme sahibi olması halinde ölümün vuku bulduğu gün itibariyle zirai kazancın tespiti gerekmektedir. Bu kazancın tespitinde ise gelirin tahakkuk etmiş olması yeterli olup tahsilinin yapılmış olması şart değildir.

Ölenin serbest meslek erbabı olması halinde ise ölümün vuku bulduğu gün itibariyle ölene ait serbest meslek kazancının tespit edilmesi gerekmektedir. Bu kazancın tespitinde ölen kişi tarafından gerçekleştirilen meslek faaliyeti sonucu tahsil olunan para, ayın veya parayla ölçülebilen menfaatler dikkate alınacaktır. Peşin tahsil olunan ancak karşılığında ölüm nedeniyle hizmet verilemeyen gelirler dikkate alınmayacaktır. Çünkü



bu türden tahsilatın geri iadesi gerekir. Aynı durum ücret geliri elde edenler için de söz konusudur.

Diğer taraftan ölen mükellef tarafından gelecek yıllara ait kira geliri peşin tahsil olunmuşsa peşin tahsil olunan kira gelirinin tamamı ölenin gelir vergisi beyanında yer alacaktır. Menkul sermaye iradında ise hukuki tasarrufun gerçekleşip gerçekleşmediğine bakılması gerekir. Buna göre ölümün vuku bulduğu gün itibariyle muris adına tahakkuk etmemiş (hukuki tasarrufun gerçekleşmediği) menkul sermaye iradının mirasbırakanın beyanında dikkate alınmaması gerekir.

Ayrıca mirasbırakanın yurt dışı kaynaklı geliri varsa yurt dışında tevkif yoluyla vergilendirilmiş olsun ya da olmasın bu gelirin de beyan edilmesi gerekmektedir.

#### **2.2.3.4. Mirasçıların Vergilendirilmesi**

Ölüm sebebiyle muristen mirasçılara geçen işletmenin faaliyetinin mirasçılardan bir veya birkaçı tarafından sürdürülmesi durumunda sadece faaliyette bulunan mirasçıların ticari kazanç yönünden mükellefiyet tesis ettirmeleri gerekmektedir. Ancak mirasbırakanın ölüm tarihi ile varislerden birinin veya bir kaçının mükellefiyet tesis ettirdiği tarih arasındaki dönemde birden fazla mirasçı tarafından faaliyette bulunmuş ise bu mirasçıların adi ortaklık halinde faaliyet gösterdiğinin kabul edilmesi ve adi ortaklık hükümlerine göre mükellefiyet tesis edilmesi gerekmektedir (İVDB, 08.08.2011 Tarih, B.07.1.GİB.4.34.19.02-019.01-1220 Sayılı Özelge). Buna göre mirasçının birden fazla olması halinde ticari işletmenin adi ortaklık şeklinde faaliyet gösterdiği kabul edilerek her mirasçının kendisi için gelir vergisi ve geçici vergi yönünden mükellefiyet tesisi gerekirken, GVK'nın 94. maddesi kapsamında yapılan tevkifatlar (muhtasar beyanname) için ortaklık adına mükellefiyet tesis edilmesi gerekmektedir. Bu durumda "**adi ortaklık halinde faaliyet gösterilmekte iken bir kısım mirasçıların ortaklıktaki hisselerini diğer varislere veya başka şahıslara satmaları halinde bu satıştan elde edilen kazancın ticari kazanç olarak vergilendirilmesi gerekmektedir.**" (İVDB, 08.08.2011 Tarih, B.07.1.GİB.4.34.19.02-019.01-1220 Sayılı Özelge) "**Murisin ölüm tarihi ile mirasçılardan biri veya birkaçının söz konusu işletmeyi kendi adlarına işletmeye başladıkları tarih arasındaki mirasçılarda faaliyette bulunulmamış ise her bir mirasçının işletmedeki hissesinin, faaliyete devam edecek mirasçı veya mirasçılara devretmelerinden elde edilecek kazancın değer artış kazancı olarak vergilendirilmesi gerekmektedir.**" (GİB, 03.06.1998 Tarih, B.07.0.GEL.0.40/4006-291/20870 Sayılı Özelge ). Zira GVK mükerrer

madde 80/4'de “*ortaklık haklarının ve hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kazançların değer artış kazancı olarak vergiye tabi tutulacağı*” belirtilmiştir. Dolayısıyla miras ortaklığı şeklinde bir ticari faaliyette bulunulmadan mirasçılarının bir kısmının muristen kalan ticari işletmeyi devam ettirmesi, diğerlerinin de miras ortaklığı hissesini faaliyete devam edecek mirasçıya devretmeleri halinde bu devir işleminden kazancın GVK'nın mükerrer 80/4. maddesine göre vergilendirilmesi gerekir.

#### **2.2.4. Adi Şirket Ortağının Ölümü Halinde Vergilendirme**

Adi şirket ortağının ölümü halinde muris ve mirasçılarının nasıl vergilendirileceğine ilişkin açıklamalara aşağıda yer verilmiştir.

##### **2.2.4.1. Murisin Vergilendirilmesi**

Adi ortaklıkta da ortağın ölümü ölen için işi bırakma hükmünde olduğundan ölümün vuku bulduğu gün itibariyle ortaklıkların bilanço ve kâr-zarar tablolarının çıkarılarak kâr veya zarardan ortağın payına isabet eden tutarın saptanması ve saptanan bu tutarın ölümün vuku bulduğu günden itibaren dört ay içinde, mirası kabul eden mirasçılarca beyan edilmesi gerekmektedir. GVK madde 81/1'e göre “*ferdi bir işletmenin sahibinin ölümü halinde, kanunî mirasçılar tarafından işletmenin faaliyetine devam olunması ve mirasçılar tarafından işletmeye dâhil iktisadî kıymetlerin kayıtlı değerleriyle (bilanço esasına göre defter tutuluyorsa bilançonun aktif ve pasifiyle bütün halinde) aynen devir alınması halinde değer artış kazancı hesaplanmaz ve vergilendirilmez.*” Bu hükmün uygulanmasında adi ortaklıkların da ferdi işletme gibi mütalâa edilmesi gereklidir (Özbalcı, 2007: 693). O halde ortaklardan ölen olması durumunda mirasçılarının ortaklık payını aktif ve pasifiyle birlikte devralıp ortaklık faaliyetine aynen devam halinde bu devirden dolayı muris adına değer artış kazancı hesaplanmayacaktır. Aynı şekilde mirasbırakanın ortaklık paylarının veya haklarının mirasçılara veraseten intikali GVK'nın mükerrer 80. maddesinde ifade edilen “*elden çıkarma*” kapsamına girmediğinden ortaklık paylarının mirasçılara intikalinde de değer artış kazancı hesaplanmayacaktır. Ancak ölüm sonrası ortaklığa devam edilmemesi durumunda işletmenin aktifinde kayıtlı bulunan kıymetlerin akıbeti hakkında herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır.

Kanaatimizce ölümle adi ortaklık son buluyorsa işletmeye kayıtlı kıymetler emsal bedel üzerinden işletme dışına çıkarılmalı mevcut ortağın payı ticari kazanç olarak dikkate alınması gerekmektedir. Ancak ölen ortak için bu kıymetler gelir vergisi

yönünden dikkate alınmamalı, kayıtlı değerleri ortağın kapanış bilançosuna dâhil edilerek terekeye intikal ettirilmeli, böylelikle sadece veraset ve intikal vergisine tabi tutulmalıdır. Aksi bir kabul tarzı esas alındığında aynı kıymet/işlem üzerinden hem gelir vergisi hem de veraset ve intikal vergisi alınması sonucunu doğurur ki bu durum da Türk Vergi Hukukuna aykırı düşmektedir.

Örneğin Bay Ali ile Bay Bilal'in birlikte kurduğu (BA) adi ortaklığına Ali Bey % 40, Bilal Bey ise % 60 oranında ortaktır. Ali Bey 10.03.2019 tarihinde vefat etmiştir. Ölüm günü itibariyle işletmeye kayıtlı ve maliyet bedeli 200.000,00 TL, emsal bedeli ise 300.000,00 TL olan emtia bulunmaktadır. Ali Beyin varisleri mirası kabul etmiş ancak işletme faaliyetini sürdürmemişlerdir. Bu durumda Bilal Bey Ali Bey adına payına düşen emtia için 10.03.2019 tarihi itibariyle 120.000,00 TL tutarında fatura düzenlenmeli ve bu fatura söz konusu ortağın dönem kazancının tespitinde dikkate alınmalıdır. Ancak Ali Beyin payına isabet eden 180.000,00 TL tutarındaki emtianın bu ortağın kapanış bilançosuna ve VİV beyannamesine dâhil edilerek vergiye tabi tutulması gerekmektedir.

#### **2.2.4.2. Mirasçılardan Vergilendirilmesi**

TBK'ya göre ortaklardan birinin ölümü durumunda ölen ortak yerine onun mirasçıları geçerek ortaklığın devam ettirilmesi konusunda önceden yapılmış bir sözleşme varsa mevcut ortak ya da ortaklar mirasçılar ile ortaklığa devam edebilirler. Böyle bir durumda mirasçılar bir ay içinde vergi dairesine başvurarak işe başlamayı bildirmeleri ve adlarına gelir vergisi yönünden mükellefiyet tesis ettirmeleri gerekmektedir. Mirasçılardan adi ortaklığa girmeksizin kendilerine intikal eden ortaklık paylarını diğer mirasçılara ya da ortaklara devretmeleri durumunda ise mükellefiyet tesis edilmez. Ancak adi ortaklığa girdikten sonra mirasçılardan payını diğer ortaklara veya mirasçılara devreden olursa, devreden mirasçının mükellefiyetinin terkin edilmesi ve hisse devrinden doğan kazancın da değer artış kazancı olarak beyan edilmesi gerekmektedir.

#### **2.2.5. Kolektif ve Adi Komandit Şirket Ortağının Ölümü Halinde Vergilendirme**

Kollektif ve adi komandit şirketlerde ortak değişikliğinin ya da ortak sayısındaki azalış ya da artışın şirketin vergi mükellefiyetine ve vergilendirme dönemine etkisi bulunmamaktadır (İVDB'nin, 20.01.2006 Tarih, B.07.1.GİB.4.34.19.02/VUK-2/12-322 Sayılı Özelgesi). Çünkü şirket kar veya zararın paylaşımını vergilendirme dönemi (hesap

dönemi) sonunda mevcut ortaklarını dikkate almak suretiyle yapar. Haliyle yıl içinde ortaklardan ayrılan olması halinde kar veya zarardan pay alması normal koşullarda söz konusu olamaz. Hesap dönemi içinde ortaklığa giren kişinin kar payı da, ortaklığa girdiği tarihten sonraki devre ile sınırlandırılmaz ve o hesap döneminin tamamında elde edilen kar ya da zarardan pay alır. Hesap dönemi içinde vergilendirme yönünden ayrılma veya şirkete girme tarihi itibariyle ortakların payına isabet eden kar ya da zarar tutarının bilinmesine ve buna bağlı olarak hesap döneminin bu tarihler itibari ile belirlenmesine imkân bulunmadığı gibi ihtiyaç da yoktur. Ancak iki kişiden oluşan bir kolektif ya da adi komandit şirkette, ortaklardan birinin ölmesi veya ortaklıktan ayrılması halinde, ortak sayısı bire (teke) düşeceğinden ve artık bir ortaklıktan söz edilemeyeceği ve şirketin ferdi işletmeye dönüşmesi söz konusu olacağı için vergisel yükümlülüklerin yeni duruma göre tesis edilmesi gerekecektir (İVBD, 20.01.2006 Tarih, B.07.1.GİB.4.34.19.02/VUK-2/12-322 Sayılı Özelge).

#### **2.2.5.1. Murisin Vergilendirilmesi**

Kollektif ve adi komandit şirketlerde normal koşullarda ortak değişiklikleri ile ortak sayısındaki artış ve azalışlar şirket faaliyetlerini etkilememekte, şirketin ve dolayısıyla da ortakların kar ve zarar tespiti hesap dönemi sonu itibariyle yapılmaktadır. Ancak ortaklardan birinin ölümü halinde ölümün vuku bulduğu gün itibariyle şirketin kar ve zararının ortaya çıkarılarak ölenin ortaklıktan alacağı kar ve zararın tespiti gerekmektedir. Çünkü ölen için ölüm işi bırakma anlamına gelmekte, işi bırakma tarihi de ölüm tarihidir. Bu tarih itibariyle şirket bünyesinde onun hesabına yürütülen durdurulması ve sona erdirilmesi gerekmektedir (Tarakçı, 1995: 292). Bu sebeple ölümün vuku bulduğu gün itibariyle şirketin envanterinin, bilanço ve gelir tablosunun çıkartılarak ölen ortağa isabet eden gelir ve ortaklık payı tutarının tespit edilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan GVK'nın 81/1. Maddesinde yer alan hüküm uyarınca kolektif şirketlerde ortaklardan veya komandit şirketlerde komandite ortaklardan birinin ölümü halinde mirasçılarca şirket faaliyetine aynen devam olunması halinde değer artış kazancı hesaplanmayacaktır. Aynı şekilde ölene ait ortaklık hakkının veya payının mirasçılara veraseten intikali GVK'nın mükerrer 80. maddesinde ifade bulan "elden çıkarma" kapsamına girmediğinden dolayı da değer artış kazancı hesaplanamayacaktır. Ölümle birlikte ortaklığın faaliyetine mirasçılarca devam olunmaması halinde şirket tasfiye olunacağından tasfiye sonucuna göre işlem tesis edilmesi, şirketin tasfiyesi sonucuna göre mevcut ortakların ve ölen ortağın tasfiye artığından aldığı payların ticari kazanç

hükümlerine göre değerlendirilmesi gerekmektedir. Bununla birlikte komanditer ortağın ölmesi ölüm tarihine kadar oluşan ticari kardan ölen komanditer ortağın hissesine isabet eden tutar, ölen ortağa ait menkul sermaye iradı olarak dikkate alınacak ve yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde mirasçılar tarafından beyan edilecektir.

### **2.2.5.2. Mirasçılarının Vergilendirilmesi**

Ölen kollektif veya adi komandit şirket ortağının mirasçılarının vergilendirilmesi durumu aşağıda ayrı olarak irdelenmiştir. Mirasçılar ölen kişiye ait işletmeyi devam ettirmeleri ve daha önceden başka bir faaliyetinden dolayı gelir vergisi mükellefiyetleri yoksa işe başlama tarihinden itibaren vergilendirilmeleri gerekecektir. İşe başlama tarihi ise GVK'nın 81. maddesine göre faaliyete devam edilmesi halinde miras bırakanın öldüğü gündür.

#### **2.2.5.2.1. Kollektif Şirket Ortağının Mirasçılarının Vergilendirilmesi**

Şirket sözleşmesinde ortağın ölümü halinde mirasçılarıyla devam edeceğine dair hüküm bulunur ve mirasçılar da istikametteki iradelerini yasanın öngördüğü üç aylık sürede bildirirlerse; eğer sözleşmede böyle bir hüküm yoksa diğer ortakların mirasçılarla devam etmek istedikleri hususunda oybirliğiyle verecekleri kararla, şirkete kollektif ortak olarak katılabilirler.

Bu iki durumda da VUK'un 153. maddesi uyarınca mirasçılar ortaklıklarının tescili ile birlikte işe başlamış olurlar ve vergi dairesine bildirerek vergi mükellefiyeti tesis ettirmeleri gerekir (Tarakçı, 1995: 293). Mirasçılarının hesap dönemi sonuna kadarki dönem için şirketten aldıkları kar ya da zararı kendi adlarına takip eden senenin mart ayında beyan etmeleri gerekmektedir. Ancak ortaklığa dâhil olan mirasçılarının sonradan devretmeleri durumunda hisse devrinden elde edilen kazancın değer artış kazancı olarak bildirilmesi ve başkaca ticari faaliyetleri yoksa mükellefiyetlerini terkin ettirmesi lazımdır.

Nitekim Gelir İdaresince verilen bir özelgede (GİB, 30.12.1998 Tarih, B.07.0.GEL.0.43/4305-46/50440 Sayılı Özelge) "*ferdi bir işletmenin sahibinin ölümü halinde ölüm tarihi itibarıyla ticari işletmenin faaliyetini durdurduğu kabul edilmektedir. Dolayısıyla ölüm nedeniyle, faaliyeti durdurulan işletmedeki hisselerin mirasçılarca diğer mirasçılara veya mirasçı olmayanlara devredilmesi halinde elde edilecek kazancın değer artış kazancı olarak vergilendirilmesi gerekmektedir.*

*Sahibinin ölümüyle vârislerine geçen işletmenin faaliyetine mirasçılardan bir*

*veya birkaçı tarafından devam edilmesi halinde, sadece faaliyette bulunan mirasçılar için ticari kazanç bakımından mükellefiyet tesisinin yapılacağı tabiidir.*

*Bu durumda faaliyette bulunmayan diğer mirasçıların kendilerine intikal eden ortaklık hisselerinin diğer mirasçılara veya başka kimselere satmak suretiyle elden çıkarmalarından doğan kazancın ise değer artış kazancı olarak vergilendirilmesi gerekmektedir. Başka bir deyişle, faaliyetine devam etmeyen bu kişilerin ticari kazanç için gelir vergisi mükellefiyetlerinin tesis edilmesi mümkün değildir.”* şeklinde bu yönde görüş bildirilmiştir.

Mirasçılardan birinin ya da tamamının şirkete komanditer ortak olarak katılmak istemeleri ve diğer ortakların da bu isteği oy birliği ile kabul etmeleri durumunda şirket adi komandit şirkete dönüşür ve ortaklık sözleşmesinin değiştirilmesi gerekir (Tarakçı, 1995: 293). GVK'nın 75. maddesinin 2. fıkrasının 2 no.lu bendinde “ *komanditerlerin kâr paylarının menkul sermaye iradı olduğu ve adi komandit şirketlerde bu iradın şirket kârının ilişkin bulunduğu takvim yılında elde edilmiş sayılacağı*” belirtilmiştir. Öte yandan ölüm tarihi ile ortaklığın tescili arasında geçen zaman zarfında mirasçılar komanditer olarak kabul edildiğinden bu döneme ait kazancın menkul sermaye iradı olarak beyanı icap eder. Bu kazanç üzerinden kar dağıtım aşamasında herhangi bir stopaj yapılmadığından karın tamamının, beyan sınırını aşması halinde beyan edilmesi gerekir.

#### **2.2.5.2.2. Adi Komandit Şirket Ortağının Mirasçılarının Vergilendirilmesi**

Adi komandit şirkette komandite ortağın ölümü sonrasında mirasçıların şirkete komandite ortak girmeleri tıpkı kolektif şirket ortağının mirasçılarının şirkete kolektif ortak olarak girmeleri gibidir. Bunlar da ortaklıklarının tescili ile birlikte işe başlamış olurlar ve başka bir işi nedeniyle mükellefiyet kaydı yoksa gelir vergisi mükellefiyeti tesis ettirmeleri gerekir (Tarakçı, 1995: 293). Ortaklığa giren bir mirasçının payını sonradan devretmesi durumunda mükellefiyetinin terkin edilmesi ve ortaklık payının devrinden elde edilen kazancın değer artış kazancı kapsamında yıllık beyanname ile beyanı gerekir. Mirasçının komanditer ortak olarak şirkete girmesi halinde işe başlamanın bildirilmesi ve mükellefiyet tesisi söz konusu olmaz.

Komanditer ortağın ölümünde ise TTK'nın 316. Maddesi gereği mirasçıları komanditer ortak olarak yerine geçmektedir. Komanditerlerin şirketten elde edecekleri kazanç menkul sermaye iradı sayılacağından gelir vergisi mükellefiyeti tesisi gerekmez. Ancak kazançların tamamını gelir vergisi beyan dönemlerinde GVK'nın 85, 86 ve 92.

maddeleri uyarınca yıllık beyanname ile beyan etmelidirler.

### **2.2.6. Murise Ait Gelir Vergisi Beyannamelerinin Verilmesi ve Vergilerin Ödenmesi**

Bu kısımda mirası kabul etmiş mirasçıların murise ait gelir vergisi beyanlarını nasıl yapacakları ve bu beyanlar üzerinden tahakkuk edecek vergilerin nasıl ödeneceği açıklanmıştır.

#### **2.2.6.1. Gelir Vergisi Beyanına İlişkin Genel Hükümler**

Gelir vergisine tabi olan gerçek kişiler elde ettikleri kazanç ve iratlar için beyanname verirler. GVK'nın 83. maddesine göre de hilafına hüküm olmadıkça gelir vergisi, mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh olunmaktadır. Gelir vergisi beyanları ise GVK'nın 84. maddesinde belirtilen; “*Yıllık*”, “*Muhtasar*”, “*Münferit*” Beyanname ile yapılmaktadır. Gelir vergisi mükellefleri GVK'nın 2. maddesinde belirtilen unsurlardan bir takvim yılı içinde elde ettikleri kazanç ve iratları için GVK'da aksine bir hüküm olmadıkça yıllık beyanname verirler (Özbalcı, 2007: 717).

GVK madde 92'ye göre “bir takvim yılına ait beyannamenin izleyen yılın mart ayının başından yirmi beşinci günü akşamına kadar, gelirin sadece basit usulde tespit edilen ticarî kazançlardan ibaret olması halinde izleyen yılın şubat ayının başından yirmi beşinci günü akşamına kadar, tam mükellefiyette vergiyi tarha yetkili vergi dairesine, dar mükellefiyette ise Türkiye’de vergi muhatabı mevcut ise onun Türkiye’de oturduğu yerin, Türkiye’de vergi muhatabı yok ise işyerinin, işyeri birden fazla ise bu işyerlerinden herhangi birisinin bulunduğu yer vergi dairesine verilmesi veya taahhütlü olarak posta ile gönderilmesi gerekir. Takvim yılı içinde memleketi terk edenlerin beyannameleri memleketi terke takaddüm eden 15 gün, ölüm halinde ölüm tarihinden itibaren 4 ay içinde verilmesi gerekir.” Madde 98’e göre de “vergi tevkifatı yapmaya mecbur olanlar, bir ay içinde yaptıkları ödemeler veya tahakkuk ettirdikleri kârlar ve iratlar ile bunlardan tevkif ettikleri vergileri ertesi ayın yirmi üçüncü günü akşamına kadar, ödeme veya tahakkukun yapıldığı yerin bağlı olduğu vergi dairesine muhtasar beyannameyle bildirmek zorundadırlar.” Maddenin devamında yer alan hükme göre de “Yılsonlarında tahakkuk ettirilen mevduat faizlerinden kesilecek vergilerin bildirilmesi için bu süre bir ay uzatılır. Ziraî ürün bedelleri üzerinden tevkifat yapanlar hariç olmak üzere çalıştırdıkları hizmet erbabı sayısı 10 ve daha az olanlar, tevkifatla ilgili muhtasar beyannamelerini, bağlı

buldukları vergi dairesine önceden bildirmek şartıyla her ay yerine Ocak, Nisan, Temmuz ve Ekim aylarının yirmi üçüncü günü akşamına kadar verebilirler.”

Dar mükellefiyete tabi olanlar Türkiye’de ticari kazanç, zirai kazanç ve vergi kesintisine tabi tutulmamış gayrimenkul sermaye iradı şeklinde gelir elde etmesi halinde yıllık beyana tabi olurlar. Ancak GVK’nın 101. maddesine göre dar mükellefiyete tabi mükelleflerden yıllık beyanname vermeye mecbur olmayanlar;

“1. Taşınmazların elden çıkarılmasından doğan diğer kazanç ve iratlarını, gayrimenkulün bulunduğu,

2. Menkul malların ve hakların elden çıkarılmasından doğan diğer kazanç ve iratlarını, mal ve hakların Türkiye’de elden çıkarıldığı,

3. Ticari veya zirai bir işletmenin faaliyetinin durdurulması veya terk edilmesi karşılığında elde ettikleri diğer kazanç ve iratlarını, işletmenin bulunduğu,

4. Arızı olarak ticari işlemlerin yapılmasından veya bu nitelikteki işlemlere tavassuttan elde edilen diğer kazanç ve iratlarla, arızı olarak serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla elde edilen kazançlar ve dar mükellefiyete tabi olanların GVK’nın 45. maddesinde yazılı işleri arızı olarak yapmalarından elde ettikleri diğer kazanç ve iratlar, faaliyetin yapıldığı veya yolcu veya yükün taşıta alındığı,

5. Gerçek usulde vergiye tabi mükelleflerin terk ettikleri işleriyle ilgili olarak sonradan elde ettikleri diğer kazanç ve iratlar, ticari, zirai veya mesleki bir faaliyete hiç girişilmemesi veya ihale, artırma ve eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde ettikleri diğer kazanç ve iratları, vergisi tevkif suretiyle alınmamış menkul sermaye iratlarını ve diğer her türlü kazanç ve irada ilişkin ödemenin Türkiye’de yapıldığı” yerin vergi dairesine münferit beyanname ile bildirmeye mecburdurlar.

Bu kazanç ve iratlardan kaynaklanan beyannamelerin serbest meslek faaliyetinde bu faaliyetlerin sona erdiği, bunun dışında kalan diğer kazanç ve iratlarla ilgili olanların ise bu kazanç ve iratların elde edildiği tarihten itibaren 15 gün içinde verilmesi mecburidir.

#### **2.2.6.2. Murise Ait Yıllık Beyannamenin Verilmesi ve Ödenmesi**

GVK’nın 84. maddesinde belirtilen beyannameleri vermek zorunda olan kişinin ölümü halinde beyanname türüne göre mirasçılar farklı sürelerde gelir vergisi beyannamesini (yıllık, münferit, muhtasar) verirler. Yıllık gelir vergisi beyanına tabi olan



tam mükellef ve dar mükellefin ölümü halinde GVK'nın 92. maddesi gereği ölüm tarihinden itibaren 4 ay içerisinde yıllık beyannamenin verilmesi gerekmektedir. Takvim yılı içerisinde mükellefiyetin ortadan kalkmasına neden olan ölüm olayının vuku bulması halinde vergilendirme dönemi, takvim yılı başından mükellefiyetin kalktığı ölüm tarihine kadar olan süreyi kapsamaktadır (Şenyüz vd., 2011b: 223).

GVK'nın 92. maddesinde “*yıllık beyannamenin, tam mükellefiyette vergiyi tarha yetkili vergi dairesine, dar mükellefiyette Türkiye’de vergi muhatabı mevcutsa onun Türkiye’de oturduğu yerin, Türkiye’de vergi muhatabı yoksa işyerinin, işyeri birden fazla ise bu işyerlerinden herhangi birisinin bulunduğu yer vergi dairesine verileceği veya taahhütlü olarak posta ile gönderileceği*” belirtilmiştir.

Aynı Kanun’un 106. maddesine göre de “*gelir vergisi esas itibariyle mükellefin ikametgâhının bulunduğu mahal vergi dairesince tarh olunur. Ancak işyeri ve ikametgâhu ayrı vergi dairelerinde bulunan mükelleflerin vergileri Maliye Bakanlığı’nca uygun görüldüğü takdirde ve mükellefe evvelden bildirilmek kaydıyla işyerinin bulunduğu mahal vergi dairesince tarh olunur*”. Maliye Bakanlığı bu yetkisini 1950’li yıllarda kullanmış büyük merkezlerde tarha yetkili vergi dairesini işyerinin bulunduğu yer itibariyle belirlemiştir (Şenyüz vd., 2011b: 223).

Beyan esasına dayanan gelir vergisi uygulamasında, gelir sahibinin beyan ettiği gelire faaliyeti arasındaki bağlantının araştırılması, yoklama yoluyla faaliyet hacmi ve beyan edilen gelir tutarına yönelik denetimlerin yapılması önem taşır. Bu yönü ile mükellefiyetin işyeri vergi dairesince izlenmesi gereği vardır. Maliye Bakanlığı yetkisi dâhilinde büyük merkezlerde işyeri vergi dairelerinin esas alınması bu nedenlere dayanır (Özbalcı, 2007: 867).

Ayrıca GVK'nın 64. maddesinde yer alan diğer ücretlerin vergileri normal olarak ikametgâhlarının bulunduğu yer vergi dairesince tarh olunur. Ancak 106. maddede ikametgâh vergi dairesince tarh olunmamışsa faaliyetin icra edildiği yer vergi dairesinin tarhiyatı yapacağı belirtilmiştir.

Bu durumda ölen mükellefin ticari, zirai veya serbest meslek kazancından dolayı mükellefiyeti varsa yıllık gelir vergisi beyanamesi iş yerinin bulunduğu yer vergi dairesine, beyan olunan gelirin diğer gelir unsurlarından oluşması halinde ise ölenin ikametgâhının bulunduğu yer vergi dairesine verilmesi gerekmektedir.

GVK'nın 92 ve 117. maddelerine göre *“yıllık gelir vergisi; kazancı sadece basit usulde tespit edilen ticari kazançtan oluşan mükelleflerce şubat ve haziran aylarında, diğer mükelleflerce (kazancının büyük kısmı zirai kazançtan oluşanlar hariç) ise mart ve temmuz aylarında olmak üzere iki eşit taksitte ödenmektedir.”* Genel durum bu şekilde olmakla beraber ölüm halinde vergilerin ödenmesi ile ilgili olarak VUK'da özel bir düzenleme yapılmıştır.

Bu düzenleme VUK'un 112. Madde hükmüne göre ölene ait kıst dönem ya da geçmiş dönem gelir vergisi ile ikmalen, re'sen veya idarece tarh olunan vergilerin ödenme zamanları mirasçılarca teminat gösterilmesi veya gösterilmemesi durumlarına göre değişiklik arz etmektedir.

### **2.2.6.3. Teminat Gösterilmediği Durumlarda Tahakkuk Eden Vergilerin Ödenmesi**

Mirası kabul eden mirasçılarca mirasbırakanın gerek kıst döneme gerekse geçmiş hesap dönemine ait gelir vergisinin dört aylık beyan süresi içinde ödenmesi gerekir. Ancak mirasçılar mirasbırakanın gelir vergisi beyannamesini dört aylık beyan sürenin bitimini beklemeden vermeleri halinde ise tarh edilen verginin beyannamenin verildiği gün itibariyle ödenmesi gerekir. Bu süre içinde verginin ödenmemesi durumunda beyannamenin verildiği gün vade olarak kabul edilir ve gecikilen her gün için gecikme zammı tatbik olunarak tahsil olunur.

Diğer taraftan teminat gösterilmediği durumlarda ikmalen, re'sen ya da idarece tarh olunan vergilerin ise tahakkuk tarihinden itibaren bir ay içinde ödenmesi gerekmektedir. Ödenmemesi durumunda ise normal vade tarihinden itibaren gecikilen her gün için gecikme zammı tatbik olunacaktır.

### **2.2.6.4. Teminat Gösterildiği Durumlarda Tahakkuk Eden Vergilerin Ödenmesi**

Mirasçılarca teminat gösterilmesi durumunda ölen mükellefin kıst döneme ve geçmiş döneme ait gelir vergilerinin ödenme zamanlarının ayrı ayrı irdelenmesi gerekmektedir. Geçmiş dönem beyannamesi verilmekle beraber gelir vergisinin ilk taksitini ödemediği ölen mükellefin mirasçıları AATUHK'ya göre vergi dairesine teminat gösterirler ise vadesi geçmiş taksitleri üç ay içinde ve vadesi henüz gelmemiş olan taksitleri de kanunlarda öngörülen vadelerinde ödeyebilirler. Örneğin Mükellef Bay (A) 02 Nisan 2019'da ölmüş ve 2018 yılı gelir vergisi beyannamesini vermekle birlikte 31.03.2019 tarihi itibariyle birinci taksitini ödemiştir. Mükellefin 2018 yılı gelir vergileri için mirasçılar tarafından teminat gösterilir ise birinci taksitin 30.06.2019

tarihine kadar ödenebilecektir. Uzatılan süre için ayrıca gecikme zammı ya da tecil faizi de uygulanmayacaktır. Şayet mükellef Bay (A) 2018 yılı gelir vergisi beyannamesini vermeden ölmüş olsaydı mirasçılarca beyanname dört ay içinde verilecek ve vergileri de bu süre içinde veya teminat göstermek şartıyla normal taksit zamanlarında ödenecekti. Çünkü VUK'taki hüküm vadesi geçmemiş olan taksitler açısından bir süre uzatımı öngörmemektedir (Akarca ve Şafak, 2012).

Diğer taraftan VUK madde 12'de hüküm bulan *“Bu fıkra yazılı tahsil süreleri Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun mucibince teminat gösterildiği takdirde vergi kanunları ile belli taksit zamanına kadar ve taksit zamanı geçmişse üç ay uzatılır.”* düzenlemesinden hareketle mükellefin geçmiş yıla ait gelir vergisinin ödenmesinde olduğu gibi, teminat gösterildiği takdirde cari yıla yani kıst döneme ait gelir üzerinden alınan vergilerinin vadelerinin de ödeme zamanına kadar veya ödeme zamanı geçmişse vadelerinin üç ay uzatılması gerekir. Örneklendirmek gerekirse, 20 Şubat 2019'da ölen bir mükellefin 01.01.2019-20.02.2019 kıst dönemi gelirin 20 Haziran 2019 tarihine kadar beyan edilmesi, beyan üzerinden tarh olunan verginin vadesinin mirasçılarca teminat gösterilmesi durumunda 2020 yılı Mart ve Temmuz aylarındaki taksit vadelerine kadar uzatılması gerekmektedir (Danıştay 4. Daire, 09.06.2004 Tarih, E.2004/659, K.2004/1439 Sayılı Karar). Çünkü normal koşullarda 2019 yılına ait gelirlerin 2020 yılı Mart ayında beyan edilmesi ve tahakkuk eden vergilerin de 2020 yılı Mart ve Temmuz aylarında olmak üzere iki taksitte ödenmesi gerekirdi. Ölüm sonrası beyan üzerine tarh olunan vergilerin beyan süresi içinde ödenmesi teminat gösterilmediği hallerde geçerlidir. Ayrıca ölüm halinde verilecek beyanname üzerinden tahakkuk eden vergi defaten ödenmekte olup, herhangi bir taksit söz konusu olmamaktadır. Dolayısıyla taksit sürelerinden kasıt dört aylık sürenin sonu olmayıp, kıst dönemin içinde bulunduğu takvim yılını takip eden yılın Mart ve Temmuz aylarıdır. Dolayısıyla verginin ertelenmesi için teminat gösterilmesi halinde süre uzatımının ölüm halinde beyan tarihine üç aylık süre ilave edilmesi şeklinde değil de, normal koşullarda ödenmesi gereken taksit sürelerine kadar ertelenmesi şeklinde tatbik edilmesi gerektiği kanaatindeyiz. Ancak bu konuda farklı görüş ve uygulamaların olduğunu daha önce belirtmiştik.

#### **2.2.6.5. Murise Ait Geçici Vergi Beyannamelerinin Durumu**

GVK'nın mükerrer 120. maddesine göre hesaplanan geçici vergi, üç aylık dönemi izleyen ikinci ayın on dördüncü günü akşamına kadar bağlı olunan vergi dairesine beyan edilir ve on yedinci günü akşamına kadar ödenir. Bununla birlikte vergi kanunlarında

ölüm halinde geçici vergi beyannamesinin verileceği süreye ilişkin özel bir düzenleme bulunmadığı için VUK'un 16. maddesi uyarınca ölen kimseye ait bu verginin beyanname verme süresi üç ay uzayacaktır. Diğer taraftan 217 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nin "4.10. İşi Bırakan veya Tasfiyeye giren mükellefler" başlıklı bölümünde "*Geçici vergi beyannamesinin verilme süresinden önce aynı dönemi içeren gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi halinde, bu dönem için ayrıca geçici vergi beyannamesi verilmeyecektir*" açıklamalarına yer verilmiştir. Bu bağlamda ölüm nedeniyle verilecek geçici vergi beyannamesinin verilme süresinin yıllık gelir vergisi (geçmiş dönem ve kıst dönem) beyannamesinden daha sonraki bir tarihe rastlaması halinde geçici vergi beyannamesinin verilmesine gerek yoktur. Diğer bir ifadeyle böyle bir durumda geçici vergi ödemesi söz konusu olmayacaktır. Nitekim Gelir İdaresi de vermiş olduğu bir özalgede (Ayfon Defterdarlığı, 09.03.2012 Tarih, B.07.4.DEF.0.03.10.00-GVK.MUK.852-4 Sayılı Özelge) 14.08.2010 tarihinde vefat eden mükellefin 2010/III. dönemi geçici vergi beyannamesinin verilme süresine VUK'un 16. maddesi hükmü gereğince 3 ay ekleneceğini, 2010 takvim yılına ait yıllık gelir vergisi beyannamesinin bu süreden önce verilecek olması nedeniyle mükellef adına 2010/III. dönemi geçici vergi beyannamesi verilmeyeceğini bildirmiştir.

#### **2.2.6.6. Murise Ait Muhtasar Beyannamenin Verilmesi**

GVK'da ölüm halinde yıllık beyannamenin ne zaman verileceğine dair özel bir hüküm bulunmakla beraber muhtasar beyannameye ilişkin bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu durumda VUK'un 16. maddesi uyarınca beyanname verme süresine üç ay eklenecek ve aynı Kanun'un 112. maddesine göre beyan edilen vergi bu süre içinde ödenecektir (Oktar , 1994: 84). Örneğin 10 Mayıs 2019'de ölen ve ticari kazancından dolayı gerçek usulde vergilendirilen Bay (A)'nın henüz verilmemiş Nisan 2019 ve Mayıs 2019 dönemlerine ait muhtasar beyannamelerinin verilme süresi üç ay uzayacak ve sırasıyla 23 Ağustos ve 23 Eylül 2019 tarihine kadar verilebilecektir. Muhtasar beyannamenin üç aylık dönemler itibariyle verilmesi durumunda da beyanname verme döneminin sonundan itibaren üç ay eklenmesi gerekir (Maç ve Jamali, 1999: 513). Fakat ölen kişi bir adi ortaklığın veya bir şahıs şirketinin ortağı ise ve mücbir sebep yoksa bu işletmelere ait aylık beyannamelerin verilmesinde ortağın ölümü dolayısıyla bir süre uzaması söz konusu olmaz. Çünkü burada mükellefiyet ortaklık adınadır ve ortağın ölümü vergilendirmeye ilişkin ödevlerin yerine getirilmesini etkilemez (Maç ve Jamali, 1999: 513).

Görüleceği üzere ölüm halinde beyanname verme süreleri vergi türüne veya mükellefin özelliğine göre farklı tarihlerde olabilmektedir. Bütün vergi beyannamelerinin, beyan tarihlerinin değil de ölüm tarihinin esas alınarak, ölümün vuku bulduğu günden itibaren dört ay içinde verilmesi kuralının getirilmesi, bu konudaki dağınıklığı ortadan kaldıracaktır (Şeker, 1999: 2189).

### 2.2.7. Diğer Ücretlinin Ölümü

193 Sayılı GVK'ya göre ücret gelirleri iki şekilde vergilendirilmekte olup, bunlar; gerçek ücretler ve GVK'nın 64. maddesinde yer alan diğer ücretlerdir. Bir kısım hizmet erbabının gerçek usulde tevkif suretiyle veya yıllık beyanname ile vergilendirilmesi ücretin saptanmasındaki güçlük nedeniyle mümkün olamamaktadır. GVK Md. 64' göre; *“kazançları basit usulde tespit edilen ticaret erbabı yanında çalışanlar, özel hizmetlerde çalışan şoförler, özel inşaat sahiplerinin ücretle çalıştırdığı inşaat işçileri, gayrimenkul sermaye iradı sahibi yanında çalışanlar”*, diğer ücret kapsamında vergilendirilen hizmet erbabıdır. Ayrıca *“gerçek ücretlerinin tespitine imkân olmaması nedeniyle, Danıştay'ın olumlu görüşü ve Maliye Bakanlığınca bu kapsama alınanlar”* da diğer ücretliler kapsamında vergilendirilmektedir.

VUK'un 247 nci maddesine göre, *“diğer ücret kapsamında vergilendirilenler vergi karnesi almaya mecbur olup vergi karnelerinin kendileri tarafından yazılması gereken kısımlarını doldurduktan sonra, vergi bakımından durumlarını kayıt ve tescil ve karneye işaret ettirmek üzere, bunları bağlı oldukları vergi dairesine ibraz etmekle yükümlüdürler”*.

GVK'ya göre diğer ücretlerde vergilendirme dönemi ücret gelirinin elde edildiği elde edildiği dönem olmayıp, hizmetin ifa olduğu takvim yılıdır. Bu kapsamdaki hizmet erbaplarının doldurdukları vergi karnelerini vergi dairesine ibraz etmeleri, işe başladıkları veya değişikliğin meydana geldiği tarihten başlayarak bir ay içinde karneye işaret ettirmeleri gerekir (GVK. Md.108). Diğer ücretli hizmet erbabının gelir vergisi hizmetin ifa olduğu takvim yılının ikinci ayında, takvim yılı içinde işe başlamışlarsa işe başlama tarihinden itibaren bir ay içinde (GVK. Md.109) tarh olunur. Vergi tarhiyatı diğer ücretlilerin ikametgâhlarının bulunduğu yerin vergi dairesince ya da faaliyetlerini icra ettikleri yerin vergi dairesince yapılır (GVK. Md.106). Bu kapsamdaki ücret gelirleri için beyanname verilmez, gelirin toplanmasında dikkate alınmaz ve verilen gelir vergisi beyannamelerinde gelire dâhil edilmez (GVK. Md.64).

Ayrıca diğer ücretli kapsamında olan hizmet erbabının safi ücretleri takvim yılı başında geçerli olan ve sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgari ücretin yıllık brüt tutarının % 25'idir. Diğer ücretli hizmet erbabının, 2019 yılında asgari ücretin 2.558,40 TL olduğu dikkate alındığında, ödeyeceği gelir vergisi  $2.559,40 \times 12 \times \%25 \times \%15 = 1.151,28$  TL'dir. Bu vergiyi iki taksitte ve şubat ve ağustos aylarında ödeyecektir.

Dikkat edileceği üzere diğer ücretliler peşin olarak vergilendirilmektedir. Diğer bir ifadeyle diğer ücretlinin vergisinin tahakkuk ettirildiği dönemde henüz elde etmediği gelir dolayısıyla adına vergi tahakkuk etmekte ve ödenmektedir. Bu sebeple diğer ücretlinin ölümü halinde, mirasçılarca vergi dairesine müracaat edilmek kaydıyla ölen adına ölüm tarihinden sonraki dönemler için tahakkuk eden verginin terkin edilmesi, ödenmiş olması halinde de mirasçılara red ve iade olunması gerekmektedir.

### **2.2.8. Ölüm Olayının Basit Usul Mükellefiyetine Etkisi**

GVK'nın "Basit Usulde Ticari Kazancın Tespiti" başlıklı 46. maddesinde aynı yasanın 47 ve 48. maddelerde yazılı şartları topluca taşıyanların ticari kazançlarının basit usulde tespit olunacağı hükme bağlanmıştır. Basit usule tabi olmanın genel şartlarının düzenlendiği GVK'nın 47. maddesinde ise mükellefin kendi işinde bilfiil çalışması veya bulunması basit usulün genel şartlarından biri olarak kabul edilmiştir Ayrıca mükellefin ölümü halinde iş sahibinin dul eşi veya küçük çocukları namına işe devam olunduğu takdirde bunların bilfiil işin başında bulunup bulunmamalarına bakılmayacaktır. Yani bu durumda iş sahibinin dul kalan eşi ve küçük çocuklarının işin başında bilfiil bulunması veya çalışması gerekli değildir (Uysal ve Eroğlu, 1991: 86). Diğer taraftan ölüm halinde varislerden birinin gerçek usulde vergi mükellefi olması durumunda GVK'nın 46. maddesinde yer alan "*Ortaklarından birisi gerçek usule göre gelir vergisine tabi bulunan ortaklıklarda, diğer ortakların ticari kazancı da gerçek usulde tespit olunur*" hükmü uyarınca varislerin (ortakların) tamamının ticari kazancının gerçek usulde vergilendirilmesi gerekmektedir birlikte söz konusu ortaklık veraseten intikal dolayısıyla ortaya çıkan zorunlu bir ortaklık olması dolayısıyla adı geçen varislerin adi ortaklık şeklinde faaliyette buldukları sürede (mükellefin vefat tarihinden feragat tarihine kadar) adi ortaklığın, bu tarihten sonra ise varislerden herhangi birinin diğer şartları da taşımak kaydıyla basit usulde vergilendirilmesi mümkün bulunmaktadır (İVDB, 16.06.2011 Tarih, B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 46-762 Sayılı Özelge ).

### 2.2.9. Ölüm Halinde Serbest Meslek Kazançları İstisnası

GVK'nın 65. maddesine göre her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır. Serbest meslek faaliyeti ise, sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin bir işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasını ifade etmektedir. Serbest meslek kazançlarıyla ilgili olarak GVK'da iki önemli istisna söz konusu olup bunlardan birincisi GVK'nın 30. maddesinde düzenlenen sergi ve panayır istisnası diğeri ise GVK'nın 18. maddesinde düzenlenen telif kazançları istisnasıdır (Akdoğan, 2008: 246). Telif haklarının değerlendirilmesinden sağlanan gelirin serbest meslek kazancı olarak nitelenip nitelenmeyeceği eseri ortaya çıkarma faaliyetinin serbest meslek faaliyeti olup olmamasına bağlıdır (Duman ve Karyağdı, 2010: 70).

GVK'nın 18. maddesine göre “*müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekâr, bilgisayar programcısı ve mucitlerin ve bunların kanuni mirasçılarının; şiir, hikâye, roman, makale, bilimsel araştırma ve incelemeleri, bilgisayar yazılımı, röportaj, karikatür, fotoğraf, film, video band, radyo ve televizyon senaryo ve oyunu gibi eserlerini gazete, dergi, bilgisayar ve internet ortamı, radyo, televizyon ve videoda yayınlamak veya kitap, CD, disket, resim, heykel ve nota halindeki eserleri ile ihtira beratlarını satmak veya bunlar üzerindeki mevcut haklarını devir ve temlik etmek veya kiralamak suretiyle elde ettikleri hâsılat gelir vergisinden istisnadır.*”

“*Eserlerin neşir, temsil, icra ve teşhir gibi suretlerle değerlendirilmesi karşılığında alman bedel ve ücretler de istisnaya dâhil olup*” (Alptürk, 2004: 78) bu faaliyetler dolayısıyla gelir elde eden kişinin ölümü halinde mirasçılarının, ölen kişinin istisna kapsamında yapmış olduğu faaliyetler nedeniyle kazanç elde etmeleri halinde istisna, mirasçılar arasından sadece kanuni mirasçılara tanınmakta olup (Akdeniz ve Mısırlıoğlu, 1999: 29) mansup mirasçılarının aynı geliri elde etmeleri durumunda istisna uygulaması söz konusu olmayacaktır. Diğer bir ifadeyle GVK'nın 18. maddesi mansup mirasçılar için geçerli değildir. Bu durum madde metninde yer alan “... *ve bunların kanuni mirasçılarının...*” ibaresinden kaynaklanmakta olup GVK'nın 18. maddesini 3239 sayılı Kanun'un 40. maddesi ile değiştiren Kanun'un madde gerekçesinde de bu konuya ilişkin herhangi bir neden belirtilmemiştir.

Bu nedenle burada düzenlenen serbest meslek kazancı istisnasının mirasçılar arasında sadece TMK’da tadat edilen birinci derecede füruu, ikinci derecede ana ve babası ile bunların füruu ve üçüncü dereceye kadar büyük babalar ve annelerle bunların füruundan oluşan kanuni mirasçılara uygulanması gerekir (Özbalcı, 2007: 154; Duman ve Karyağdı, 2010: 76). Kanuni mirasçılarının bir eser üzerindeki haklarını satmaları, kiraya vermeleri veya başka şekilde değerlendirmeleri suretiyle elde ettikleri kazanç serbest meslek kazancıdır ve gelir vergisinden istisna edilmesi gerekmektedir (Akdoğan, 2008: 248; Duman ve Karyağdı, 2010: 87). Eserlerin kanuni mirasçılar dışındaki kişiler(mansup mirasçılar) tarafından kiraya verilmesi sonucu elde edilen gelirler gayrimenkul sermaye iradı iken eserlerin mansup mirasçılar tarafından satılması sonucu elde edilen gelirler ise diğer kazanç ve iratlar olarak değerlendirilmektedir (Şenyüz vd. 2011b: 79). Örneğin, veraset yolu ile intikal eden markaların, mirasçılarca elden çıkarılması, değer artışı kazancı olarak gelir vergisine tabidir. Ancak, vergi matrahının saptanması sırasında iktisap bedeli olarak, markaya ilişkin veraset ve intikal vergisinin değil, veraset ve intikal vergisi matrahının esas alınması gerekir (Danıştay 4. Daire, 26.02.1992 Tarih, K.1992/632, E.1991/2524 Sayılı Karar). Ayrıca istisnanın süresiz olarak düzenlenmesi (Arslan, 200: 82), eser sahibinin ölümünden sonra kanuni mirasçılarının elde ettiği eser gelirlerinin hem miktar hem de süre sınırı olmaksızın istisnaya konu olması sonucunu doğurmaktadır. GVK’nın 18. maddesi kapsamındaki gelirlerin kanuni mirasçılar tarafından elde edilmesi dolayısıyla uygulanmakta olan istisnanın, Kanun’un ilk madde metninde olduğu gibi ya miktar\* ya da süre sınırlandırması konularak yeniden düzenlenmesi gerekmektedir.

### **2.2.10. Miras Kalan Taşınmazların Mirasçılarca Satışı**

Miras kalan gayrimenkulün, ya da kat karşılığı verilmiş arsa karşılığında elde edilen taşınmazların mirasçılar tarafından satışı yasal düzenlemeler, vergi idaresinin görüşü ve yargı kararlarına göre incelenmiştir.

#### **1.2.10.1. Yasal Düzenlemeler**

GVK madde 37/1’de “*her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançların ticari kazanç*” olarak tanımlanmıştır. Madde 37/2-4’de ise “*gayrimenkullerin alım, satım*

---

\* Kanunun ilk madde metni “Müellif, mütercim, heykeltıraş, ressam ve bestekârların kitap, resim, heykel ve nota halindeki eserlerinden bir takvim yılında elde ettikleri kazançların 500 lirası gelir vergisinden istisnadır.(Yazılı eserlerin tefrika halinde satılması; temsil, icra, teshir gibi suretlerle değerlendirilmesi karşılığında alınan bedel ve ücretler istisnaya dâhildir.)” (Turgay, 1959: 159).



*ve inşaa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerden elde ettikleri kazancın ticari kazanç” olduğu ifade edilmiştir. Mükerrer 80 inci madde de ivazsız iktisap edilen hariç taşınmazların elden çıkarılmasından doğan kazançların “değer artışı kazancı” olduğu hükme bağlanmıştır. Mükerrer 81'inci maddesinin birinci fıkrasında değer artış kazancının nasıl hesaplanacağı hükümlerine yer verilmiştir. Veraset yoluyla intikal eden gayrimenkuller gibi bedelsiz olarak iktisap edilen taşınmazların satışından doğan kazançlar ile iktisap tarihinden başlayarak 5 yıldan fazla süreyle elde bulundurduktan sonra taşınmaz devrinden elde edilen kazançlar gelir vergisinin konusuna girmemektedir. Bu tür kazançlar hiçbir şekilde beyan edilmeyecek ve diğer gelirler nedeniyle verilecek beyannameye dâhil edilmeyecektir. (Gürboğa ve Atabey, 2008: 206-207). Aynı şekilde karşılıksız olarak iktisap edilen taşınmaz üzerine, sahibi tarafından inşaa edilen veya kat karşılığı olarak alınan taşınmazların daha sonra elden çıkarılması halinde elde edilen gelir, değer artışı kazancı kapsamında değerlendirilmeyecektir (GİB, 25/03/2011 Tarih, GVK-76/2011-2 Değer Artışı Kazancı-76 sayılı Gelir Vergisi Sirküleri). Keza karşılıksız olarak (veraset yoluyla) elde edilen taşınmazın, cins tashihi yapılarak kat karşılığı verilmesi halinde, "karşılıksız iktisap edilme" niteliği değişmeyeceğinden, bu taşınmazın satışından elde edilen gelir de değer artışı kazancına tabi olmayacaktır (GİB, 25/03/2011 Tarih, GVK-76/2011-2 Değer Artışı Kazancı-76 sayılı Gelir Vergisi Sirküleri).*

### **1.2.10.2. Özelge Görüşleri**

*Verilen bir özelgede de şöyle denilmiştir. “ Bu itibarla, babanızdan miras yoluyla intikal eden zeytinliğin gayrimenkul satış vaadi ve arsa karşılığı inşaat sözleşmesine istinaden inşaat şirketine verilmesi neticesinde sahip olunan dubleksler de ‘ivazsız olarak iktisap edilen gayrimenkul’ olarak değerlendirildiğinden, söz konusu dublekslerde payınıza düşen ½ oranındaki hisselerinizin kardeşinizle karşılıklı olarak devredilmesi nedeniyle elde edilecek kazancın değer artış kazancı olarak vergilendirilmesi söz konusu olmayacaktır.” (GİB, 25/05/2016 Tarih, B.07.1.GİB.4.10.15.01-120[2015/1499]-57 Sayılı Özelge).*

*Diğer taraftan miras yoluyla intikal eden arsanın kat karşılığı verilmesi durumunda elde edilen birden fazla bağımsız bölümün, ya da karşılıksız olarak intikal eden birden fazla bağımsız bölümün satışının vergiye tabi olup olmadığı, vergiye tabi olacak ise nasıl vergilendirileceği belirsizdir. Gelir İdaresi verdiği özelgelerle uygulamaya yön vermektedir.*

Gelir İdaresince verilen özelgelere genelde şöyle denilmektedir: “Ticari faaliyet emek-sermaye organizasyonuna dayanmakta olup, kazanç sağlama niyet ve kastının bulunup bulunmaması böyle bir organizasyon tarafından icra edilen faaliyetin ticari faaliyet olma niteliğine etki etmemektedir. Ancak, bir faaliyetin ticari faaliyet sayılabilmesi için kazanç sağlama niyet ve kastı gerekmeye birlikte faaliyeti icra eden organizasyonun bütün unsurlarıyla birlikte değerlendirildiğinde kazanç sağlama potansiyeline sahip olması, şahsi ihtiyaç kapsam ve sınırlarını aşması gerekmektedir.

Gayrimenkul alım satımı ticari bir organizasyon içinde yapıldığında alım satımın ticari faaliyetin bir unsuru sayılması, ancak ticari organizasyonun şekli ve maddi unsurları ile açıkça belli olmadığı hallerde ise faaliyetin devamlılık kasıt ve niyeti ile yapıldığını belirleyen objektif ölçü olarak, muamelede çokluk olup olmadığına bakılması gerekmektedir.

Bu itibarla, gayrimenkullerin iktisap tarihinden sonra aynı kişiye farklı tarihlerde veya farklı kişilere aynı tarihte satılması veya birbirini izleyen yıllarda satılması durumunda yapılan satışlar devamlı olarak gayrimenkul alım-satım işiyle uğraşıldığına karine teşkil edeceğinden, elde edilen kazancın GVK'nın 37 nci maddesine göre ticari kazanç olarak vergilendirilmesi gerekmektedir” (GİB, 25/05/2016 Tarih, B.07.1.GİB.4.10.15.01-120[2015/1499]-57 Sayılı Özelge).

Özelgelere bakıldığında, taşınmazların aynı kişiye farklı tarihlerde veya farklı kişilere aynı tarihte satılması veya birbirini izleyen yıllarda satılması durumunda ise yapılan satışların devamlılık arz ettiği ve ticari organizasyonun varlığına karine teşkil edeceği değerlendirilmektedir. Mesela bu konuda İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 14.08.2012 tarih ve 84098128- 120-762 sayılı özelgede de “ivazsız intikal yoluyla iktisap edilen gayrimenkulün satışından elde edilen kazancın değer artış kazancı olarak vergilendirilmesinin söz konusu olmayacağı; ancak söz konusu gayrimenkulün satışının ticari bir organizasyon içerisinde yürütülmesi veya bu tür organizasyon içinde yürütülmemekle beraber aynı kişiye farklı tarihlerde veya farklı kişilere aynı tarihte satılması veya birbirini izleyen yıllarda satılması durumunda ise yapılan satışların devamlı olarak gayrimenkul alım-satım işiyle uğraşıldığına karine teşkil edeceği ve GVK'nın 37.maddesi çerçevesinde ticari kazanç olarak vergilendirilmesi gerektiği” ifade edilmiştir (GİB, 22/04/2014 Tarih, 84974990-130[1-2012/102]-443 Sayılı Özelge).

Bu özelve göre satış faaliyeti bir ticari organizasyon oluşturmaya bile, ivazsız intikal eden birden fazla taşınmaz aynı kişiye farklı tarihlerde veya farklı kişilere aynı tarihte satılması veya birbirini izleyen yıllarda satılması durumunda mirasçının ticari kazanç mükellefiyeti ( gelir vergisi, geçici vergi, KDV) açtırması ve defter tutma, belge düzenleme gibi görevlerini yerine getirmesi gerekmektedir. Ticari kazanç oluşmasının tek yolu, bunları aynen torunlarına intikal ettirmektir (Doğrusöz, 2017).

Konuya matuf GVK'nın 37. Maddesinde gayrimenkuller için "alım satım" denmemiş; "alım, satım" denmiştir. Ancak ticari faaliyetin özünde alım satım vardır, devamlılık vardır, kazanç elde etme saiki vardır. Veraseten intikal eden taşınmazların satışında ise; alım yok, miras yolu ile bedelsiz edinim ve bunun satışı vardır; kar etme değil serveti nakde dönüştürme faaliyeti vardır. Devamlılık ise yoktur. Sadece sürece yayılmış taşınmazların satışı vardır. MSUGT ya da KGK tarafından yayımlanan bağımsız denetim standartlarında yer aldığı gibi bir "işletmenin sürekliliği" varsayımı burada geçerli değildir.

KDV yönünden de ; " Buna göre, miras yoluyla ya da ivazlı olarak iktisap edilip edilmediğine bakılmaksızın; aynı kişiye farklı tarihlerde, farklı kişi ve tüzel kişilere aynı tarihte, değişik kişi ve tüzel kişilere, değişik tarihlerde veya birbirini izleyen yıllarda ya da bir kısmının teslim alındığı takvim yılı içinde toplu olarak diğer kısmının ise takip eden takvim yılı içinde satılmasından doğan kazanç GVK'ya göre ticari kazanç olarak değerlendirildiğinden, yapılan gayrimenkul teslimlerinin genel hükümler çerçevesinde KDV'ye tabi tutulması gerekmektedir." (GİB, 25/05/2016 Tarih, B.07.1.GİB.4.10.15.01-120[2015/1499]-57 Sayılı Özelge ) denilmiştir.

### **1.2.10.3. Yargı Kararları**

Konuya ilişkin yargı kararlarına bakıldığında; "Birden fazla gayrimenkul satılmış olmasının yapılan işin devamlılık taşıdığı kabulü ve ticari faaliyetin varlığı için yeterli olmadığı; inşaatın yapıldığı gayrimenkulün iktisabında ticari amaç bulunmadığı, arsa üzerindeki inşaatın servetin değerlendirilmesi amacıyla yapıldığı ve bu yolla servetin biçim değiştirdiği" gerekçeleriyle yapılan tarhiyatlar kaldırılmakta, veraseten intikal eden taşınmazın satışı ticari kazanç olarak kabul edilmemektedir. Bu çerçevede Danıştay'a göre ; "*Davacıya miras yoluyla intikal eden hisseli arsanın müteahhide kat karşılığı verilmesi suretiyle hissesine düşen dairelerin satışı nedeniyle elde edilen gelirin, inşaatın yapıldığı gayrimenkulün iktisabında ticari amaç bulunmadığı, arsanın binaya binanın da*

*nakde çevrilmesi yoluyla miras kalan taşınmazın servetin değerlendirilmesi kabul edilmesi gerektiğinden yapılan satışlar ticari faaliyet olarak değerlendirilemez"* (Danıştay 4. Daire, 09.11.2010 Tarih ve E. 2010/1869, K. 2010/5546 Sayılı Karar).

Başka bir kararda da şöyle denilmiştir. *"Arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesi uyarınca edinilen (10) bağımsız bölümün 2007 yılında satıldığı tespit edilen olayda, devamlılık unsurunun varlığına işaret eden sayıda satış işlemi bulunmakla beraber, ivazsız iktisaptan dolayı alışlar yönünden, bu şartın gerçekleştiğinden söz edilemeyeceği, veraset yoluyla intikal eden arsa üzerine inşa olunan binadan mirasçılara bağımsız bölüm bırakılması servetin biçim değiştirmesi niteliğinde olup bu şekilde bağımsız bölüm satışından elde edilen gelirin ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilemeyeceği"* (Danıştay 3. Daire, 31.05.2011 Tarih, E. 2010/2830, K. 2011/2621 Sayılı Karar).

#### **1.2.10.4. Değerlendirme:**

GVK'da ticari faaliyetin göstergelerinin neler olduğu konusunda tam bir açıklık yoktur. 6102 sayılı TTK'nın 3 üncü maddesinde, *"bir ticari işletmeyi ilgilendiren bütün işlem ve fiillerin ticari işlerden olduğu"* hükme bağlanmıştır. Ticari bir işten bahsedilebilmesi için, yürütülen faaliyetin ticari bir işletme veya organizasyon ihtiyacını ortaya çıkarması; yani devamlılık arz etmesi, kazanç sağlama gayesinin olması, defter tutma gereğinin doğması, iş yeri açma gibi unsurlardan bir veya bir kaçını taşıması gereklidir (Yüce ve Demiroğlu, 2014: 29-30). Ancak, idari düzenlemeler taşınmaz satışının sıklığı ve çokluğu durumunda ticari kazanç kapsamında vergileme yapılması şeklinde olup, idarenin bu yaklaşımı çoğu yargı kararları ile de çelişmektedir (Yüce ve Demiroğlu, 2014: 29). Çelişen husus taşınmaz satışlarının değer artışı olarak vergilendirileceği durumlarda ticari kazanç olarak vergilendirilmesi değildir. Bazı durumlarda yapılan taşınmaz satışı gelir vergisinin bile konusuna girmemektedir. Ayrıca değer artış kazancı kapsamındaki bir işlemin ticari kazanç olarak değerlendirilmesi mükellefe çok ağır yükümlülükler getirmektedir. Zira değer artış kazancında sadece gelirin beyan edilmesi yeterli iken, ticari kazançta defter tutma, KDV mükellefiyet tesisi ve KDV beyannamelerinin verilme mecburiyeti, aylık olarak yapılması gereken bildirimler, belge düzenleme gibi birçok yükümlülük söz konusu olmaktadır. İdari düzenlemeler, bazı yargı kararlarına uyumu gözetirken, bazılarında olayın gerçek mahiyetine uygun vergileme yapılması gereğini de göz ardı etmemelidir (Yüce ve Demiroğlu, 2014: 29).

Öte yandan ticari kazanç olarak vergilendirilecek olması halinde satışların maliyetinin nasıl tespit edileceği, mükellefiyete ilişkin yükümlülüklerin ne zaman başlayacağı gibi hususlar da belirsizlik taşıyan diğer hususlardır. Öte yandan alışlarında KDV ödenmemiş bir gayrimenkul için satışında ayrıca KDV ödenecek olması izahı gerektiren diğer konudur. Bütün bunlar belirsizliklerini korurken, vergi dairesince yapılan işlemlerin “vergilemede yasallık” ilkesine uymaması, buna mukabil mali gücün göstergesi olan ve ihtiyaç sınırlarını aşan servet unsurlarının tekrar edecek şekilde satıldığı halde vergi dışı kalacak olması açmazlar bütünü oluşturmaktadır.

### **2.3. KDV Kanunu Açısından Değerlendirilmesi**

KDV genel olarak piyasa ekonomisi çerçevesinde gerçekleştirilen ticari faaliyetlerden alınan bir harcama vergisidir. Bu vergilemede işletmelerce tahsil edilen KDV’den mal ve hizmet alımları nedeniyle ödenen KDV düşülmek suretiyle bakiye KDV Hazineye ödenmektedir. Mükellefin ölümü diğer vergi türlerinde olduğu gibi KDV açısından da bir kısım sorunlara neden olmaktadır. Bu vergisel sorunların ölen mükellefin şahsi işletmesinin olması veya şahıs şirketine ortak olması bakımından ayrı olarak incelenmesinde fayda bulunmaktadır.

#### **2.3.1. Ölen Kişinin Ferdi İşletme Sahibi Olması Durumu**

Ferdi işletme sahibinin ölümünün KDV yönünden sonuçlarının da ölüm nedeniyle faaliyeti sona eren işletmenin devreden KDV’sinin mirasçılarının tamamının veya bir kısmının faaliyete devam edip etmemelerine göre irdelemek gerekir. Çünkü ferdi işletme sahibinin ölümü sonrasında kanuni mirasçılar tarafından GVK’nın 81/1. maddesindeki şartlara uygun olarak aynen devralınması veya devralınmaması KDV uygulamasında farklılığa neden olmaktadır.

##### **2.3.1.1. Devreden KDV’nin İade Edilmesi Ya da Gider Yazılması Durumu**

Ferdi bir işletmenin sahibinin ölümü halinde ölümün vuku bulduğu gün itibariyle ticari işletmenin faaliyetini durdurduğu kabul edilmektedir. Bu şekilde faaliyeti sona eren işletmenin katma değer vergisi beyannamesinde devreden KDV’sinin bulunması halinde bu vergilerin gelir vergisi matrahlarının tespitinde gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınıp alınmayacağı belirsizdir.

KDVK’nın 58. maddesinde “*mükellefçe indirilebilecek KDV’nin gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde gider ya da maliyet unsuru olarak kabul edilmez.*” hükmüne yer verilmiştir. Mükellefiyetle ilgili olarak yüklenen vergilerden

sadece KDVK'nın 30. maddesinde sayılan indirilemeyecek KDV'nin gelir ve kurumlar vergisi açısından gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınabilecek, bunlar dışındakiler ise indirim yoluyla telafi edilebilecektir. İndirilecek nitelikte iken mükellefiyetin sona ermesi nedeniyle indirilemeyecek hale gelen KDV'nin Kanun'un 58. maddesi kapsamında değerlendirilmesi, bu kanun maddesinin öngörmediği şekilde genişletilmesine neden olacaktır. Bu nedenle mükellefiyet sona erdiği halde indirilemeyen KDV'nin gelir ve kurumlar vergisi açısından gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınmaması gerekir.

Buna mukabil verilen özelgelere ; “Mükelleflerin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesapladıkları KDV, gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak düşülemeyeceği gibi bu işlemlere ilişkin olarak alış vesikalarında gösterilen ve indirilebilecek KDV de gider olarak kabul edilmeyecektir. Bu hüküm, mükellefin üstünde yük olarak kalmayacak verginin, gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak kabulünün önlenmesi amacıyla konulmuştur. İndirilemeyecek KDV'nin gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde işin mahiyetine göre gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınacağı tabiidir. (Balıkesir Vergi Dairesi Başkanlığı, 2011)” Başka bir özalgede de; “Ancak, mükellefiyetin terkin edildiği tarih itibariyle indirim yoluyla giderilemeyen KDV ilgili dönem gelir ya da kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınabilecektir.” (İVDB, 27.08.2011 Tarih, B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.58-1443 Sayılı Özelge ) şeklinde görüş bildirilmiştir. Gerekçe olarak “ *işi bırakan mükelleflerin devreden bu vergileri indirim yoluyla telafi etme imkânının ortadan kalkmasıdır.*” (İVDB, 27.08.2011 Tarih, B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.58-1443 Sayılı Özelge ) denilmiştir.

Bu sebeple işi bırakan mükelleflerin en sonki KDV beyannamesinde yer alan “Sonraki Döneme Devreden KDV” tutarı ölüm ve işi bırakma sonrasında “İndirilemeyecek KDV” hâline dönüşmektedir. İşli bırakan mükelleflerin indirim yoluyla telafi edemedikleri KDV'nin, işli bırakma fiilinin KDVK'da düzenlenen iade hakkı doğuran işlemler arasında sayılmaması nedeniyle iade edilmesi de mümkün bulunmamaktadır. Verilen bir özalgede de; “*Ancak iade hakkı doğuran işlem bulunmaması halinde devreden KDV' nin tamamının, iade hakkı doğuran işlemlerin bulunması halinde ise bu işlemler nedeniyle yüklenilmeyen kısmının iadesi veya vergi borçlarınıza mahsubu mümkün değildir* (Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı, 27.01.2011 Tarih, B.07.1.GİB.4.06.17.01-130 [2011-4-29-15]-128 Sayılı Özelge) şeklinde görüş

bildirilmiştir. DVDDK konuya ilişkin benzer bir kararda "Kanunda açıkça anılan durumlar dışında iade değil, indirim yöntemi benimsenerek, sistem buna göre oluşturulduğundan, 29 ve 32. maddelerin kapsamadığı durumlarda verginin iade edilmesine olanak bulunmadığı gibi faaliyetin bırakılması da yasa yapıcı tarafından iade yönteminin kabulü için yeterli bir neden olarak kabul edilmemiştir" (VDDGK, 30.04.1993 Tarih ve E.1992/296, K.1993/68 Sayılı Karar). Hükmüne yer verilmiştir. Görüldüğü üzere gerek İdare gerek Danıştay ölüm sebebiyle ya da diğer nedenlerle faaliyetini bırakan mükelleflerin en son dönemki devreden KDV'sinin iade edilemeyeceği ancak gelir vergisi matrahının tespitinde gider ya da maliyet olarak dikkate alınabileceği, görüşündedir.

Ancak, ölümden sonra mirasçılardan işe devam etmemeleri, işi terk etmeleri halinde en son döneme ait KDV beyannamelerinde devreden KDV varsa mükellefin mirasçılara iade edilmesi hakkaniyete uygun düşecektir. Zira bu KDV ticari amaçla alınan mal ve hizmetler için alıcılara ödenmiş, onlar tarafından da Hazineye intikal ettirmiştir. Başka bir ifadeyle ölen mükellef bu mal veya hizmeti şahsi kullanımı ya da tüketimi için almamıştır. Ölüm gibi olağanüstü koşullar nedeniyle ticari işletmenin faaliyetini sürdürememesi karşısında bir de ödendiği KDV'nin iade edilmemesi Anayasamızın sosyal\* hukuk devleti\*\* ilkesi (R.G., 07 Ekim 2003 Tarih, Anayasa Mahkemesi Kararı, E. 2003/73, K. 2003/86) ile bağdaşmamaktadır. Mevcut durumda gider yazılmasına imkân sağlansa da, faaliyetin zararlı sonuçlanması ya da gider yazmanın KDV'nin tamamını telafi etmemesi nedeniyle yeterli gelmemektedir.

### **2.3.1.2. Devreden KDV'nin Mirasçılardan İndirim Hakkı Yönünden Değerlendirilmesi**

Ölen mükellefin en son dönemki KDV beyannamesinde bulunan "sonraki döneme devreden KDV" tutarının işletme faaliyetini sürdüren mirasçılar tarafından indirim konusu yapıp yapılmayacağı durumu, ölüm nedeniyle intikal eden işletmenin faaliyetine kanuni mirasçılarca aynen devam edilip edilmediğine göre farklılık göstermektedir.

---

\* **Sosyal devlet;** vatandaşlarının sosyal ve ekonomik koşulları ile ilgilenen, onlara asgari bir yaşam düzeyi sağlamayı ödev bilen devlet olarak tanımlanır.

\*\* **Hukuk devleti,** Cumhuriyetin nitelikleri arasında yer alan hukuk devleti, bütün işlem ve eylemlerinin hukuk kurallarına uygunluğunu başlıca geçerlik koşulu sayan, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurmayı amaçlayan ve bunu geliştirerek sürdüren, hukuku tüm devlet organlarına egemen kılan, Anayasa'ya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, insan haklarına saygı duyarak bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, Anayasa ve hukuk kurallarına bağlılığa özen gösteren, yargı denetimine açık olan, yasaların üstünde yasa koyucunun da uymak zorunda olduğu temel hukuk ilkeleri ile Anayasa'nın bulunduğu bilinci olan devlettir.

Başka bir ifadeyle ferdi işletmenin devri işleminin GVK'nın 81/1. maddesindeki şartlara uygun olup olmaması bu devir işleminin KDV'den istisna olup olmayacağını ve sonraki döneme devir KDV'nin de indirim konusu yapılabileceğini belirlemektedir.

### **2.3.1.2.1. Ferdi İşletmenin GVK'nın 81/1. Maddesindeki Şartlara Uygun Olarak Mirasçılara Devrinde KDV İndirimi ve İstisna Uygulaması**

Mükellefin ölümü nedeniyle kanuni mirasçılarca devralınan işletmenin faaliyetine aynen devam edilmesi halinde, mirasbırakanın son dönem KDV beyannamesinde bulunan "sonraki döneme devreden KDV" tutarı işe devam eden, işletme faaliyetini sürdüren kanuni mirasçılar tarafından indirim konusu yapılabilecektir.

Nitekim GVK'nın 81/1 maddesindeki şartları taşıyan işletme devirlerinde değer artış kazancı hesaplanmayacak ve vergilendirme yapılmayacaktır. GVK'nın 81/1. maddesinde belirtilen bu işlem KDVK'nın 17/4-c maddesi ile de KDV'den istisna edilmiş ve bu maddenin devamında *"Bu kapsamda vergiden istisna edilen işlemler bakımından KDVK'nın 30. maddesinin (a) bendi hükmü uygulanmaz. İşlem sonunda faaliyetini bırakan, bölünen veya infisah eden mükelleflerce yüklenilen ve indirilemeyen vergiler, faaliyete başlayan veya devir ve bölünme sonrasında devredilen veya bölünen kurumların varlıklarını devralan mükellefler tarafından mükerrer indirim yol açmayacak şekilde indirim konusu yapılır"* hükmüne yer verilmiştir.

Yapılan bu yasal düzenlemeler ferdi işletme sahibinin ölümü üzerine kanuni mirasçılar tarafından bu işletmenin devralınarak faaliyetine aynen devam olunması ve mirasçılar tarafından işletmeye dâhil iktisadi kıymetlerin kayıtlı değerleriyle aynen devir alınması şartlarının sağlanması halinde mirasbırakanın en son dönem KDV beyannamesinde bulunan "sonraki döneme devreden KDV" tutarının kanuni işletme faaliyetini sürdüren mirasçılar tarafından indirim konusu yapılabileceğini göstermektedir. Çünkü gerek GVK'nın 81/1. maddesine uygun devirler gerekse KDVK'nın 17/4-c maddesindeki istisna açısından, işletmelerin bütün aktif ve pasifleriyle birlikte kül halinde devralınması gerektiğinden, ölen mükellefe ait sonraki döneme devreden KDV'de devirle birlikte mirasçılara intikal edecektir. Öte yandan GVK'nın 81. maddesinde sadece "kanuni mirasçı" ifadesine yer verildiğinden mansup mirasçıların bu istisnadan yararlanması mümkün değildir. Gelir İdaresinin bu düzenlemelere paralel görüşünü aşağıdaki özelgelerde gerekçeli olarak görmekteyiz.

"Mükellefin .../2010 tarihinde ölümü nedeniyle varislerine intikal eden kat



karşılığı müteahhitlik faaliyetine işletmenin bütün varislerce kayıtlı değeriyle aynen devralınarak devam edilmesi halinde KDVK'nın 17/4-c maddesi hükmü uyarınca KDV hesaplanmaması, muris adına verilen son KDV beyannamesinde sonraki döneme devreden KDV olarak beyan edilen verginin, mirasçılar tarafından devralınarak yürütülecek ticari faaliyet kapsamında düzenlenecek KDV beyannamesinde hesaplanan katma değer vergisinden indirimi mümkün bulunmaktadır.” (Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı, 21.02.2012 Tarih, B.07.1.GİB.4.06.18.02-32164-8374-266 Sayılı Özelge).

“Veraset yoluyla intikal eden ticari işletmenin bazı mirasçılarının haklarından feragat etmek suretiyle tek bir varis tarafından faaliyetine devam etmesi işleminin GVK'nın 81/1 maddesi kapsamında değerlendirilmesi halinde, devir işleminde KDVK'nın 17/4-c maddesi kapsamında KDV hesaplanmayacak ve sonraki döneme devreden KDV ise, mükellefiyet tesis ettirmek suretiyle işe devam eden varis tarafından indirim konusu yapılabilecektir” (GİB, 23.05.1995 Tarih, 27264 Sayılı Özelge). “Mükellefin 13/01/2010 tarihinde ölümü nedeniyle varislerine intikal eden ticari işletmenin bütün varislerce kayıtlı değeriyle aynen devralınarak faaliyete devam edilmesinden dolayı KDV hesaplanmaması gerekmektedir. Öte yandan muris adına verilen son KDV beyannamesinde ‘sonraki döneme devreden KDV’ olarak beyan edilen verginin, yürütülen ticari faaliyetiniz nedeniyle hesaplanan KDV den indirimi mümkün bulunmaktadır” (Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı, 2011). “Satın alınan kamyon ve minibüs için ödenen KDV'nin 1/3'ü indirildikten sonra mükellefin ölmesi halinde, işe devam eden mirasçılarının kalan 2/3'lük kısmı 31. maddedeki esaslar dâhilinde indirebileceklerdir” (GİB, 22.05.1996 Tarih, 21257 Sayılı Özelge). “Veraset yoluyla intikal eden ticari işletmenin bazı mirasçılarının haklarından feragat etmek suretiyle tek bir varis tarafından faaliyetine devam etmesi işleminin GVK'nın 81/1 maddesi kapsamında değerlendirilmesi halinde, devir işleminde KDVK'nın 17/4-c maddesi kapsamında KDV hesaplanmayacak ve sonraki döneme devreden KDV ise mükellefiyet tesis ettirmek suretiyle işe devam eden varis tarafından indirim konusu yapılabilecektir. Öte yandan diğer mirasçılarının haklarından feragat etmesi, GVK açısından ticari mahiyette bir işlem sayılmadığı takdirde KDV'nin konusuna girmeyeceği tabiidir.” (Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı, 24.11.2011 Tarih, B.07.1.GİB.4.07.16.01-GVK-2010/129-366 Sayılı Özelge ).

Yukarıdaki paragraflarda açıkladığımız üzere KDVK'nın 17/4-c maddesi mucibince, GVK'nın 81/1. maddesine uygun olarak gerçekleştirilen ferdi işletme devirlerinde KDV hesaplanmayacaktır. Buna mukabil GVK'nın 81/1. maddesinin

mefhumu muhalifinden hareket edildiğinde bu maddede düzenlenen şartlara uyulmadan yapılan devirlerde ise değer artış kazancı hesaplanacağı, değer artış kazancının olduğu işlemler ise KDVK'nın 1. maddesine göre verginin konusuna girmediğinden 17/4-c de yer alan istisna hükmü düzenlenmemiş olsa bile ferdi işletmenin muristen kanuni mirasçılara intikalinde KDV hesaplanmayacağı sonucuna ulaşılabilir.

### **2.3.1.2.2. Ferdi İşletme Devrinin GVK'nın 81/1. Maddesindeki Şartları Taşımaması Durumunda KDV İndirimi ve İstisna Uygulaması**

Ferdi bir işletme, sahibinin ölümü halinde, işletmenin mülkiyeti mirası kabul etmiş mirasçılara geçer. Mükellefin ölümünden sonra mirasçılardan işletmeyi devam ettirmesi düşüncesiyle işletmenin mirasçılara intikali vergilendirilmeyecek değer artış kazancı olarak kabul edilmiştir. Mirasbırakanın ölümü anındaki mamelekini oluşturan ve varislere intikali mümkün olan hak ve borçları, mirasçılar birden fazla da olsa bir bütün halinde kalır ve mirasçılarca taksim edilip onların mameleklerine kesin olarak geçinceye kadar bir hususi mamelek olarak varlığını sürdürür. Bu safhada mirasçılar arasında, her birinin bu özel mamelek üzerinde hak sahibi olmaları nedeniyle bir ortaklık ilişkisi vardır ve bu ortaklığa “miras ortaklığı” denmektedir (Şakar, 2010: 164). Muristen intikal eden ve miras şirketine dönüşen ticari işletmenin faaliyetine mirasçılarca devam olunmaması halinde KDV bakımından durum ne olacaktır?

Verilen özelgelere paralellik taşıyan görüşüne göre mirasçılara muristen intikal eden işletmenin faaliyetine devam etmemesinde KDVK'nın 17/4-c maddesindeki istisna hükmünden yararlanma imkânı olmayıp, işletmeye kayıtlı malların işletmeden çekilmesi ve çekilen bu malların VUK'un 267. maddesi gözetilerek emsal bedel üzerinden vergilendirilmesi gerekmektedir (Vural, 2001: 44). Başka bir ifadeyle ferdi işletme sahibinin ölmesi üzerine vârislerine geçen işletmenin mirasçılar tarafından faaliyeti sürdürülmemesi halinde, işletmede kayıtlı malların emsal bedelle değerlendirilerek işletme dışına çıkarılması ve fatura düzenlenerek KDV hesaplanması gerekmektedir. Danıştay'ın da bu görüşe paralel kararları bulunmakta olup bu kararları aşağıda gerekçeli olarak görmekteyiz.

*“Bilanço esasına göre defter tutan işletme sahibinin ölümü üzerine intikal eden demirbaşların 213 sayılı VUK'un 292. maddesi hükmü uyarınca emsal bedeli ile değerlendirilmesi gerekmektedir”* (Danıştay 7. Daire, 17.02.1999 Tarih, E.1998/1447, K.1999/608 Sayılı Karar) *“Veraseten intikallerde terekeye dâhil malların varislere*

*intikalinin toptan ve değerlemesinin de toptan olması nedeniyle maliyet bedeline göre beyan edilen ticari emtianın VUK'un 267. maddesi hükmü uyarınca, maliyet bedeline toptan satışlar için öngörülen % 5 oranında ilave yapılmak suretiyle emsal bedelinin tayini gerekmektedir” (Danıştay 7. Daire, 03.11.1995 Tarih, E.1993/3337 K.1995/4274 Sayılı Karar).*

Kanaatimizce intikal eden işletmenin faaliyetinin mirasçılar tarafından sürdürülmemesi veya işletmenin muristen mirasçılara devrolunmasının GVK'nın 81/1. maddesindeki koşulları barındırmaması durumunda ticari işletmenin mülkiyetinin mirasçılara geçmesi nedeniyle ölen mükellef tarafından ne bir ticari kazancın elde edilmesi, ne de değer artış kazancının elde edilmesi söz konusu değildir. Çünkü ölüm işi bırakma manasında olup, ticari işletmenin faaliyetinin durduğu/durdurulduğunu, ticari işletmenin de zaruri olarak mirasçılara intikal ettiğini ifade etmektedir. GVK'da *“faaliyeti durdurulan bir işletmenin kısmen veya tamamen “elden çıkarılması” değer artış kazancı”* olarak kabul edilmiştir. Ancak ölüm nedeniyle ticari işletmenin kısmen ya da tamamen mirasçılara intikali *elden çıkarma* olarak kabul edilmemiştir. GVK'nın mükerrer 80. maddesine göre *elden çıkarma* deyimi, *“mal ve hakların satılmasını veya bir ivaz karşılığında devir ve temlikini”* ifade etmektedir. Zira ticari işletmenin ölüm nedeniyle mirasçılara intikali durumunda işletmenin ne satılmasından ne de bir ivaz karşılığında devrinden söz edilemez. Zarureten kaynaklanan bir devir ve sahiplenme söz konusudur. Diğer taraftan ölüm nedeniyle faaliyeti durdurulan işletmedeki hisselerin (ortaklık hisselerinin) mirasçılarca diğer mirasçılara veya mirasçı olmayanlara devredilmesi halinde elde edilecek kazancın GVK'nın mükerrer 80/4 veya 5. maddesi kapsamında değer artış kazancı olarak vergilendirilmesi gerekmektedir.

Durumu özetlemek gerekirse mirasçılarca işletme faaliyetine devam edilmemiş olunması halinde faaliyeti duran işletmeye ait malların mirasçılara intikali KDV'nin de konusuna girmemektedir. Çünkü ölümün vuku bulduğu gün itibariyle işletme faaliyeti sona ermiştir ve faaliyeti duran işletmeye dâhil varlıkların mirasçılara intikali ticari anlamda bir teslim değildir. Yani ölen kişinin bıraktığı miras, mal teslimi niteliğinde değildir. Ölüme bağlı bir hukuki işlemde doğan bir intikal vardır. Dolayısıyla mükellefin ölümü üzerine gelirinin tespiti için yapılan envanter çalışmalarında tespit edilen emtiaya ait olup daha önce indirim konusu yapılan KDV'nin KDVK'nın 30. maddesi gereğince mükellefin son dönem KDV beyannamesinde ilave edilecek KDV olarak beyan edilmesi gerekmektedir. Danıştay tarafından bu düzenlemeye paralel verilen bir kararda *“Murisin*

*ölüm tarihi itibariyle işletmesinde kayıtlı bulunan mal ve demirbaşın, ölümünden sonra yasal mirasçılar tarafından işletmenin faaliyetine devam olunmaması nedeniyle işletmeden çekildiğinin kabulü ile emsal bedeliyle değerlendirilerek vergilendirilmesinin verginin kanuniliği prensibine aykırı olduğu” (Danıştay 3. Daire, 04.06.1998 Tarih, E.1997/982, K.1998/2168 Sayılı Karar) hükmedilmiştir. Bununla birlikte ölen kişinin bıraktığı işletmeye dâhil varlıkların mirasçılar tarafından taksim edilmesi halinde KDV mükellefiyeti doğup doğmayacağına yönelik olarak Danıştay bir kararında “ölüm nedeniyle faaliyeti sona eren işletmeye ait emtiaların, mirasçılarla miras taksimi anlamında satışından doğan kazanç KDV’ye tabi olmadığı.” şeklinde bir karar vererek ölen kişiye ait varlıkların taksiminin KDV’ye tabi olmadığına hükmetmiştir. Dolayısıyla miras taksimi, KDV’ye uygun bir ekonomik eylem olduğu görülse de miras hukukunun getirdiği haklar dizini bunu KDVK kapsamı dışına çıkararak vergilendirilmesini genel hukuk düzenine uygun bulmamaktadır (Yerlikaya, 2011: 50).*

### **2.3.2. Mirasçılardan Bir Kısımının Veraseten İntikal Eden İşletmenin Faaliyetini Devam Ettirirken Bir Kısımının Ortaklık Payını Ayın Olarak Alması Durumunda KDV Uygulaması**

Ferdi işletme sahibinin ölümü üzerine mirasçılardan bir kısmı işletme üzerindeki haklarını işletmenin sahiplenmesi şeklinde kullanarak işletmenin faaliyetini sürdürmesini sağlarken, diğer mirasçılar tarafından işletmeden mal almak şeklinde kullanabilirler. Faaliyeti devam ettirilen bir ticari işletmeye dâhil malların işletmeden her ne şekilde olursa olsun, istisnai haller dışında, işletmeden çekilmesi, işletme sahiplerinin borcuna karşı verilmesi ticari kazanç hükümleri doğrultusunda KDVK’nın 1. maddesinin 1. fıkrasına göre KDV’ye tabidir. Bu durumda miras ortaklığı payını işletmeden ayın olarak alarak ortaklıktan ayrılan mirasçılara verilen malların emsal bedeli üzerinden fatura düzenlenmesi ve KDV hesaplanması icap eder.

#### **2.3.2.1. Ölüm Tarihi İle Mirasçıların Mükellefiyet Tesis Ettirdikleri Tarih Arasında Faaliyette Bulunulmaması Halinde KDV Mükellefiyeti**

Mirasbırakanın ölümüyle işletme faaliyeti durmuş ve daha sonra mirasçılar tekrar faaliyete başlamış, başka bir ifadeyle mirasçıların kendi adlarına işletmeye başladıkları tarih ile ölüm tarihi arasında işletme faaliyeti durmuş ise, ölümün vuku bulduğu gün itibariyle işletme faaliyetinin sona erdiğinin kabul edilmesi ve faaliyeti duran işletmeye

ait malların intikalinde KDV uygulanmaması gerekir. Aynı şekilde mirasçılardan bazılarının işletmedeki ortaklık paylarını işletme faaliyetini sürdürecektir olan diğer mirasçılara devretmeleri işleminden elde edecekleri kazanç, değer artış kazancı olacak ve bu devir işlemi de konusuna girmediğinden KDV'ye tabi olmayacaktır. Eğer işletme faaliyetini sürdürecektir mirasçı tek kişiye düşmüşse, ortaklıktan ferdi işletmeye dönüldüğünden işletme faaliyetini sürdürecektir mirasçının, devraldıkları diğer mirasçılardan paylarına düşen mallar için gider pusulası düzenlemeleri ancak KDV hesaplamaları gerekir (İVDB, 08.08.2011 Tarih, B.07.1.GİB.4.34.19.02-019.01-1220 Sayılı Özelge; İstanbul Defterdarlığı, 30.01.2004 Tarih, 1208 Sayılı Özelge).

### **2.3.2.2 .Ölüm Tarihi İle Mirasçılardan Bir veya Birkaçının Mükellefiyet Tesis Ettirdikleri Tarih Arasında Faaliyette Bulunması Halinde KDV Mükellefiyeti**

Mükellef öldükten sonra işletme faaliyetine mirasçılardan devam edilmiş, daha sonra mirası kabul eden mirasçılardan tarafından mükellefiyet tesis edilmiş olması ve mirasçının birden fazla olması halinde mirasçılardan bu dönemde, ölüm tarihinden mükellefiyet kaydının tesisine kadarki dönemde, adi ortaklık olarak faaliyette buldukları kabul edilir (İVDB, 08.08.2011 Tarih, B.07.1.GİB.4.34.19.02-019.01-1220 Sayılı Özelge). Böyle bir durumda mirasçıdan intikal eden ticari işletme faaliyetinin mirasçılardan miras ortaklığı şeklinde devam ettirilmesi söz konusudur ve bu nedenle KDV bakımından mükellefiyet tesis ettirilmesi gerekir. Ayrıca bu durumda mirasçıdan indirilemeyen devir KDV, işletme faaliyetini sürdüren mirasçılardan tarafından indirim konusu yapılabilecektir.

Diğer yandan adi ortaklık meydana geleceğinin önceden bilinmesi mümkün bulunmadığından, ortaklık halinde faaliyet yürütülmekte iken ortaklardan bazılarının hisselerine isabet eden emtia ve demirbaşları ortaklık son bulmayacak biçimde diğer ortaklara veya başka kişilere devretmeler durumunda bu devir işlemi KDV'ye tabi olmayacaktır. Ancak adi ortaklığın ferdi işletmeye dönüşmesi sonucunu doğuran ortaklık payına karşılık gelen eden emtia ve demirbaş devirleri KDV'ye tabi olup, faturalandırılmalıdır (Öner, 2001).

### **2.3.3. Ölen Kişinin Şahıs Şirketlerinde Ortak Olması Durumu**

KDV mal tedavülü ve hizmet ifası üzerinden alınan bir harcama vergisi olup, bu verginin doğabilmesi için KDVK'nın 1. maddesi mucibince mülkiyet geçişine konu olan malın ya da hizmetin ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde

gerçekleşmiş olması gerekmektedir. Bu bağlamda şahsi mamelekin ölüm nedeniyle mirasçılara intikali veya hibe edilmesi şeklinde gerçekleşen karşılıksız intikaller KDV'nin konusuna girmemektedir (Maç ve Jamali, 1999: 550).

Diğer taraftan GVK'ya göre gerçek kişiler gelir vergisinin mükellefi olduğundan, şahıs şirketlerinin kendisi değil, gerçek kişi ortakları gelir vergisi mükellefidirler. KDV yönünden ise kollektif ile adi komandit şirketlerin ve tüzel kişiliği olmayan adi ortaklıkların, ortaklarından bağımsız ayrı bir konumu bulunduğu ve bağımsız bir işletme birimi olarak kabul edildiklerinden KDV mükellefiyetleri bulunmaktadır (Kızılot, 2012: 139). Şahıs şirketlerinde ortaklardan birinin ölümünün KDV yönünden doğurduğu sonuçlar, bu şirketlerin hukuki ve ortaklık yapısına göre farklılık arz etmektedir.

### 2.3.3.1. Adi Ortaklıklarda Ortaklardan Birinin Ölümü Halinde KDV Uygulaması

KDVK'nın 44. Maddesinin (a) bendinde “adi ortaklıklarda, verginin ödenmesinden müteselsilen sorumlu olmak üzere, ortaklardan herhangi biri adına tarh edileceği” hüküm altına alınmıştır.

KDV Uygulama Genel Tebliği'ne göre “*KDV uygulamasında adi ortaklıklar, bağımsız işletme birimleri olarak ayrı vergi mükellefiyetine sahiptir. Buna göre adi ortaklıklarca defter tutma, belge düzenleme, muhafaza ve ibraz gibi vergi ödevleri ile beyanname verme ve vergi ödeme gibi mükellefiyetlerinin ortaklarından ayrı olarak yerine getirilmesi, ortaklığın KDV ile ilgili hesaplarının, ortakların varsa şahsi işletmelerindeki işlemlerden ayrı yapılması gerekir. KDV yönünden işletme bazında değerlendirilen adi ortaklıklarda, KDV beyannameyi ortaklık adına düzenlenir ve ortaklardan birisi tarafından imzalanmak suretiyle ilgili vergi dairesine verilir. Ortakların verginin ödenmesi bakımından müteselsil sorumluluk taşımaları nedeniyle, ortakların adı, soyadı, adresleri ve bağlı oldukları vergi dairesini gösteren bir liste vergi dairesine verilir. Listede yer alan bilgilerde değişiklik olması halinde bu değişiklikler de vergi dairesine bildirilir.*”

Yine mezkûr tebliğe göre “*adi ortaklıklarda, ortaklığın sona ermesi sonucunu doğurmayan hisse devri işlemleri KDV'ye tabi değildir. Ortaklığın sona ermesi sonucunu doğuran devir işlemlerinde ise vergi uygulanır.*”

Buna göre bir adi ortaklıkta, ortaklardan biri veya birkaçının şirket ortaklık paylarını diğer ortaklara veya üçüncü kişilere devretmesi sonucu şirket faaliyetine ortak sayısındaki değişiklik dışında aynen devam ediyorsa, bu ortaklık payının devrinde KDV

uygulanmaz. Öte yandan ortaklık pay(lar)ının devriyle adi ortaklık ferdi işletmeye dönüşüyorsa veya ortaklık ortakların kararı ile feshediliyorsa, devir işlemlerinde devre konu ortaklık paylarına, ortaklığın feshinde bütün ortaklık payına KDV uygulanması gerekir. KDV uygulaması, ortaklığın fesholunduğu veya tek ortağa düştüğü andaki ortaklık payları ve işletmeye kayıtlı malların emsal bedeli üzerinden gerçekleştirilir. Ortaklık tarafından düzenlenecek olan faturada ayrıca gösterilecek olan bu vergi, ilgili dönem işlemleri ile birlikte adi ortaklığın en son dönemdeki KDV beyannamesine dâhil edilerek beyan edilir. Adına fatura düzenlenen ortak veya ortaklar bu KDV'yi mevcut işletmede ya da varsa diğer işletmelerinde genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapılabilir.

Örneğin; (XYZ) adi ortaklığında Bay (X), (Y) ve (Z) nin 1/3 oranlarında ortaklardır. Ortaklar aldıkları bir karar ile şirketi feshetmektedirler. Bu fesih sırasında Bay (Z) hissesini Bay (Y)'ye devretmekte, şirketteki mallar Bay (X) ve Bay (Y) arasında bölüşülmektedir. Şirkette devre konu edilen emtianın değeri 60.000 TL ve bu emtianın tabi olduğu vergi nispeti % 18'dir. Bu durumda, adi ortaklıktan Bay (X) adına 20.000 TL'lik, (Y) adına ise 40.000 TL'lik fatura düzenlenecek, bu faturalarda 10.800 TL tutarında KDV hesaplanarak adi ortaklığın son beyannamesine dâhil edilecektir. Bay (X) kendi şahsi işletmesinde 20.000 TL üzerinden hesaplanan 3.600.TL vergiyi Bay (Y) ise 40.000 TL üzerinden hesaplanan 7.200 TL'lik vergiyi indirim konusu yapabilecektir.

Tezimizin önceki bölümlerinde de izah edildiği üzere KDV uygulamasında “*adi ortaklıklar bağımsız işletme birimleri olarak ayrı vergi mükellefiyetine sahiptir.*” Adi ortaklığın ferdi işletmeye dönüşmesi sonucunu doğuran ortaklık payı devirleri KDV'ye tabi olup ortaklık tarafından faaliyete devam edecek ortağa kesilecek faturada ayrıca KDV hesaplanacak ve beyan edilecektir (İVDB, 08.08.2011 Tarih, B.07.1.GİB.4.34.19.02-019.01-1220 Sayılı Özelge). İki den fazla ortağı bulunan adi ortaklıkta ortaklardan birinin ölümü halinde, ortaklık faaliyetine diğer ortaklarla beraber mirasçılar tarafından aynen devam ediyorsa, ölen ortağa isabet eden kısmın şirketten çekilmesi diye bir şey söz konusu olamayacağından adi ortaklıktaki murise ait hisselerin mirasçılara intikalinin KDV'ye tabi olmaması gerekir (Şeker, 1994: 2205). Ancak iki ortaklı bir adi ortaklıkta ortaklardan birinin ölümü ile ortak sayısının bire düşmesi adi ortaklığı ferdi işletmeye dönüştürür ve mirasçılarca işletme faaliyetine GVK'nın 81/1. maddesindeki şartlara uygun olarak devam edilmemesi durumunda her bir ortağın hissesine isabet eden kısım için ortaklıkça fatura düzenlenerek faturada gösterilen bedel

üzerinden KDV hesaplanır (Budak, 2011: 92). İşletmedeki kıymetler için emsal bedel üzerinden fatura düzenlenerek KDV hesaplanması gerekir. Gelir İdaresi bu konuda vermiş olduğu bir özelgesinde (Budak, 2011: 92) “*Dört tane varisten üçününün muvafakat vererek bir varisin işletmenin faaliyetinin devralması adi ortaklığın sona ermesi sonucunu doğuran bir devir işlemi olduğundan bu devir işleminde devralan ortağın kendi hisseleri ile satın aldıkları hisseler dikkate alınmaksızın, ortaklıkça, devralan ortağa teslim edilen toplam mal bedeli üzerinden KDV hesaplanacaktır. Ortaklık tarafından düzenlenecek olan faturada ayrıca gösterilecek olan bu vergi ilgili dönem işlemleri ile birlikte adi ortaklığın son beyanamesine dâhil edilerek beyan edilecek, devralan ortak tarafından ise genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapılabilecektir*” şeklinde görüş bildirilmiştir.

### **2.3.3.2. Kollektif ve Adi Komandit Şirketlerde Ortaklardan Birinin Ölümü Halinde KDV Uygulaması**

TTK'nın 253. ve 316. maddelerinde yer alan hükümlerden de anlaşılacağı gibi kolektif veya adi komandit şirket ortaklarından birinin ölümü halinde söz konusu şirketlerin ortak yapılarında ve hukuki durumlarında değişiklikler olabilmektedir. Çünkü ortağın ölümüyle birlikte hak sahibi olan mirasçılarının işletmeyi devam ettirme veya şirketteki hisselerini devir edip devam ettirmeme yetkileri mevcuttur. Mirasçılarca kullanılacak bu seçimlik haklar ise vergi mevzuatı açısından farklı sonuçlar doğurabilmektedir.

Bu vergisel sonuçları irdelenecek olursak, bilindiği üzere KDVK'nın 17/4-c maddesi ile GVK'nın 81. maddesinde belirtilen işlemler KDV'den istisna edilmiştir. GVK'nın 81/1. maddesine göre de “*ferdi bir işletmenin sahibinin ölümü halinde kanuni mirasçılar tarafından işletmenin faaliyetine devam olunması ve mirasçılar tarafından işletmeye dâhil iktisadi kıymetlerin kayıtlı değerleriyle aynen devralınması halinde değer artış kazancı hesaplanmayacak ve vergilendirme yapılmayacaktır.*” Bu hükmün tatbikinde şahıs şirketlerinde ortağın ölümü ile ferdi işletme sahibinin ölümü paralellik arz etmektedir. Nitekim Gelir İdaresi vermiş olduğu bir özelgede (GİB, 30.12.1998 Tarih, B.07.0.GEL.0.43/430546/50440 Sayılı Özelge) kolektif şirket ortaklarının ölümü halini ferdi işletme sahibinin ölümü şeklinde değerlendirmiştir.

Bu bağlamda kolektif şirkette ortaklardan birisinin ölümü üzerine “*kanuni mirasçılar tarafından ortaklığın faaliyetine devam olunması ve mirasçılar tarafından*



*işletmeye dâhil iktisadi kıymetlerin kayıtlı değerleriyle aynen devralınması”* halinde, başka bir ifadeyle GVK’nın 81/1. maddesindeki şartlara uyan kollektif şirket ortaklık payının mülkiyetinin ölen mükelleften mirasçılara devri, KDVK’nın 17/4-c maddesi gereğince vergiden istisna olduğundan bu devir işlemi nedeniyle KDV hesaplanmaması gerekir (Yıldız ve Kendirli, 2005: 139).

Diğer yandan GVK’nın 81. maddesi hükmüne aykırı olarak yapılacak devirler değer artış kazancı kapsamına girmekte olup, değer artış kazancının kapsamına giren işlemler KDV’nin konusuna girmediğinden KDVK’nın 17/4-c maddesinde hüküm bulan istisna müessesesi olmasa dahi KDV’ye tabi olmayacağı kanaatindeyiz. Ayrıca *“miras yoluyla intikal eden ortaklık hisselerinin bir kısmını mirasçıların mevcut ortaklara devretmelerinde de KDV doğmamaktadır.”* (Yıldız ve Kendirli, 2005: 139). Kollektif ve adi komandit şirketlerde de bu ortaklıkların sona ermesi sonucunu doğurmayan ortaklık içi pay devirleri, adi ortaklıklarda olduğu gibi, KDV’ye tabi bulunmamaktadır. Ancak ortaklığın tümüyle bir başka işletmeye, şahsa ya da ortaklardan birisine devri sonucunu doğuran ortaklık payı satışlarında KDV uygulanacaktır (GİB, 14.05.1986 Tarih, 2601001-38374 Sayılı Özelge; Kızılot, 1994: 2954). Bu kapsamda ortaklık pay(lar)ının şirketin ferdi bir işletmeye dönüşmesi sonucunu doğuracak şekilde devredilmesi durumunda devir işlemi KDV’ye tabi olacaktır. Bu durumda ortaklık tarafından işletme faaliyetini sürdürecektir mirasçı ortağa ortaklığın tüm mal varlığının emsal bedeli üzerinden fatura düzenlenmesi ve KDV hesaplanması gerekir (Kızılot, 1994: 124). Faaliyete tek başına devam edecek şahsın bu şekilde hesaplanan KDV’yi indirim konusu yapabileceği tabiidir. Konu ile ilgili olarak Gelir İdaresi Başkanlığı’nın bir özelgesinde *“Muristen intikal eden ticari işletmenin bütün varislerce kayıtlı değerleriyle aynen devralınarak faaliyete devam edilmesi halinde bu devir işlemi nedeniyle değer artış kazancı ve KDV hesaplanmayacaktır. Öte yandan, muris adına verilen son dönem KDV beyannamesinde sonraki döneme devreden KDV olarak beyan edilen bir vergi bulunması halinde bu vergi, yürütülen ticari faaliyet nedeniyle hesaplanan vergiden indirim konusu yapılabilecektir”* şeklinde görüş bildirilmiştir.

Diğer taraftan mirasçıların kollektif şirkete komanditer ortak olmaları ve ortaklığın adi komandit şirket statüsünü alması şirketin devamında herhangi bir engel teşkil etmeyeceğinden KDV hesaplanmamalıdır. Komanditer ortağın belli bir süre sonra ortaklıktan ayrılmasında ise mal teslimi ve hizmet ifasını oluşturan bir durum

olmadığından KDV'ye tabi değildir (Danıştay 7. Daire, 01.12.1994 Tarih, E.1992/7232, K.1994/6020 Sayılı Karar; GİB, 18.01.1993 Tarih, 79/10-186/03357 Sayılı Özelge).

Ortaklardan birinin ölümü sonrasında şirket faaliyetine devam etmeyip hukuki durumunu sonlandırır ise bu durum şirketin tasfiyesi anlamına geldiğinden ortaklık TTK'nın tasfiye hükümlerine göre sonuçlandırılır. Ayrıca şirketin hukuken ve fiilen faaliyetine devam etmekle birlikte ölen ortağın mirasçıları şirkete ortak olmaktan ziyade ortaklık haklarını işletmeden mal almak suretiyle ortaklıktan ayrılmak isterlerse; ticari işletmeye dâhil malların ortaklık payının ödenmesinde kullanılması bu malların işletmeden çekilmesi anlamına geleceğinden KDVK'nın 3. maddesine göre KDV'ye tabi bulunmaktadır. Bu durumda ortaklık devam ettiğinden dolayı ortaklıktan ayrılan ortağa verilen mal bedeli üzerinden fatura düzenlenmesi ve KDV hesaplanması gerekmektedir.

Mirasçının adi komandit şirkete komandite veya komanditer ortak olarak girmesinin vergisel durumu, mirasçının kollektif şirket ortaklığına dâhil olmasında olduğu gibidir. Bu anlamda kollektif ortağın ölmesi halinde geçerli olan hükümler ölen ortağın komandite veya komanditer ortak olmasına göre farklılık göstermeden aynen geçerli olacaktır.

Gelir İdaresi de verdiği bir özelgesinde (GİB, 21.05.1998 Tarih, B.07.0.GEL.0.52/5279-10-110/18955 Sayılı Özelge) “kollektif ve adi komandit şirketlerdeki hisse devri işlemlerinde de ortaklığın sona ermesi sonucunu doğurmaması halinde KDV uygulanmayacağı, ortaklığın sona ermesi sonucunu doğuran hisse devri işlemlerinde ise vergi uygulanacağı” görüşünü ortaya koymuştur.

#### **2.3.4. İşletme Sahibinin Ölümü Halinde KDV Beyannamesinin Verilmesi ve Tahakkuk Eden Verginin Ödenmesi**

VUK madde 16'ya göre “vergi kanunlarında hüküm bulunmayan hallerde ölüm dolayısıyla mirasçılara geçen ödevlerin yerine getirilmesinde beyanname verme sürelerine üç ay eklenecektir.” KDVK'da mükellefin ölümü halinde KDV beyannamesinin ne zaman verileceğine ilişkin bir düzenleme bulunmamaktadır.

Normal şartlarda işini bırakan mükelleflerin KDV beyannamesini KDVK'nın 41/4. maddesi uyarınca, işin bırakıldığı günün içinde bulunduğu ayı takip eden ayın yirmi dördüncü günü akşamına kadar vermeleri gerekmektedir. Ancak ölüm işi bırakma hükmünde olduğuna göre gerçek usule göre vergilendirilen mükelleflerin KDV beyannamelerinin ölüm tarihini takip eden ayın yirmi dördüncü gününü izleyen 3 ay

içinde verilmesi gerekir (Şeker, 1994: 2127). Tahakkuk eden verginin de VUK madde 112 uyarınca aynı süre içinde ödenmesi gerekir. Olayı somutlaştıracak olursak 10 Şubat 2012’de ölen ve gerçek usulde vergilendirilen mükellef (A)’nın Ocak dönemine ait 24 Şubat 2012 tarihine kadar verilmesi gereken KDV beyannamesinin 24 Mayıs 2012 tarihine kadar, 01-10 Şubat arasındaki kıst döneme ait KDV beyannamesinin ise 24 Haziran 2012 tarihine kadar verilmesi ve verilen beyannamelerde tahakkuk eden vergiler varsa bu vergilerin de beyanname verme süreleri içinde ödenmesi gerekir. Ancak tahakkuk eden KDV’nin teminat gösterilmek suretiyle vadesinin üç ay uzatılamayacağı kanaatindeyiz. Çünkü KDV mal veya hizmet teslimlerinde mal veya hizmeti teslim alanın, teslim edene ödediği bir vergi türüdür. KDV dolaylı bir vergi türü olduğu için bu verginin mükellefi satıcılar, kanuni yüklenicisi yani taşıyıcısı ise alıcılardır. Dolayısıyla KDV mükellefleri devlet adına yüklenicilerden tahsil ettikleri KDV’yi normal vadesinde hazineye intikal ettirmekle sorumludurlar. Bu kapsamda KDV’nin beyan ve ödenmesinde aracı olan bu mükelleflerin teminat göstermek suretiyle bu vergiyi hazineye 3 ay daha geç intikal ettirmesi mümkün değildir. Ayrıca KDV taksit halinde değil defaten ödenen bir vergidir. VUK’un 112. maddesi ise *“taksit halinde ödenen vergiler için teminat gösterildiğinde taksit süreleri geçmiş olanların vadesinin üç ay uzayacağını hükme bağlamıştır.”*

Diğer taraftan adi ortaklıkta veyahut kollektif ve komandit şirketlerde KDV mükellefiyeti ortaklık adına olduğundan, şayet mücbir sebep hali yoksa ortağın ölümü sonucunda şirketlere ait beyannamelerin verilmesinde süre uzamaz. Keza mükellefiyetin ortaklık adına olduğu hiçbir vergide süre uzatımı söz konusu olmaz.

### **2.3.5. Ödeme Kaydedici Cihazlar Açısından İşletme Sahibinin Ölümü**

3100 sayılı KDV Mükelleflerinin ÖKC Kullanma Mecburiyeti Hakkında Kanunla ilgili 1996/1 sayılı İç Genelgesine göre *“işletme sahibinin ölümü nedeniyle varlıklarının kanuni mirasçılara devrinde, devre konu varlıklar arasında yer alan ödeme kaydedici cihazların mali hafızalarının değişimi zorunlu değildir”*. Mirasçılar işletme faaliyetini sürdürürlerse murise ait ÖKC’yi kullanabilirler. Bunun için bu mirasçıların mirasbırakanın ölümün vuku bulduğu günden itibaren bir ay içinde bağlı olduğu vergi dairesine başvurarak, ÖKC’nin hafızası değiştirilmeden mali bilgilerini tespit ettirmesi ve cihaz üzerinde mükellefiyet kaydını yaptırması ve yeni ÖKC levhası çıkartması gerekmektedir (GİB, 2007). Ancak mirasçıların bir aylık süre zarfında bildirimde bulunmaması durumunda *“cihazları süresinde vergi dairesine kaydettirip ödeme*

*kaydedici cihazlara ait levhayı almama fiili*” ile ilgili olarak mükellefiyet grubu da dikkate alınarak 3100 sayılı Kanun’un mükerrer 8/2. maddesi uyarınca 5 kat birinci derece usulsüzlük cezası kesilmesi gerekecektir (İVDB, 09.12.2005 Tarih, B.07.1.GİB.4.34.19.02/VUK-1/ÖKC-3817/2758 Sayılı Özelge). Eğer mirasçılar ÖKC’nin herhangi bir değişiklik yapılmadan (muris adına fiş düzenleyerek) kullanılması halinde özel usulsüzlük cezası kesilir. Nitekim Gelir İdaresi bu konuda vermiş olduğu bir özelgede (GİB, 10.09.1997 Tarih, B.07.0.GEL.0.65/6523-22/38714 Sayılı Özelge) “*mükellefin ölüm tarihinden itibaren, adına tasdik edilmiş veya basılmış bulunan belgeler ile adına fiş verecek şekilde programlanmış ödeme kaydedici cihazın, mirasçuları tarafından kullanılması mümkün bulunmamakta olup, bu belgelerin ve ödeme kaydedici cihazın (muris adına fiş verecek şekilde) kullanılması halinde kullanılan belgelerin hiç düzenlenmemiş sayılması ve belge nev’ine ilişkin olarak VUK’un 353. maddesinin 1 veya 2 numaralı bentlerine göre özel usulsüzlük cezası kesilmesi gerekmektedir.*” şeklinde bu yönde görüş ortaya koymuştur.

#### **2.4. Diğer Vergi Türleri Açısından Değerlendirilmesi**

Muristen (ölen kişiden) mirasçılara veraset yoluyla intikal eden mallar arasında yer alan gayrimenkullerle ilgili olarak mirasçılardan çeşitli vergi yasalarında yer alan bazı yükümlülükleri vardır.

##### **2.4.1. Tapu Harcı**

492 sayılı Harçlar Kanunu (HK)’na göre “*terekeye dâhil taşınmaz malların kanuni ve atanmış mirasçılar arasında aynen veya ifrazen yapılacak taksiminde kayıtlı değer üzerinden binde 22,77*”, “*dalyan ve voli mahallerinin tescil, intikal, hibe, vasiyet, temlik ve sair tasarrufları muamelelerde takdir olunacak kıymet veya bildirilen bedelden yüksek olanı üzerinden binde 11,38*” oranında tapu harcı ödenmektedir.

Kayıtlı değer deyimi, “*Emlak Vergisi Kanunu hükümlerine göre tespit edilen emlak vergisi tarhına esas değeri ifade etmektedir*”. Başka bir anlatımla, ölen kişinin beyan etmiş olduğu emlak vergisi değeri esas alınmaktadır. Emlak vergisi genel beyan döneminden sonra meydana gelen intikallerde ölen kişinin beyan etmiş olduğu değer, her yıl için tespit edilen yeniden değerlendirme oranında artırılmış tutarının emlak vergisi değeri olarak alınması gerektiği muhakkaktır. Örneğin, 2018 yılı emlak vergisi genel beyan döneminde 100.000,00 TL olarak beyan edilen gayrimenkulün sahibinin 2019 yılında ölümü halinde esas alınacak emlak vergisi değeri 100.000,00 TL’nin 2018 yılı için

belirlenen yeniden değerlendirme oranında (% 23,73)\* artırılmış tutarı olacaktır. Yani mirasçıların tapu harcına esas alacakları emlak vergisi değeri  $[100.000,00 + (100.000,00 \times \%23,73)] = 123,730,00$  TL olacaktır.

Ayrıca:

- Terekenin tahrir, tespit, idare ve tasfiyesinden binde 22,77

- Tereke mahallin memurları tarafından tahrir, tespit, idare ve tasfiye olunursa konsoloslukça yapılan murakabe işinden binde 11,38 oranında,

- Terekenin mühürlenmesi için 140,00 TL konsolosluk harcı ödenmektedir.

Mirasa ilişkin tutulan defter sonucu mevcut ve alacak bakiyesi ortaya çıkmış ise tespit edilen bu bakiye üzerinden binde 4,55 oranında; eğer borç bakiyesi oluşmuş veya mevcut ve alacaklar toplamı ile borçların bakiyesi eşit ise 68,20 TL tutarında; terekenin tahrir ve tespiti, mirasın taksimi, tasfiyesi ve idaresinde, bunların konusunu teşkil eden değerler üzerinden (Miras idaresinde her sene ve kesirler için harç alınır.) binde 4,55 oranında yargı harcı alınmaktadır.

Ayrıca HK'ya göre “ *Belli bir meblağı ihtiva etmeyen umumi ibra, umumi makbuz, tahkimname, ölüme bağlı tasarruf senet ve mukaveleleri, ölüncüye kadar bakma akdi, vakıf, aile vakıfları, evlat edinme, karı-koca haklarının idaresi, babalığı tamına senetleri, miras taksim mukaveleleri, mirasçılık belgesi, ifraz mukaveleleri ve bunlardan rücu ve bunların feshi ve bunların teferruatına dair senet, mukavele ve kâğıtların düzenlenmesinden ve noter tarafından re'sen düzenlenecek tutanaklardan 92,50 TL noter harcı*” alınmaktadır. Yine tapuda muris veya kendisi adına kayıtlı olup da kadastroda beyanname verenlere, tapulamada tespitite hazır bulunanlara ait taşınmazların kadastrolanmasında veya tapulanmasında binde 6,83; kadastroda beyanname vermeyenlere, tapulamada tespitite hazır bulunmayanlara ait taşınmazların kadastrolanması veya tapulanmasında binde 11,38 oranında kadastro ve tapu harcı ödenmektedir.

#### **2.4.2. Emlak Vergisi**

1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu (EVK)'nunda düzenlenen bina ve arazi vergileri mükelleflerin yazılı beyanı üzerine tarh ve tahakkuk ettirilmektedir (EVK Md. 10

\* 30.11.2018 Tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 503 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğiyle, 2018 yılı yeniden değerlendirme oranı % 23,73 olarak ilan edildi.

ve 20). Emlak vergilerinin birinci taksiti, Mart, Nisan ve Mayıs aylarında, ikinci taksiti Kasım ayı içinde olmak üzere iki eşit taksitte ödenmektedir (EVK md.30). Ölüm halinde murise ait bina, arsa ve araziler de doğal olarak onun kanuni ve mansup mirasçılarına intikal edecektir. EVK'nın 33. maddesinin 6 numaralı bendinde de “*bir bina ve arazinin taksim veya ifraz edilmesi veya mükellefinin değişmesi*” vergi değerini tadil eden sebepler arasında sayılmıştır. Bina veya arazinin mükellefinin ölümü dolayısıyla mükellefiyet mirası kabul etmiş kanuni ve mansup mirasçılarına geçecektir. Mükellefiyetin başlangıcı ise Emlak Vergisi Kanunu'nun gerek 9. maddesinin gerekse 19. maddesinin (b) bendi uyarınca, vergi değerini tadil eden bu sebebin doğması halinde değişikliğin vuku bulunduğu tarihi takip eden bütçe yılından itibaren başlayacaktır. Diğer bir ifadeyle ölüm olayı üzerine mirasçıların mükellefiyetleri mükellefiyet değişikliğini takip eden bütçe yılından itibaren başlayacaktır.

Mirasçıların emlak vergisi beyannamelerini verme süresi ise EVK'nın 23. maddesinde\* belirtilmiş olup bu maddenin (b) bendi “Bu Kanunun 33 üncü maddesinde yazılı vergi değerini tadil eden sebeplerin doğması halinde, değişikliğin vuku bulunduğu bütçe yılı içerisinde, emlakın bulunduğu yerdeki ilgili belediyeye verilir.” hükmünü içermektedir. Bu durumda bütçe yılı içerisinde ölüm olayı ile mükellefiyet değişikliğinde mirasçılar bütçe yılı sonuna kadar ilgili vergi dairesine beyannamelerini vermeleri gerekmektedir. Ancak aynı maddenin sondan bir önceki fıkrasına göre mükellefiyet değişikliği bütçe yılının son üç ayı içinde vuku bulmuş ise beyannamenin olayın vuku bulunduğu tarihten itibaren üç ay içerisinde verilmesi gerekmektedir. Burada dikkat edilmesi gereken özelliklerden biri de ölüm olayı bütçe yılının son üç ayı içerisinde meydana gelirse, ölümün vuku bulunduğu gün itibariyle değil ölüm olayı üzerine mükellefiyet değişikliğinin meydana geldiği tarih itibariyle beyanname verme süresinin üç ay uzayacağıdır. Örneğin, bir bina sahibi mükellef (A) 15.11.2018 tarihinde ölmüştür.

\* 1319 Sayılı EVK 23. Madde : “Bu Kanunun 33 üncü maddesinde (8 numaralı fıkra hariç) yazılı vergi değerini tadil eden nedenlerin bulunması halinde (geçici ve daimi muafiyetten faydalanılması hali dâhil) emlak vergisi bildirim verilmesi zorunludur. Devlete ait arazi için bildirim verilmez.

**Bildirimler;**

- a) Yeni inşa edilen binalar için, inşaatın sona erdiği veya inşaatın sona ermesinden evvel kısmen kullanılmaya başlanmış ise her kısmın kullanılmasına başlandığı bütçe yılı içerisinde,
- b) Bu Kanunun 33 üncü maddesinde (8 numaralı fıkra hariç) yazılı vergi değerini tadil eden sebeplerin doğması halinde, değişikliğin vuku bulunduğu bütçe yılı içerisinde, Emlakın bulunduğu yerdeki ilgili belediyeye verilir. Yukarıdaki fıkralarda yazılı haller bütçe yılının son üç ayı içinde vuku bulunduğu takdirde bildirim, olayın vuku bulunduğu Tarihten itibaren üç ay içinde verilir. Elbirliği mülkiyetinde mükellefler müşterek imzalı bir bildirim verebilecekleri gibi, münferiden de bildirim verebilirler. Paylı mülkiyet halinde ise bildirim münferiden verilir.”

Mirasçılar mirası kabul etmişler ve bu binayı kendi adlarına tapu siciline 10.12.2018 tarihinde tescil ettirmişlerdir. Bu durumda beyanname 10.12.2018 tarihinden itibaren üç ay içerisinde verilecektir.

#### **2.4.3. Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu Açısından Mirasçıların Ödev ve Sorumlulukları**

Bilindiği üzere 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu (MTVK)'nun 3. maddesine göre MTV'nin mükellefi belediye, liman sicili, trafik ya da Ulaştırma Bakanlığınca tutulan sivil hava vasıtaları sicilinde adlarına motorlu taşıt kayıt ve tescil edilmiş olan gerçek ve tüzel kişilerdir. Bu sicillerde adlarına kayıtlı bulunan araç sahibi kimselerin ölümü halinde motorlu araçlar, mirasbırakanın mirasçılarına intikal edecektir. MTV mükellefiyeti ise, motorlu taşıtların tabi oldukları taşıt siciline kayıt ve tescili ile başlar. Ancak, mükellefiyet; MTVK'ya göre;

“ a) Takvim yılının ilk altı ayı içinde yeni kayıt ve tescil edilen taşıtlarda kayıt ve tescilin yapıldığı takvim yılı başından, son altı ayı içinde yeni kayıt ve tescil edilen taşıtlarda ise, son altı aylık dönemin başından itibaren; b) Kayıt ve tescilli olup da devir ve temlik sebebiyle kayıt ve tescil yapılan taşıtlarda değişiklik, takvim yılının ilk altı ayında yapılmış ise takip eden son altı aylık dönemin başından; son altı ayında yapılmış ise takip eden takvim yılı başından itibaren nazara alınır.”

MTVK'nın 13. maddesinin (c) bendi uyarınca “Noterler, trafik sicil memurları ile Ulaştırma Bakanlığı sivil hava vasıtaları sicil memurları gibi taşıtların her türlü satış ve devir işlemlerini yapanlar, motorlu taşıtların her türlü satış veya devir işlemlerini yapmadan önce, bu taşıtlara ait o güne kadar ödenmemiş motorlu taşıtlar vergileri ile gecikme zamları, gecikme faizleri ve vergi cezalarının ödendiğini gösterir belgeyi istemeye mecburdurlar”. Bu durumda kayıtlı ve tescilli motorlu taşıtların mirasçılar adına kayıt ve tescil edilebilmesi için miras tarafından ödenmemiş bulunan MTV'nin mirasçılar tarafından ödenmiş olması gerekmektedir. Zira zaten mirasçılar mirasbırakanın vergi borçlarından müteselsilen sorumludur.

#### **2.4.4. Engelliler Adına Kayıtlı Taşıtların Ölüm Nedeniyle Mirasçılara İntikalinin Vergisel Sonuçları**

Engelliler adına kayıtlı taşıtların ölüm nedeniyle mirasçılarına intikal etmesi durumunun MTV ve ÖTV bakımından doğurduğu sonuçlara aşağıda başlıklar halinde yer verilmiştir.

#### 2.4.4.1. Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu Yönünden

MTVK'nın istisnalara ilişkin 4. maddesinin (c) bendinde “*sakatlık dereceleri % 90 ve daha fazla olan malul ve engellilerin adlarına kayıtlı taşıtlar ile diğer malul ve engellilerin, bu durumlarına uygun hale getirilmiş özel tertibatlı taşıtların MTV'den istisna olduğu*” hükmüne yer verilmiştir. Malul ve engelliler adına kayıt ve tescilli taşıtların MTV'den istisna tutulmasındaki amaç, malul ve engelli olanların sosyal hayata katılımlarını arttırmak, günlük yaşantılarını kolaylaştırmak olup sadece malul ve engellilerin kendilerinin ulaşım ihtiyaçlarını karşılamada kullanılacak taşıtlar için söz konusu istisna hükmü uygulanmaktadır.

10.01.2004 tarih ve 25342 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 21 Seri No.lu MTV Genel Tebliği'nin “II-İstisnalar” başlıklı bölümünde;

*“1- Sakatlık Dereceleri % 90 ve Daha Fazla Olan Malûl ve Engellilere Ait Taşıtlarda İstisna Uygulaması*

*Sakatlık dereceleri % 90 ve daha fazla olan malûl ve engellilerin bu durumlarını tam teşekküllü Devlet hastanesinden alınmış olan sağlık kurulu raporu ile ilgili vergi dairelerine belgelendirmeleri halinde, söz konusu malûl ve engellilerin kendi adlarına kayıt ve tescil edilmiş olan taşıtları, MTV'ye tabi tutulmayacaktır. Bu istisnadan yararlanmak için söz konusu malûl ve engellilere ait taşıtın özel tertibatlı veya özel tertibatlı hale getirilmiş olması şartı aranmayacaktır.*

*2- Diğer Malûl ve Engellilere Ait Taşıtlarda İstisna Uygulaması*

*Sakatlık dereceleri % 90 dan az olan malûl ve engellilerin bu durumlarını; tam teşekküllü Devlet hastanesinden alınan sağlık kurulu raporu ile belgelendirmeleri ve kendi adlarına kayıt ve tescilli olan taşıtların engellilik haline uygun özel tertibatlı veya özel tertibatlı hale getirilmiş taşıtlar olduğunu belirten Motorlu Araç Tescil Belgesinin ilgili tescil kuruluşlarınca onaylanmış örneği ile Araçlar İçin Teknik Belge ve Proje Raporunun aslı veya noter onaylı örneğini ilgili vergi dairelerine ibraz etmeleri halinde bu istisna hükmünden yararlanabileceklerdir.”* açıklamaları yer almaktadır. MTV istisnasından faydalanan kişinin vefat etmesi nedeniyle veraset yoluyla vârislerine geçen söz konusu taşıtın yukarıda yer verilen düzenlemelerdeki şartları taşımayan mirasçılar adına tescil edilmesi halinde, MTV istisnasından faydalanılması mümkün bulunmamaktadır.



#### 2.4.4.2. Özel Tüketim Vergisi Kanunu Yönünden

4760 sayılı ÖTVK'nın (15/2-a) maddesine göre “*Kanuna ekli (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tâbi olanların, veraset yoluyla intikaller hariç ilk iktisabında istisna uygulanan malların istisnadan yararlananlar dışındakilerce iktisabında, ilk iktisabındaki matrah esas alınarak adına kayıt ve tescil işlemi yapılandır, kayıt ve tescili tarihinde geçerli olan oran üzerinden, bu tarihte özel tüketim vergisi alınmakta, ancak bu husus Kanununun 7 nci maddesinin (2) ve (8) numaralı bentleri çerçevesinde istisnadan yararlananlar tarafından bu istisnadan yararlanılarak iktisap ettikleri kayıt ve tescile tabi malları 5 yıldan fazla kullanarak elden çıkarmaları durumunda geçerli bulunmamaktadır.*” Dolayısıyla, malul ya da engelliler tarafından Kanununun 7/2 nci maddesinde yer alan istisna uygulamasından yararlanılarak satın alınan Kanuna ekli (II) sayılı listedeki araçlardan kayıt ve tescile tabi olanların veraset yoluyla mirasçılara intikalinde ÖTV aranmamaktadır.

Engelliler tarafından ÖTV ödenmeksizin iktisap edilen taşıtlar, engelli kişinin ölümü üzerine veraset yoluyla mirasçılara intikal etmesi üzerine yine ÖTV ödenmeksizin bütün mirasçılar adına kayıt ve tescil edilebilecektir. Bu taşıtların ölen engelli kişi tarafından iktisap edildiği tarihten itibaren beş yıl geçtikten sonra satılması halinde de ÖTV aranmamaktadır. Ancak burada aranan en önemli koşul, mirasçılar tarafından veraset yoluyla iktisap edilen aracın bütün mirasçılar adına kayıt ve tescil edilmiş olmasıdır. Ayrıca aynı araçların engelli kişiler tarafından iktisap edildiği tarihten itibaren beş yıl içinde yine istisnadan yararlananlara satılması halinde ÖTV aranmayacaktır. Ancak beş yıllık süre dolmadan mirasçılar tarafından istisnadan yararlanamayanlara satışı veya devrinde ise ÖTV aranmaktadır (GİB, 2008). Ayrıca ölen engelli tarafından ÖTV istisnası uygulanarak iktisap edilmiş taşıtın veraset yoluyla mirasçılara intikal intikalinde; paylaşımına konu başkaca mal bulunmadığı durumlarda mirasçılardan bir ya da bir kaçının hisselerini tek bir mirasçıya devretmesi ya da satması durumunda ÖTVK'nın 15. maddesinin 2/a bendi uyarınca ÖTV uygulanacaktır (GİB, 12.12.2011 Tarih, B.07.4.DEF.0.13.10.00-4-9 Sayılı Özelge ). Mirasçılarca paylaşımına konu başkaca mal bulunması halinde diğer varislerin lehine miras hakkından feragatini gösteren belge karşılığında veraseten intikal olarak değerlendirilecek mirasbırakanın istisnadan yararlandığı tarihten itibaren 5 yıllık sürenin bitimine kadar varis adına kayıt ve tescilli kaldıktan sonra satışında da ÖTV uygulanmayacaktır (GİB, 12.12.2011 Tarih, B.07.4.DEF.0.13.10.00-4-9 Sayılı Özelge ).

## 2.5. Amme Alacaklarının Tahsil Usul Hukuku Açısından Değerlendirilmesi

Kamu alacağı, devletin ve yetkili idarelerin kamu gücünden doğan alacaklarıyla, kamu hizmetlerinin aynî vasıtaları olan kamu emlakine mahsus olmak üzere muhtelif sebeplerden dolayı ortaya çıkan alacaklarla, idari sözleşmelerden doğan alacakları ifade etmektedir (Onar, 1960: 1647; Şenyüz vd., 2011a: 251; Kızılot vd., 2008: 269). Diğer bir deyişle kamu alacağı, ekonomide aktif ve/veya pasif özne olarak yer alan devletin yüküm veya borç ilişkisi dolayısıyla elde ettiği, kamu gücünün vermiş olduğu imtiyazları kullanılarak AATUHK hükümlerine göre takip ve tahsil edebildiği gelirlerdir (Budak ve Benk, 2011: 63). Hangi alacakların kamu alacağı olarak değerlendirileceği AATUHK m. 1-2 hükümleri çerçevesinde yapılmaktadır.

Söz konusu kamu alacağının borçlu tarafını oluşturan kişinin ölümü halinde ise mirasçılar açısından sorumluluk müessesesi işlemeye başlayacaktır. Murise ait amme borcunun mirasçılar nezdinde takip ve tahsilâtını ilgilendiren bu sorumluluk müessesesine ilişkin olarak 213 sayılı VUK'da, 6183 sayılı Kanun'da ve 4721 sayılı TMK'da ayrı ayrı düzenlemeler yapılmıştır. Amme borçlusunun mirasçılarının mezkûr borcun ödenmesindeki sorumlulukları ve bu borcun hangi kanun kapsamında tahsil edileceği açısından ise kamu alacağının nev'i önem arz etmektedir (Bakmaz, 2015).

### 2.5.1. Mirasçılar Sorumluluğu Uygulamasında Amme Alacağının Türünün Önemi

6183 sayılı Kanun Devletin (genel bütçeli idarelerin), il özel idarelerinin ve belediyelerin sadece "kamu alacağı" vasfına sahip alacaklarının takip ve tahsilâtında uygulanabilir. 213 sayılı VUK hükümleri ise genel bütçeye, il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, harç, resim gibi asli alacaklar ile bunlara bağlı olarak tahsil olunan gecikme zammı, faizi gibi fer'i alacaklar hakkında uygulanır. Diğer taraftan VUK'un 12. maddesinde mirasçılardan her birinin ölünün "vergi borçlarından" miras hisseleri nispetinde sorumlu olduğu belirtilmiştir. Burada dikkat edilmesi gereken husus VUK'un 12. maddesinde bahsedilen "vergi borcu" kavramının geniş anlamda vergiden doğan kamu borçlarını ifade ettiği'dir. Bu sebepten ötürü 12. maddedeki "vergi borcu" tanımına dar anlamdaki vergi borcu dışında harçlar ve resimler ile bunlara bağlı fer'i alacaklar da girmektedir (Bakmaz, 2015: 141). Buraya kadar yer verilen açıklamalardan anlaşılacağı üzere 6183 sayılı Kanun'da sayılan amme alacakları nev'i itibarıyla 213 sayılı VUK'da sayılan amme alacaklarını da kapsamaktadır. Dolayısıyla murise ait bir kamu alacağı hem

VUK'da hem de 6183 sayılı Kanun'da sayılan bir alacak olabileceği gibi sadece 6183 sayılı Kanun'da sayılan bir alacak da olabilir (Bakmaz, 2015). Örneğin; gümrük idarelerince alınan gümrük vergisi ve gecikme faiz ve zamları, KKDF primi, destekleme ve fiyat istikrar fonu primi gibi alacaklar VUK kapsamında yer almayıp sadece 6183 sayılı Kanun kapsamında bulunmaktadır. Ancak gelir vergisi borcu gibi hem VUK'da hem de 6183 sayılı Kanun'da sayılan ve murise ait olan bir amme borcunun ödenmesinden mirasçılarının sorumlu tutulmasında 213 sayılı VUK'un 12. madde hükmünün esas alınması gerekmektedir. Çünkü VUK'taki bu hüküm “özel düzenleme” hüviyetindeyken 6183 sayılı Kanun'daki hükümler ise “genel düzenleme” niteliğindedir. Bu nedenle de “özel düzenlemenin” esas alınarak işlem tesis edilmesi gerekmektedir (Bakmaz, 2015).

### **2.5.2. VUK Kapsamındaki Amme Alacaklarında Mirasçılarının Sorumluluğu**

213 sayılı VUK'un “mirasçılarının sorumluluğu” başlıklı 12. maddesinde “*ölüm halinde, mükelleflerin ödevlerinin mirası reddetmemiş kanuni ve mansup mirasçılarına geçeceği, ancak mirasçılardan her birinin murisin vergi borçlarından mirastaki hissesi oranında sorumlu olacağı*”; 6183 sayılı AATUHK'nın 7. maddesinde, “*borçlunun ölümü halinde, mirası reddetmemiş mirasçılar hakkında bu kanun hükümlerinin uygulanacağı*” hüküm altına alınmıştır. VUK'un 12. maddesi “özel hüküm” niteliğinde olduğundan murise ait VUK kapsamındaki amme alacaklarının mirasçılar tarafından ödenmesinde bahse konu özel düzenlemenin esas alınması gerekmektedir. Bu bağlamda vârislerine geçen borç 213 sayılı VUK kapsamındaki bir vergi borcu ise mirası reddetmeyen kanuni ve mansup mirasçılar bu maddi borcun ödenmesinden miras payları nispetinde ve tüm malvarlıklarıyla şahsen sorumludurlar. Yani mirasçılarının sorumluluğu miras hisseleri miktarıyla sınırlı değildir. Ayrıca her mirasçı kendisine düşen miras payı nispetinde sorumlu olduğu için borcun tamamının bir mirasçıdan istenmesi hukuken mümkün değildir (Bakmaz, 2015).

TMK'nın 546 ila 550. maddeleri uyarınca mirasçılar üç aylık süre zarfında mirası reddebileceklerdir. Bu süre içinde mirası reddetmemişlerse miras kabul edilmiş sayılacaktır. Danıştay tarafından verilen bir kararda: (Danıştay 3. D., 3.3.1993 gün ve E:1991/965-K:1992/874 sayılı karar) “*Kamu borçlusunun ölümü halinde mirası reddetme süresi olan 3 aylık süre geçmeden mirasçılarının mallarına haciz konulamaz.*” hükmüne varılmıştır. Bu sebeple vergi dairesince mirasçılara ayrı ayrı sorumlu oldukları vergi borçlarını ihtiva eden ödeme emirlerinin tebliğ edilesi gerekir

(Alpaslan, 2017). Mirasın reddi söz konusu olduğunda mirisin vergi borçlarından mirasçılardan sorumlu tutulmaları mümkün değildir (Danıştay 11. Daire, E. 1999/2966, K. 2000/3472). Dolayısıyla mirası kabul etmemiş mirasçılar hakkında, ölenin vergi borçları nedeniyle takip ya da tahsilat yapılamayacaktır (Danıştay 4. Daire, E. 2004/1522, K. 2004/2048). Mirasçılardan ödemekle sorumlu oldukları vergi borcunun miktarları 12. madde kapsamında tespit edildikten sonra bu borcun takip ve tahsilâtında yine 6183 sayılı Kanun hükümleri tatbik edilir (Bakmaz, 2015). Ayrıca vergi borçlusunun ölümünden önce kesinleşmiş bir ödeme emri var ise terekeye ve mirasçı sayısına bakılmaksızın alacağın takibine vergi dairesince devam edilir. Haczedilen mallarda haciz devam eder ve haczedilmiş veya teminat olarak alınmış mallar var ise bu malların satışı suretiyle alacağının tahsili cihetine gidilir (Alpaslan, 2017).

Nitekim miras süresi içinde reddeden mirasçılar, miras bırakanın vergi borçlarından sorumlu değildir (Danıştay 7.Daire, E.1971/2439, K. 1973/837). Mirasın reddi ile ilgili süre dolmadan mirasçıya ödeme emri çıkarılamaz (Danıştay 7.Daire, E.1967/2885, K. 1968/685). Mirası kayıtsız şartsız kabul etmiş ya da süresi içinde reddetmemiş mirasçılar, vergi/kamu borçlusu durumuna girmekte ve kamu icra hukuku hükümlerine göre takip edilebilmektedir. Mirasın resmen tasfiyesi durumunda, mirasçının kişisel malvarlığı ile sorumluluğu söz konusu değildir (Danıştay 4.Daire, 16.3.1970 Tarih ve E. 1968/3710, K. 1970/1331). 6183 sayılı Kanun'un 7'nci maddesi, resmî tasfiye ile ilgili hükümleri saklı tutmaktadır. Kamu icra hukuku, mirasın tutulan defter uyarınca kabul edilmesinde, farklı bir düzenlemeye yer vermektedir. Miras hukukuna göre, tutulan defter uyarınca mirası kabul eden mirasçı, deftere yazılı olmayan borçlardan, kural olarak, sorumlu olmamasına (TMK md. 629) karşılık, deftere kaydedilmemiş kamu alacaklarından, mirastan kendisine düşen miktar ile sınırlı olarak sorumludur (AATUHK md. 7/II). Deftere yazılı kamu alacaklarından ise, miras tutulan defter uyarınca kabul eden mirasçı bütün malvarlığı ile sorumlu olmaktadır (Kaneti, 1986: 429).

Ayrıca GİB'in 30.06.2014 gün, 65345 sayılı yazısında, “adi şirketlerin tüzel kişilikleri bulunmaması nedeniyle şirket tarafından kazanılan mal ve kıymetlerle ortakların sermaye olarak koydukları şeylerin 4721 sayılı TMK'nın 701 inci ve 703 üncü maddelerinde düzenlenen iştirak halinde mülkiyet(elbirliği mülkiyeti) rejimine tabi olduğu ve adi ortaklıklarda ortakların, adi ortaklığın vergi borçlarından dolayı müteselsilen ve müştereken sorumlu olduğu” yönünde görüş bildirilmiştir (İVDB, 2015:

9).

### **2.5.3. Miras İçin Resmi Defter Tutulması Veya Tutulmaması Durumlarında Mirasçılarının Sorumluluğu**

VUK'un 12. maddesindeki özel sorumluluk uygulaması 4721 sayılı TMK'nın 641 ve 681. maddelerinde yer verilen mirasçılarının sorumluluğu düzenlemesinden etkilenmemektedir. Zira VUK'da yer alan bu düzenleme özel hüküm niteliğindedir. Buna mukabil 6183 sayılı Kanun'da ve TMK'da yer verilen mirasçılarının sorumluluğu hükümleri ise genel düzenlemedir. Bu bağlamda tereke için resmi defter tutulmaması halinde ya da VUK kapsamındaki kamu alacağının 4721 sayılı TMK uyarınca tereke için tutulan resmi deftere kaydedilmesi durumunda yine VUK'un 12. madde hükmü uygulanacak yani mirası reddetmeyen mirasçılar miras payları nispetinde ve tüm malvarlıklarıyla şahsen sorumlu olacaklardır (Bakmaz, 2015).

Ancak tereke için resmi defter tutulmasına karşın VUK kapsamındaki kamu alacağı bu resmi deftere kaydedilmediyse bu durumda mirasçılarının sorumluluğu açısından kamu alacağının nev'inin bir hükmü kalmamaktadır. Yani kamu alacağının 213 sayılı VUK kapsamında olup olmadığı hususu anlamını yitirmektedir. Zira bu durumda Seri: A Sıra No:1 Tahsilât Genel Tebliği (TGT) uyarınca mirasçılar, kamu alacağının 213 sayılı VUK kapsamında olup olmadığına bakılmaksızın, miras yoluyla terekeden iktisap ettikleri mal miktarı kadarıyla sorumlu olacaklardır. Bir diğer anlatımla burada vârislerine geçen mal miktarına bakılarak sorumlu olunacak tutar tespit edilecektir (Bakmaz, 2015).

### **2.5.4. 6183 Sayılı Kanun Kapsamındaki Amme Alacaklarında Mirasçılarının Sorumluluğu**

6183 sayılı Kanun'un 3. maddesinde *“amme borçlusunu veya borçlu teriminin, amme alacağını ödemek mecburiyetinde olan hakiki ve hükmi şahısların mirasçılarını da ifade ettiği”* belirtilmiş olup aynı Kanun'un *“Borçlunun Ölümü”* başlıklı 7. maddesinde de *“Borçlunun ölümü halinde, mirası reddetmemiş mirasçılar hakkında da bu kanun hükümleri tatbik edilir. Borçlunun ölümünden evvel başlamış olan muamelelere devam olunur. Terekenin bir mahkeme veya iflas dairesi tarafından tasfiyesini gerektiren haller bu hükmün dışındadır. Mirasın tutulan defter mucibince kabulü halinde, mirasçı, deftere kaydedilmemiş olsa dahi amme alacağından mirastan kendisine düşen miktar ile mesuldür. Defter tutma muamelesinin devamı müddetince satış yapılamaz”* düzenlemesine yer verilmiştir.

TMK'nın 590. maddesinde ise resmi defterler hakkında aşağıdaki gibi düzenleme yapılmıştır.

*“Aşağıdaki sebeplerden birinin gerçekleşmesi hâlinde sulh hâkimi terekenin defterinin tutulmasına karar verir:*

*1. Mirasçılar arasında vesayet altına alınmış olan veya alınması gereken kimse varsa,*

*2. Mirasçılardan biri uzun süreden beri bulunamıyorsa ve temsilcisi de yoksa*

*3. Mirasçılardan veya ilgililerden biri, ölüm tarihinden başlayarak bir ay içinde istemde bulunursa,*

*Defter tutma işlemi gecikmeksizin tamamlanır”.*

TMK'nın 627. maddesinde de *“Mirasçılardan her biri, tanınan süre içinde mirası reddettiğini veya resmî tasfiye istediğini ya da deftere göre veya kayıtsız şartsız kabul ettiğini beyan edebilir. Süresi içinde herhangi bir beyanda bulunmayan mirasçı, mirası tutulan deftere göre kabul etmiş sayılır”* hükmüne yer verilmiş bulunmaktadır. Yine aynı Kanun madde 606'da mirasın üç ay içerisinde reddolunabileceği hükme bağlanmıştır. Ayrıca Seri:A Sıra No:1 TGT'nin *“Borçlunun Ölümü ve Ölüm Halinde Takibin Geri Bırakılması”* başlıklı bölümünde konu hakkında aşağıdaki gibi düzenleyici açıklamalar yapılmıştır.

**“3. Mirasçılarının sorumluluğu; 213 sayılı VUK'un 12. ve 4721 sayılı Kanununun 681. maddesinde düzenlenmiştir.**

213 sayılı Kanun'un 12. maddesinde, ‘Ölüm halinde mükelleflerin ödevleri, mirası reddetmemiş kanuni ve mansup mirasçılara geçer. Ancak, mirasçılardan her biri ölünün vergi borçlarından miras hisseleri nispetinde sorumlu olurlar.’ hükmüne yer verilmek suretiyle ölen kişinin vergi borçlarından her mirasçının kendi miras hissesi nispetinde sorumlu olması esası getirilmiştir.

Bu itibarla, ölen amme borçlusundan aranılan amme alacaklarının 213 sayılı Kanun kapsamına giren alacaklar olması halinde mirasçılar hakkında yapılacak takiplerde mirasçılarının sorumlu oldukları tutarların 213 sayılı Kanun'un anılan maddesi uyarınca tespit edilmesi gerekmektedir.

4721 sayılı Kanun'un 641 ve 681. maddelerinde ise; mirasçılarının tereke borçlarından dolayı müteselsilen sorumlu oldukları düzenlenmiştir. Ancak, bu

sorumluluk mirasın paylaşılmasından itibaren geçecek 5 yıllık sürede geçerli olup, bu sürenin bitiminden sonra mirasçılar miras hisseleri oranında miras bırakanın borçlarından sorumlu olacaklardır.

Miras bırakandan aranılan amme alacaklarının 213 sayılı Kanun kapsamında olmayan alacaklardan olması halinde mirasçılar hakkında yapılacak takipte 4721 sayılı Kanun'un hükümleri esas alınacaktır.

Buna göre, mirasçılar müteselsil sorumluluğun sona erdiği tarihe kadar borcun tamamından müteselsilen, bu tarihten itibaren ise miras hisseleri oranında sorumlu tutularak takip edilecektir.

**4.** Mirasçılar tarafından, mirasın tutulan defter uyarınca kabulü yoluna başvurulmuş olması halinde mirasçıların sorumluluğu;

a) Amme alacağının deftere kaydedilmiş olması halinde, tebliğin bu bölümünün (3) numarasında yapılan açıklamalara göre,

b) Amme alacağının deftere kaydedilmemiş olması halinde, amme alacağının 213 sayılı Kanun kapsamında olup olmamasına bakılmaksızın, miras yoluyla iktisap edilen miktar kadarıyla, olacaktır.

**5.** 4721 sayılı Kanun'un 631. maddesi uyarınca, amme borçlusunun mirasının Devlete geçmesi halinde, Devlet deftere yazılan borçlardan, sadece miras yoluyla edindiği değerler ölçüsünde sorumlu olacaktır.

**6.** Mirasın mirasçılar tarafından reddedilmesi ve amme alacağının tereke varlığından alınamaması halinde, amme alacağı zamanaşımı süresi sonunda terkin edilecektir.”

Söz konusu genel tebliğde yer verilen düzenlemeleri, 213 sayılı VUK kapsamına girmeyen amme alacakları açısından, aşağıdaki gibi iki alt başlık halinde irdelemek mümkündür (Bakmaz, 2015).

#### **2.5.4.1. Tereke İçin Resmi Defter Tutulmaması Halinde Sorumluluk Uygulaması**

Tereke için resmi defter tutulmadıysa ve murise ait amme borcu da 213 sayılı VUK kapsamında olmayan bir alacak ise bu durumda 4721 sayılı TMK'nın 641 ve 681. maddelerinde hüküm altına alınan sorumluluk müessesesi devreye girecektir. Ancak bu

sorumluluk ölüm anından ya da mirasın kabul edilmesinden itibaren değil de, mirasın paylaştırılmasından itibaren geçecek beş yıllık sürede uygulanacaktır (Bakmaz, 2015).

Zira TMK'nın 641. maddesinde “*Mirasçılar, tereke borçlarından müteselsilen sorumludurlar*” hükmüne ve 681. maddesinde “*Mirasçılar, bölünmesine veya nakline alacaklı tarafından açık veya örtülü olarak rıza gösterilmemiş olan tereke borçlarından dolayı, paylaşmadan sonra da bütün malvarlıklarıyla müteselsilen sorumludurlar. Paylaşmanın gerçekleştiği tarihin veya daha sonra yerine getirilecek borçlarda muacceliyet tarihinin üzerinden beş yıl geçmekle teselsül sona erer*” düzenlemesine yer verilmiştir.

Bu durumda mirasçılar mirasın paylaştırılmasından itibaren geçecek 5 yıllık süre içinde TMK hükümlerine göre mirasbırakanın amme borçlarının ödenmesinden müteselsilen ve kişisel malvarlıklarıyla sınırsız olarak sorumludurlar. Müteselsil sorumluluğun pratikteki sonucu ise her bir mirasçıya aynı anda borcun tamamı üzerinden ayrı ayrı ödeme emri tebliğ edilmesi olmaktadır. Mirasın paylaşıldıktan itibaren geçecek beş yıllık sürenin bitiminden sonra ise Seri: A Sıra No: 1 TGT uyarınca, mirasçılar miras payları nispetinde ve tüm malvarlıklarıyla şahsen mirasbırakanın amme borçlarının ödenmesinden sorumlu olacaklardır (Bakmaz, 2015). Bu yüzden mirasçılar “*Ben mirastan şu kadar pay aldım, ancak bu miktardan sorumlu olurum*” diyemezler (Candan, 2005: 42).

#### **2.5.4.2. Tereke İçin Resmi Defter Tutulması Halinde Sorumluluk Uygulaması**

Bir amme borçlusunun ölümü halinde tereke için resmi defter tutulduysa ve VUK kapsamında olmayan kamu alacağı da resmi deftere kaydedildiyse bu durumda 4721 sayılı TMK'nın 641 ve 681. madde hükümleri uygulanacaktır. Ancak bu madde hükümleri miras paylaşıldıktan sonra geçecek 5 yıllık sürede uygulanacaktır. Bu durumda mirasçılar mirası paylaşıldıktan sonra geçecek 5 yıllık süre içinde TMK hükümlerine göre mirasbırakanın amme borçlarının ödenmesinden müteselsilen ve kişisel malvarlıklarıyla sınırsız olarak sorumludurlar. Mirasın paylaştırılmasından itibaren beş yıl geçtikten sonra ise, Seri:A Sıra No:1 TGT uyarınca, mirasçılar miras payları nispetinde ve tüm malvarlıklarıyla şahsen mirasbırakanın amme borçlarının ödenmesinden sorumlu olacaklardır (Bakmaz, 2015).

Diğer taraftan bir amme borçlusunun ölümü halinde tereke için resmi defter tutulduysa ancak VUK kapsamında olmayan kamu alacağı resmi deftere kaydedilmediyse



bu durumda mirasçılar, Seri: A Sıra No: 1 TGT uyarınca, miras yoluyla terekeden iktisap ettikleri mal miktarı kadarıyla sorumlu olacaklardır. Yani burada muristen vârislerine geçen mal miktarına bakılarak sorumlu olunacak tutar tespit edilecektir (Bakmaz, 2015).

### **2.5.5. Amme Borcunun Ödenmesinde Sorumluluğu Bulunmayan Mirasçılar**

6183 sayılı Kanun'un 7. maddesindeki mirasçılar kavramı, kanuni ve mansup mirasçılarını ifade etmektedir. Kanuni mirasçı doğrudan doğruya kanundan doğan mirasçılara denir. Bunlar ölenin soy hısımları, sağ kalan eş, evlatlık ve devlettir. Ölenin iradesinden doğan mirasçılığa da “mansup mirasçılık” ya da “atama yolu ile mirasçılık” denmektedir. Burada miras bırakan vasiyet ya da miras sözleşmesi yolu ile kanuni haklar saklı kalmak üzere mirasçı atayabilmektedir (Kırbaş, 1997: 68). Bununla birlikte TMK'nın 605/1. maddesi ile yasal ve atanmış (mansup) mirasçılara mirası reddetme hakkı tanınmıştır. Mirasın reddi ise yasal ya da atanmış mirasçıların kendisine intikal eden mirası kabul etmediği yolundaki irade beyanı anlamını taşımaktadır.

Ayrıca TMK mirasın reddi konusunda iki farklı red türü öngörmüştür. Bunlardan birincisi mirasın “hükmen reddi” ikincisi ise mirasın “gerçek reddidir”. Mirasın hükmen reddine ilişkin düzenleme TMK'nın 605/2. maddesinde yer almakta olup bu maddeye göre, ölümü tarihinde miras bırakanın ödemediği aczi açıkça belli veya resmen tespit edilmiş ise, miras reddedilmiş sayılır. Gerçek anlamda mirasın reddi ise yasal ya da atanmış mirasçıların mirası kabul etmediklerini ya da reddettikleri yönündeki irade açıklamalarıdır (Timur, 1992; 51). Mirasçılar tarafından da miras TMK'nın 606. maddesine göre üç ay içinde reddolunabilir. Bu süre, yasal mirasçılar için mirasçı olduklarını daha sonra öğrendikleri ispat edilmedikçe mirasbırakanın ölümünü öğrendikleri; vasiyetname ile atanmış mirasçılar için mirasbırakanın tasarrufunun kendilerine resmen bildirildiği tarihten işlemeye başlar. Dolayısıyla mirası reddeden kişi, miras bırakanın ölüm olayını ve tarihini ispatlamak mecburiyetindedir (Nas, 2010: 78).

Yukarıda görüldüğü gibi mirası reddetme süresinin başlangıcı, yasal ve atanmış mirasçılar açısından farklı bir düzenlemeye tabi tutulmuştur. Ancak bu sürenin istisna olduğu durum, terekenin borca batık olması halidir. Terekenin borcu batık olması halinde mirasın reddi için üç ay beklenmemektedir (Şenyüz, 2003). Mirasçılar, mirasbırakanın ölümü ile kendilerine intikal eden terekenin borca batık olduğunu mahkemeye başvurarak tespit ettirirler ise bu durumda miras reddedilmiş sayılır ve mirasçıların VUK'un 12. maddesi anlamında söz konusu sorumlulukları ortadan kalkar (Karakoç, 1993). Çünkü

mirasbırakanın kamu borcu nedeniyle mirasçısının sorumlu tutulabilmesi için mirası kabul etmiş olması gerekmektedir (Candan, 2011: 54). Bu durumda vergi alacağının terekeden tahsil edilemeyen kısmının terkin edilmesi gerekir. Zira bu durumda alacaklı durumdaki vergi idaresinin hukuksal olarak başvurabileceği kimse bulunmamaktadır.

Diğer taraftan terekenin mahkeme veya iflas dairesi tarafından tasfiyesi gereken hallerde de mirasçılarının sorumluluğu yoktur. Terekenin sulh hâkimi veya memur edeceği şahıs tarafından tasfiye edileceği haller TMK'nın 635. maddesinde belirlenmiştir. Varlıkları yükümlülüklerini karşılamayan terekenin iflas hükümlerine göre tasfiyesi de TMK'nın 636. maddesinde tespit edilmiştir. Her iki halde de borçlunun terekesine mahkemece el konulmuş olduğundan ayrıca mirasçılarının sorumlu tutulması yoluna gidilmeyecektir (Özbalcı, 2003: 134). Danıştay tarafından verilen bir kararda da (Danıştay 4. Daire, E.1982/6190, K.1984/1687 Sayılı Karar) *“müflis olan murisin vergi borcunun murisin ölüm anında hükmen müflis olduğunun kanıtlanması halinde varislerden istenemeyeceğine”* hükmedilmiştir.

Öte yandan kamu borçlarından intifa hakkını seçmiş mirasçılarının sorumluluğu yoktur. Çünkü sorumluluk mülkiyet hakkına sahip mirasçılar arasında paylaşılır. Bununla birlikte külli halef durumundaki kanuni ve mansup mirasçılara karşılık kendisine muayyen mal vasiyet edilmiş kimseler cüz'i halef durumdadırlar, bu nedenle bu kimseler ölenin vergi borçlarından sorumlu değildirler (Öncel vd., 2006: 82). Çünkü cüz'i halefiyet ilkesi, tereke üzerinden sadece istem hakkı elde etmeyi buna karşılık borçlardan sorumlu olmamayı ifade eder. Gerçekten belirli mal bırakmada, kendisine mal bırakılmış olan vasiyet alacaklısı cüz'i haleftir. Vasiyet alacaklısı sadece kendisine miras bırakan tarafından bir ölüme bağlı tasarrufla vasiyet olunan belirli malın teslim edilmesini mirasçılardan isteme hususunda kişisel hakka sahip olup miras bırakanın borçlarından sorumlu değildir. Buna miras bırakanın vergi borçları da dâhildir. Oysa yasal ve atanmış mirasçılar külli halef olduklarından, tereke üzerindeki aynı hakka sahip buldukları gibi, terekenin (miras bırakanın) borçlarından da şahsen ve müteselsilen sorumludurlar. Bu durumda külli halef olanlar miras bırakanın borçlarından da sorumlu bulunmaktadır (Akıntürk, 2003: 355).

#### **2.5.6. Ölüm Nedeniyle Takibin Geri Bırakılması**

6183 sayılı Kanun'un 7. maddesi uyarınca kamu borçlusunun ölümü durumunda mirası kabul eden ya da kabul ettiği anlaşılan mirasçılardan alacağın tahsil cihetine gidilir.

Ayrıca borçlunun ölümünden önce yine bu yasa gereği başlatılmış alacak takip işlemleri tereke üzerinde de devam ettirilir. Buna mukabil aynı Kanun Madde 50’de sosyal ve insani saiklerle ölüm halinde vergi dairesince gerçekleştirilen alacak takibin geri bırakılması uygulaması düzenlenmiştir (Ünlü, 1995: 417). Bahse konu maddeye göre *“borçlunun ölümü halinde terekenin borçlarından dolayı ölüm günü ile beraber üç gün için takip geri bırakılacak ancak üç günün bitiminde terekenin borçları için takibata devam olunacaktır”*. Ancak mirasçılarının mirası red ya da kabul ettikleri hususunda bir tespit yoksa TMK’daki belli süreler geçinceye kadar haklarındaki takip geri bırakılacaktır. Ayrıca yine mezkûr madde uyarınca *“karısı yahut kocası, kan ve sıhriyet itibariyle usul veya fîruundan birisi ölen borçlu hakkındaki takip de ölüm günü ile beraber üç gün için geri bırakılacaktır.”* Sosyal amaçlarla mükellefin veya mükellefin yakınlarının ölümü durumunda takibatın geri bırakılması uygulaması alacağın tahsil edilebileceği tarihin de dolaylı olarak ertelenmesi sonucunu doğurmaktadır (Özden, 1993: 56). Söz konusu erteleme hükmü buyurucu nitelikte olup uygulanmasından kaçınılamaz (Şimşek, 1990: 326). Bu nedenle sehven haciz gibi bir takip işlemi yapılmışsa, tahsil dairesinin bu işlemi bir talep gerekmeksizin kendiliğinden iptal etmesi gerekmektedir (Özden, 1993: 55). Bununla birlikte TMK’da öngörülen üç aylık mirası ret süresi sona ermeden mirasçı olarak tereke işlemlerine karışan, terekenin olağan yönetimi niteliğinde olmayan veya miras bırakanın işlerinin yürütülmesi için gerekli olanın dışında işler yapan ya da tereke mallarını gizleyen veya kendisine maleden mirasçı(lar) için mirası kabul etmiş sayılacağından ve dolayısıyla mirası reddedemeyeceğinden, bu mirasçılar hakkında mirası ret süresi beklenilmeden takip işlemlerine devam edilmesi gerekmektedir (Aygün, 2012: 104).

Diğer taraftan 6183 sayılı Kanun’un 50. maddesinde yapılan düzenleme 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu’nun(İİK) 52. ve 53. maddelerinde yer alan düzenlemelere uygun yapıdadır. Nitekim İİK’nin 52. maddesindeki *“Karısı yahut kocası ve kan ve sıhriyet itibariyle usul veya fîruundan birisi ölen bir borçlu aleyhindeki takip, ölüm günü ile beraber üç gün için talik olunur”* hükmü kamu düzenine yönelik yapılan bir düzenlemedir (Coşkun, 2013: 448).

İİK’nin 53. maddesine göre de takibat devam ederken borçlunun ölmesi durumunda, terekenin borçlarından dolayı ölüm günü ile beraber üç gün içinde takip geri bırakılır. Takibin geri bırakıldığı üç günlük süre dolduktan sonra ise takip terekeye karşı devam olunur. Mirasçılar mirası kabul veya reddetmemiş ise TMK’nın 606. maddesinde

yer alan üç aylık mirası red süresi geçinceye kadar haklarında takip yapılamaz. Bununla birlikte üç aylık süre geçmeden açık bir şekilde mirası kabul eden mirasçılar aleyhine takibata devam edilebilir. İcra takibi sırasında borçlu öldüğünde tereke henüz taksim edilmemiş veya resmi tasfiyeye tabi tutulmamış yahut mirasçılar arasında aile şirketi tesis olunmamış ise borçlu hayatta olsaydı hangi usul tatbik uygulanacaksa, terekeye karşı da o usule göre takibata devam edilir. Mirasçılarının tamamının ya da bir veya bir kaçının mirası reddetmeleri halinde mirası red eden mirasçılar açısından tereke borçları açısından haklarında takibata devam etmek mümkün değildir. 6183 sayılı Kanun'un 13. maddesinde yer alan ihtiyati haciz sebepleri söz konusu ise üç günlük süreyle mukayyet olmaksızın takip işlemine ölüme rağmen devam edilebilir. Zira ihtiyati haciz, hiç bir müddetle mukayyet olmadan uygulanan bir korunma yöntemidir (Özbalcı, 2007: 498; Coşkun, 2013: 448; Şenyüz vd., 2011a: 277).

Öte yandan 6183 sayılı Kanun'un 50. maddesi kamu borçlusunun ölümü ile belli dereceye kadar usul ve fûruundan birinin ölümü halinde takibatın geri bırakılmasını düzenlemektedir. Borçlu hakkındaki takibatın geri bırakılmasını gerektirecek yakınlar; karısı, kocası, kan ve sıhri hısımlarından usul ve fûruundan (annesi, babası, kayınvalidesi, kayınbabası, oğlu, kızı) biridir. Bu yakınları dışında kalan yakınlarının ölümü kamu borçlusu hakkındaki takibatın geri bırakılmasını gerektirmez.

Bununla birlikte takibin geri bırakılma süresi üç gündür. Bu süreye ölüm günü de dâhildir (Candan, 2011: 265). Öte yandan üç günün hesabında ölüm gününün hariç tutulması VUK'da yer alan sürelerin hesaplanmasına ilişkin genel kurala daha uygundur (Özbalcı, 2007: 97). Ancak söz konusu gün hesabına ilişkin olarak 6183 sayılı Kanun'un 8. maddesinde hilafına hüküm kaydı yer aldığından ölüm gününün de dâhil edilmesi gerekmektedir.

Netice itibariyle kamu borçlusunun kendisinin ölümü halinde terekenin borçları için takip, ölüm günü dâhil üç gün geri bırakılır. Üç günün bitiminde terekenin borçları için takibata devam edilir. Ancak mirasçılar mirası kabul veya reddetmemişlerse bu hususta TMK'da belirlenen müddetlerin geçmesine kadar takip geri bırakılır (Danıştay 3. Daire, 03.03.1992 Tarih, E.1991/965, K.1992/189 Sayılı Karar).

### **2.5.7. Kamu Alacağı'nın Mirasçılardan Takip ve Tahsili Usulü**

Mirasçılarının murisin kamu borcundan dolayı 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre takip edilebilmesi için TMK'da mirasın reddi için öngörülen müddetin geçmiş ve mirasın

reddedilmemiş olması gerekmektedir. Bu süre dolmadan mirasçılar hakkında yapılacak alacak takibi hukuki değildir (Danıştay 3. Daire, 03.03.1992 Tarih, E.1991/965, K.1992/189 Sayılı Karar). Terekenin bir mahkeme veya iflas dairesi tarafından tasfiyesini gerektiren hallerde de takip işlemleri durdurulmakta, terekenin tasfiyesini yürüten mercie takip ve tahsili gereken amme alacakları bildirilmektedir. Bununla birlikte borçlunun ölümü üzerine mirası kabul etmiş kanuni ve mansup mirasçılar hakkında yapılacak takip ve tahsil işlemleri kamu alacağının içinde bulunduğu safhaya göre değişecektir.

Şayet borçlunun takibine ölümünden önce başlanmışsa, başlanan işlemlere mirası kabul eden mirasçılar muhatap alınarak devam olunur. Mirasçılar, takip işlemleri ölüm tarihinde hangi aşamada ise o aşamadan itibaren muhatap olurlar. Örneğin; kamu borçlusunun ölüm tarihinde vadesi henüz geçmiş fakat ödenmemiş bir kamu alacağının takibi, mirasçılara payları nispetinde ödeme emri düzenlenip tebliğ edilmesi ile olur. Buna karşılık murise sağlığında ödeme emri tebliğ edilmiş ve yedi günlük süre ödemesiz olarak geçmiş ise mirasçılar, haciz işlemi ile fakat payları nispetinde takip olunurlar. Ayrıca adlarına, payları nispetinde, yeniden ödeme emri düzenlenmesine gerek yoktur (Candan, 2011: 54). Diğer taraftan borçlu hayatta iken süresinde dava açmamış veya açmış olduğu davayı nihai olarak kaybetmiş olabilir. Bu takdirde tereke üzerinde alacak takip edilebilir ve mirasçılarının durumu nazara alınmaksızın alacak terekeden tahsil olunur. Hacz edilmiş mallar varsa bu haciz devam eder (Budak, 2011: 71). Haciz ve teminat olmayan hallerde de tahsil dairesi ilk planda alacağını terekeden tahsil etme cihetine gidecektir. Daha önce başlamış olan muamelelerin ölümle ortadan kalkması, yok sayılması söz konusu değildir. Ancak terekeden alacağın tahsili mümkün olmaz ise mirası kabul eden mirasçılar takibe alınır (Özbalcı, 2007: 126).

Mirasçılar kamu borçlusundan maddi hiç bir varlık iktisap etmemiş olsalar dahi mirası kabul etmeleri durumunda, VUK kapsamına giren kamu borçlarından miras payları nispetinde tüm mal varlıkları ile sorumlu olurlar. Mirasçılarının sorumlu tutulabilmesi için kendilerine ayrıca ödeme emrinin tebliğ edilmesi gerekmektedir. Ancak VUK dışındaki kamu alacakları söz konusu olduğunda mirasçılar hakkında yapılacak takip TMK hükümleri esas alınarak yapılır. Buna göre mirasçılar, mirasın paylaşılmasından itibaren 5 yıllık süre içerisinde kamu borcunun tamamından müteselsilen, bu tarihten itibaren ise miras payları nispetinde sorumlu tutularak takip edilirler (Coşkun, 2013: 92).

Bu bağlamda borçlunun ölümü halinde mirasçılar adına sorumluluklarına göre yeniden ayrı ayrı ödeme emri çıkarılması gerekir. Zira 6183 sayılı Kanun'da cebri takibatta hareket noktası ödeme emridir. Dolayısıyla ödeme emri çıkarılmadan haciz, paraya çevirme gibi işlemlere tevessül edilemeyecek yani borçlunun ölümünden önce başlamış muamelelere devam edilemeyecektir. Ayrıca kamu alacağı kesinleşmiş olduğundan bu ödeme emirlerine 6183 sayılı Kanun'un 58. maddesi uyarınca açılacak davada sadece sorumluluk payı itibariyle tutarın yanlış hesaplanmış olduğu ileri sürülebilecektir.

Nitekim Danıştay'ın vermiş olduğu bir kararındaki (Danıştay 3. Daire, 04.06.1992 Tarih, E.1991/3403, K.1992/2179 Sayılı Karar); *“vergi alacağı ölümden önce muris adına tarh ve tebliğ edilmiş ve dava konusu yapılmadan tahakkuk ve tahsil aşamasına geldiği için kesinleşen kamu alacağı için mirasçılar adına ödeme emri düzenlenmesi gerekirken ölü şahıs adına düzenlenen ödeme emrinin iptali yerinde görülmüştür”* hükmü ödeme emrinin mirasçılar adına düzenlenmesi gerektiğini ifade etmektedir (Saban, 1986: 161).

Öte yandan ödeme emri ölümden önce borçluya tebliğ edilmiş ancak dava açma süresi henüz dolmadan veya dava açılmış vergi mahkemesince henüz karar verilmeden yahut vergi mahkemesi davayı reddetmiş fakat Danıştay'dan henüz karar çıkmadan ölüm vuku bulmuş olabilir. Bu durumda ödeme emrine karşı açılan davalar (58. maddeye göre teminat gösterilen haller hariç) tahsilatı durdurmadığından, alacaklı amme idaresinin ödeme emrinin tebliğinden hemen sonra ölümden önce takibata geçmiş olması mümkündür (Özbalcı, 2007: 98).

2577 sayılı İYUK'nun 26/1. maddesinde *“dava esnasında ölüm veya herhangi bir sebeple tarafların kişilik veya niteliğinde değişiklik olursa, davayı takip hakkı kendisine geçen başvurusuna kadar; gerçek kişilerden olan tarafın ölümü halinde, idarenin mirasçılar aleyhine takibi yenilemesine kadar dosyanın işlemde kaldırılmasına ilgili mahkemece karar verilir. Dört ay içinde yenileme dilekçesi verilmemiş ise varsa yürütmenin durdurulması kararı kendiliğinden hükümsüz kalır.”* hükümlerine yer verilmiştir. Bununla birlikte İYUK'un 26/2. maddesine göre yalnız öleni ilgilendiren davalara ait dilekçeler iptal edilir (Danıştay İ.D.D.K, 06.10.2005 Tarih, E.2005/1547, K.2005/2291 Sayılı Karar).

Dolayısıyla ödeme emrine karşı dava açılması durumu ölen kişinin dışında mirasçıları da ilgilendirmektedir. Bu nedenle İYUK'un 26/2. maddesine göre işlem ihdas

edilmesi söz konusu olamaz. Diğer bir ifadeyle davaya ait dilekçeler iptal edilmez. Ancak ölüm nedeniyle kişilikte değişiklik olduğundan İYUK'un 26/1. maddesi uyarınca dosyanın işlemde kaldırılması gerekmektedir. İdarenin mirasçılar aleyhine takibi yenilemesi durumunda mirasçılar adına yeni bir dava açılmaz ve dört aylık süre içerisinde yenileme dilekçesi verilmesi üzerine işlemde kaldırılmış dosyaya devam edilmesi gerekir (Danıştay 8. Daire, 27.02.2004 Tarih, E.2003/3288, K.2004/955 Sayılı Karar). Dava sürecinde ölüm olayının vuku bulması halinde ise davaya devam edilmesi, idarenin mirasçılar aleyhine takibi yenilemesi ile mümkündür (Danıştay 2. Daire, 23.12.2005 Tarih, E.2004/4543, K. 2005/4312 Sayılı Karar).

Diğer taraftan idare ödeme emrine karşı açılmış olan dava devam ederken, tahsilât yapmış ve devamında kişi ölmüş ise idarenin mirasçılar aleyhine takibatı yenilemesi beklenmez. Ancak bu durumda eğer gerekli görülür ise mirasçıların davaya devam etmeyi talep edebilmeleri gerekir. Zira ölüm olayı gerçekleştiğinde dava süreci henüz tamamlanmamıştır. Ancak İYUK'un 26. maddesi davaya devam etme konusunda mirasçılara hak tanımamaktadır (Budak, 2011: 73).

Bununla birlikte VUK kapsamındaki kamu alacaklarının konu edildiği dava sürerken kamu borçlusunun ölmesi halinde borcun tutarında da değişiklik olabilir. VUK'un 359. maddesinde ifadesini bulan ağır nitelikli fiiller dolayısıyla vergi ziyana sebebiyet veren mükellef hakkında ziya uğratılan verginin üç katı ceza ile birlikte toplam 4.000 TL tutarında bir kamu alacağının bulunması halinde, dava devam ederken ölüm ile birlikte 3.000 TL tutarındaki vergi ziyayı cezası şayet tahsilât yapılmamış ise VUK'un 372. maddesinde düzenlenen cezaların şahsiliği ilkesi gereği düşmektedir (Özbalcı, 1988: 128). Böylece davaya konu olan ödeme emrinin muhteviyatında yer alan alacak miktarı değişmiş olmaktadır. Böylesi bir durumda mirasçıların idarenin kendi aleyhlerinde takibi yenilemesi işlemini beklemeksizin ölen kişinin açmış olduğu davayı devam ettirebilmeleri gerekmektedir (Danıştay 3. Daire, 30.11.1994 Tarih, E.1994/3047, K.1994/4082 Sayılı Karar; Danıştay VDDK, 30.09.1994 Tarih, E.1994/211, K.1994/276 Sayılı Karar).

Öte yandan kamu alacağının kesinleşmiş olmasına rağmen vergi dairesi tarafından ödeme emrinin çıkarılmamışsa ölümünden önce başlamış bir takip muamelesi bulunmadığından varisler adına (mirası kabul etmiş olmaları şartıyla) ödeme emri payları nispetinde düzenlenir. Ayrıca varislerden duruma göre teminat istenmesi veya haklarında ihtiyati haciz uygulaması da mümkündür (Özbalcı, 1988: 129). Ayrıca kamu alacağının

borçlunun ölümünden önce tahakkuku itibariyle kesinleşmemiş olması halinde bu alacak kesinleşmeden sonra hisseleri nispetinde mirası reddetmemiş mirasçılardan talep edilecektir. Ancak kamu alacağının VUK kapsamına girmeyen alacaklardan olması durumunda ise mirasçılar miras bırakanın borçlarından mirasın paylaşılmasından itibaren geçecek 5 yıllık sürede müteselsilen sorumlu olduklarından, bu süre içinde ödeme emrinin borcun tamamı üzerinden ve her bir mirasçı için ayrı ayrı çıkarılması mümkündür. Bu durumda yapılan ödeme ya da tahsilatlar nispetinde borç ortadan kalkacaktır. Diğer taraftan bu sürenin bitiminden sonra ölenin borçlarından mirasçılar miras payları nispetinde sorumlu olacaklarından ödeme emrinin de sorumluluk nispetinde çıkarılması icap eder. Ancak Danıştay tarafından verilen bir kararda (Danıştay 7. Daire, 03.12.1997 Tarih, E.1996/3260, K.1997/4471 Sayılı Karar) “6183 sayılı Kanun’un 7. maddesine göre kamu alacağının, borçlunun ölümünden sonra, ödeme emri düzenlenerek mirasçılardan takibi gerektiğinden her ne kadar, ölen borçlu adına düzenlenen dava konusu ödeme emri bu yönüyle hukuka aykırı ise de: usulüne uygun olarak, açılacak idari davada ileri sürülebilecek nitelikteki bu hukuki aykırılığın, ölümle vekâlet ilişkisi sona eren avukat tarafından açılmış olması sebebiyle reddi gereken davada nazara alınması mümkün değildir.

*Muhatabın ödeme emrinin düzenlenmesinden önce ölmüş olması ve ölümle vekâlet ilişkisinin sona ermesi nedeniyle mirisin sağken verdiği vekâletnameye dayanılarak dava açılmasının mümkün olmadığına” hükmedilmiştir.*

### **2.5.8. Boşanmanın Mirasçılığa ve Amme Alacağının Tahsiline Etkisi**

Bilindiği üzere boşanma ile eşler arasındaki evlilik ilişkisi sonlanmaktadır. Boşanma sonrasında eşlerden biri ölürse boşanmış (eski) eşin ölen eşe mirasçılığı (boşanmadan dolayı) mümkün değildir. Ancak mahkemede boşanma davası devam ederken eşlerden birinin vefat etmesi halinde sağ olan eşin ölen eşe mirasçılığı söz konusu olacaktır. Boşanan kişi (eş) ölen eski eşin mirasçısı olamayacağından, ölen eşin vergi borçlarından dolayı da sorumluluğu bulunmamaktadır. Yine boşanma davası devam ederken eşlerden birinin ölümü söz konusu olursa sağ kalan eşin ölen eşe mirasçılığı söz konusu olduğundan vergi borçlarından sorumluluğu da gündeme gelecektir (Aygün, 2012: 104).



### 2.5.9. Amme Borçlusuna Ait Olup Mirasçılarca Beyan Üzerine Tarh Olunan Vergilerin Tahsil Durumu

VUK'un 112/2. maddesi kapsamında beyan müddeti içinde ödenecek olan vergilerin, gerek ölenin hayatta iken beyan ettiği ancak vadesi dolmamış olanlarla aynı neviden olup mirasçılar tarafından muris adına beyan edilmiş oldun, gerek ölenmurise ait olan ancak ölüm nedeniyle mirasçılarının beyanı üzerine tarh olunan vergiler olduğunun bilinmesi gerekmektedir. Dolayısıyla mirasbırakanın sağlığında kendi beyanı üzerine tarh olunan vergileri normal vadelerinde ödenecektir. Örneğin; ölen mükellefin babasının ölümü nedeniyle kendisine intikal eden mallardan dolayı verdiği veraset ve intikal vergisi beyannamesi üzerinden tarh olunan vergilerin mükellefin sağlığında ödenmeyen taksitleri, normal vadelerinde mirası kabul etmiş mirasçılarınca hisseleri nispetinde ödenecektir. Bu konuda Gelir İdaresince verilen bir özelgede *“muristen mirasçılara, mirasçılardan da onun mirasçılarına intikal eden terekeden dolayı murisin sağlığında beyanı üzerine tahakkuk eden veraset ve intikal vergisinin mirasçılar tarafından beyanname verme süresi (4 ay) içinde ödenmesi gerektiği”* yönünde görüş bildirilmiştir (Maç ve Jamali, 1999: 392). VUK'ta teminat gösterilmesi halinde vergi borcunun tahsilinin ertelenebileceği belirtilmiştir. Buna göre geçmiş dönem gelir vergisi beyannamesini vermeden veya beyannameyi vermekle birlikte ilk taksiti ödemediği ölen mükellefin mirasçıları, teminat göstermeleri durumunda, vadesi geçmiş taksiti üç ay içinde ve vadesi gelmemiş olan taksitleri de vadelerinde ödeyebilmeleri mümkündür.

Örneğin; 20 Şubat 2017'de ölen bir mükellefin 2016 yılına ait gelir vergi beyannamesinin 20 Haziran 2017(ölüm tarihinden itibaren 4 ay içinde) tarihine kadar bağlı bulunduğu vergi dairesine verilmesi icap eder. 2016 yılına ait gelir beyanı üzerinden tarh olunan vergiler için mirasçılarca 6183 sayılı Kanunda kabul edilen teminatlardan gösterilmesi durumunda kanun hükmüne göre birinci taksitin vadesi geçtiğinden 3 ay uzatılması yani bu taksitin 20 Eylül 2107 tarihine kadar ödenebilmesi mümkündür. Ancak ikinci taksitin vadesi henüz gelmediğinden 31 Temmuz 2017 tarihine kadar ödenmesi gerekir. Çünkü kanundaki hüküm, vadesi dolmuş olan taksitler için bir süre uzatımı öngörmemiştir. İlk taksitin ikinci taksitten sonra ödenebilmesi de normal bir durum olarak gözükmemekle birlikte VUK'un 112/2. madde lafzı buna imkân vermektedir. Ayrıca ödeme süresinin teminat karşılığı uzatılması durumunda uzatılan süre için gecikme zammı veya tecil faizi tatbik edilmeyecektir.

Yine VUK'un 112/2. madde hükmünden hareketle teminat gösterildiği takdirde, ölen mükellefin cari yıla yani kıst döneme ait gelir üzerinden alınan vergilerinin vadelerinin vergi kanunları ile belli taksit zamanına kadar veya taksit zamanı geçmişse üç ay uzatılması gerekir.

Buradaki ifadede yer alan "*Vergi Kanunu ile belli edilen taksit zamanından*" neyin anlaşılması gerektiği açık olmakla beraber, uygulamada farklı görüşler mevcuttur. Bazı yazarlarca bu ifade, ölüm halinde belli edilen taksit zamanı yani 4 aylık süre olarak algılanmaktadır (Özbalcı, 2010: 325). Ancak VUK'un 112. maddesinde "*taksit*" ifadesi geçmektedir. Hâlbuki 4 aylık sürede vergilerin tamamının ödenmesi gereği vardır. Verginin taksitle ödenmesi demek, verginin defaten değil de, öngörülen vadelere zamanda kısım kısım ödenmesi demektir. Kanun koyucunun vergi kanununda belli edilen taksit zamanlarından ifadesi ile ilgili vergi kanununda verginin bu şekilde ödendiği hükümlere atıfta bulunduğu anlaşılmaktadır. Dolayısıyla verginin yatırılması ile ilgili sürenin, verginin kendi kanunlarında yer alan taksit süreleri olmalıdır. Diğer bir anlatımla mükellef ölmeseydi, ölüm yılına ait vergileri hangi taksitlerle ödenecek idiyse, mirasçılarının teminat göstermesi halinde de bu sürelerin 4 aylık ödeme süresinin yerine geçmesi gerekir (Maç ve Jamali, 1999: 503). Örneğin; 20.02.2017 tarihinde vefat eden ve ticari gelirinden dolayı gerçek usulde vergilendirilen bir mükellefin 01.01.2017-20.02.2017 kıst dönemine ait gelirinin 20 Haziran 2017 tarihine beyan edilmesi gerekmektedir. Ölüm halinde beyan üzerine tarh olunan vergilerin beyan müddeti içinde ödenmesi teminat gösterilmediği durumlar için söz konusudur. VUK'un 112/2. maddesi uyarınca mirasçılarca teminat gösterildiği takdirde bu kıst dönemin geliri üzerinden tahakkuk eden verginin vadesinin 2018 yılı Mart ve Temmuz aylarındaki taksit sürelerine kadar uzatılması gerekmektedir. Çünkü ölüm olayı olmamış olsaydı, bu döneme ait gelirin takip eden yılın mart ayında yani 2018 yılında beyan edilmesi ve Mart ve Temmuz aylarında olmak üzere iki taksitte ödenmesi gerekirdi. Ayrıca teminat gösterildiği durumlarda süre uzatımı taksit süreleriyle bağlantılı olup, ölüm halinde verilen beyannamelerde olduğu gibi verginin beyanname verme süresinde defaten ödenmesi halinde taksit söz konusu değildir. Dolayısıyla mirasçılarca teminat gösterilmesi durumunda süre uzatımının beyan tarihine üç aylık süre ilave edilmesi şeklinde değil de, vergi kanunlarında gösterilen taksit sürelerine kadar ertelenmesi şeklinde uygulanması gerektiği kanaatindeyiz.

Bununla birlikte tahakkuk eden KDV'nin teminat gösterilmek suretiyle vadesinin

üç ay uzatılmayacağı kanaatindeyiz. Çünkü KDV mal veya hizmet teslimlerinde mal veya hizmeti teslim alanın, teslim edene ödediği bir vergi türüdür. KDV dolaylı bir vergi türü olduğu için bu verginin mükellefi satıcılar, kanuni yüklenicisi yani taşıyıcısı ise alıcılardır. Dolayısıyla KDV mükellefleri devlet adına yüklenicilerden tahsil ettikleri KDV'yi normal vadesinde hazineye intikal ettirmekle sorumludurlar. Bu kapsamda KDV'nin beyan ve ödenmesinde aracı olan bu mükelleflerin teminat göstermek suretiyle bu vergiyi hazineye 3 ay daha geç intikal ettirmesi mümkün değildir. Ayrıca KDV taksit halinde değil defaten ödenen bir vergidir. VUK'un 112. maddesi ise taksit halinde ödenen vergiler için teminat gösterildiğinde taksit süreleri geçmiş olanların vadesinin üç ay uzayacağını hükme bağlamıştır.

#### **2.5.10. Amme Borçlusunun Ölümünün Tahsil Zamanaşımına Etkisi**

6183 sayılı Kanun'un 102. maddesine göre *“amme alacağı, vadesinin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren 5 yıl içinde tahsil edilmezse zamanaşımına uğrar”*. Ancak aynı Kanun'un 104. maddesi uyarınca *“borçlunun terekesinin tasfiyesi dolayısıyla hakkında takibat yapılmasına imkân yoksa bu halin devamı müddetince zamanaşımı işlemez.”* Bunun içinse alacaklı vergi dairesinin alacağını takip etmesinin imkânsız hale gelmesi gerekir.

Terekenin tasfiyesi ise mirasçılardan hiçbirinin kesin olarak mirası kabul etmemesi şartıyla mirasın reddedilmesi veya terekenin borca batık olması nedeniyle mirasın reddedilmiş sayılması sonucu mirasçılardan veya ölenin alacaklılarının istemesi ile terekenin paraya çevrilmesidir.

Vergi hukukumuzda mirasçılar ölenin vergi borçlarından miras payları nispetinde sorumludurlar. Ancak bu sorumluluk mirasın kabulüne bağlıdır. Mirasın reddi nedeniyle tereke tasfiye edildiğinde kamu alacağı takip yollarından birisi ile takip edilemiyorsa tahsil zamanaşımı işlemeyecektir (Arslan, 2008: 1).

**ÜÇÜNCÜ BÖLÜM**

**ÖLÜM OLAYININ**

**VERASET VE İNTİKAL VERGİSİ ÖZELİNDE DEĞERLENDİRİLMESİ**

**VE**

**ULUSLARARASI UYGULAMALARI**

Ölüm miras hukukunu doğrudan ilgilendiren hukuki bir olaydır. Ölüm sonrası ölenin mal varlığı mirasçılara intikal etmektedir. Mirasbırakanın tereke olarak adlandırılan mal varlığının mirasçılara intikal etmesi veraset ve intikal vergisinin konusuna girmektedir. Ölüm olayının veraset ve intikal vergisi yönünden değerlendirilmesine geçilmeden önce bu verginin genel özelliklerine daha sonra ise Türk vergi sisteminde veraset ve intikal vergisinin tarihsel gelişimine ve uygulamalarına yer verilmiştir.

**3.1. Genel Olarak Servet ve Miras Vergileri**

Devletler vergi sistemlerini devletin yapısı, yönetim şekli, hukuk sistemi, ekonomik ve sosyolojik yapıları gibi etkenlere bağlı olarak kurgulamakta, verginin kaynağını oluşturan olay değişik adlar altında vergilendirilebilmektedir. Bu manada veraset yoluyla intikal eden varlık safi artış teorisine göre gelir vergisinin toplandığı ülkelerde gelir vergisi olarak vergilendirilirken, vergi sistemini kaynak teorisine göre kurgulayan ülkelerde bu varlık ülkemizde olduğu gibi veraset vergisi gibi başka adla tahsil edilmektedir.

Gelir ve harcamalar ile birlikte vergi ödeme gücünün önemli bir göstergesi olan servet, günümüz vergi sistemleri açısından çeşitli yönleriyle değerlendirilmeye uğraşılan bir kaynak olarak dikkat çekmektedir (Eroğlu, 2010: 5). Vergilendirmede mali gücün en önemli bir unsuru olarak görülen serveti vergilendirmeyi hedef alan bu verginin dünyada bilinen ilk uygulamalarına milattan önce VII. yüzyılda Mısır'da Ptolemyler döneminde ve milattan sonra I. yüzyılda Roma'da İmparator Augustus döneminde rastlanmaktadır (Yereli ve Uçar, 2014: 57). Osmanlı Devleti'nde modern anlamda bir servet vergisi bulunmamakta olup, taşınmazların veraset yoluyla intikallerinde intikal harcı, menkullerde ise tahrir harcı alınırdı.

Uygulama şekillerine bakıldığında ise servetlerin vergilendirilmesinde çeşitli uygulamalar bulunduğu görülmektedir. Şöyle ki; Tereke Vergisi, mirasbırakanın terekesi henüz mirasçılara intikal etmeden, mirasçılardan muris ile hısımlık dereceleri, kişisel ve

ailevi durumları göz önünde bulundurulmadan terekenin tamamı üzerinden genellikle artan oranlı ve objektif nitelikli olarak alınan bir servet vergisi türüdür (Güneş, 2017: 130). Mirasçılardan sayısı veya ölen kişiye yakınlık dereceleri dikkate alınmaksızın ölen kişinin toplam malvarlığı üzerinden alınan tereke vergisi ABD ve İngiltere’de uygulanmaktadır (Çiçek ve Çiçek, 2008: 144).

Ölen kişi ile mirasçı arasındaki yakınlık derecesine bağlı olarak değişik vergi oranlarının ve istisna tutarlarının uygulandığı ve her bir mirasçının sadece aldığı pay üzerinden vergilendirildiği miras payı yaklaşımı ise İngiltere dışındaki çoğu Avrupa ülkesinde uygulanmaktadır (Pesteanu, 2002: 3). Miras Payı Vergisi, ülkemizde uygulanan ve en yaygın olan sistemdir. Başlangıçta civar hısımlarından alınan vergi ve müstakim hat(usul-füru) muaf tutulmuştur. Devletin fonksiyonlarının genişlemesi kan hısımlarının eş ve çocukların da vergi ödemelerini zaruri kılmıştır. İntikal Vergisi, sağlar arası karşılıksız intikalleri kapsamaktadır. Karma Sistem (Miras Vergisi), melez bir sistemdir. Fransa ve Almanya kullanmış sonra sadece Miras Payına geçmiş, İngiltere’de kısmen uygulanmış olup İtalya’da uygulanan bir sistemdir (Güneş, 2017: 131).

Veraset ve intikal vergisi, varlıktan alınan vergiler içerisinde, servetin ya da servet unsurlarının miras ya da karşılıksız intikal yoluyla el değiştirmesinden alınmaktadır. Kanun adından da anlaşıldığı üzere burada hem miras/veraset yoluyla, hem de karşılıksız (bağış) bir tarzda ortaya çıkan intikallerin (servet transferi) vergilendirilmesi söz konusudur. Miras yoluyla malvarlığı değerlerinin geçişinin vergilendirilmesi, karşılıksız intikal yoluyla malvarlığı değerlerinin geçişinin vergilendirilmesi yoluyla tamamlanmaktadır. Gerçekten, yalnız veraset yoluyla intikallerin vergilendirilmesi durumunda kişiler yaşlandıklarını ve ömürlerinin sonuna geldiklerini hissettiklerinde mal varlıklarını karşılıksız olarak müstakbel mirasçılara devredebilirler. Böylece vergi ödemekten geniş ölçüde kaçınabilirlerdi (Turhan, 1982: 283). Belirtmek gerekir ki, veraset ve intikal vergisinin, servet dağılımını düzeltmenin bir aracı olarak, önemli bir toplumsal işlevi de bulunmaktadır (Turhan, 1982: 282).

Roma Cumhuriyetinde vasiyetname kanunu ile ilgili birçok kanıt bulunmasına rağmen veraset vergisi ile ilgili bir kayda rastlanmamaktadır. Veraset vergisi Vicesima Hereditatum hükümlerinin son on yılında Roma İmparatorluğu’nun ilk imparatoru Augustus tarafından yürürlüğe konulan bir vergi olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu vergi sadece vasiyetle birlikte el değiştiren terekeye uygulanan % 5 oranındaki vergiden ibaretti ve merhumun dedesi, anne, çocuk, torun ve kardeşleri gibi yakın akrabalar bu vergiden

muaf tutulmaktaydı. Merhumun eşinin vergiden muaf olup olmadığı ise karışık bir durumdu. Cumhuriyet döneminin sonlarından itibaren evli çiftlerin mülklerinin birbirinden ayrıldığı görülmektedir. Bu karışıklığın nedeni Roma kadının kocasının yasal kontrolü altında değil de doğduğu ailenin bir parçası olarak kabul edilmesinden ileri gelmekteydi.

Ayrıca evlilik bağına ilişkin Roma sosyal değerleri, muhtemelen hayattaki eşi vergiden muaf tutmaktaydı. Bir kaynağa göre belli bir değer altındaki mülklerin intikali zaten vergiden istisnaydı. Ancak diğer kaynaklar bu durumun sadece Trajan'ın tahttaki ilk yılları için geçerli olduğunu söylemektedir. Bu vergiden elde edilen gelirler askerlere emeklilik tazminatı olarak ödenmek üzere bir fonda toplanmaktaydı. Veraset vergisi yoğun olarak Roma hukuku, yazıtlar ve papirüs ilgili kaynaklarda belgelenmiştir. Veraset vergisi imparatorluğun Romalılardan aldığı üç büyük vergiden biriydi (Taylor ve Francis Group, 2001: 205-2015).

Tarih içinde uygulama alanı en eski vergilerden olan veraset vergisi, felsefi planda da diğer bazı vergilere göre daha fazla destek görmüştür. Özel mülkiyetin söz konusu olduğu toplumlarda; devlet, bireylerin malvarlığı üzerindeki haklarını korur ve bu malların nesiller arasındaki geçişini denetler.

Günümüzde kişiler arasında vergi adaletini sağlamak, ülkelerin temel amaçlarından biri olagelmıştır. Bu düşünce gereğince veraset ve intikal vergisi uygulaması kabul görmüştür. Veraset sonucu kişinin vergi ödeme kapasitesi artmaktadır. Yatay ve dikey vergi eşitliği ve adil vergileme açısından bu artışın vergi açısından dikkate alınması gerekmektedir.

Diğer taraftan, mirasçılar çok zaman veraset vergisinin tümünü gelirleriyle ödeyemeyeceklerinden intikal eden servetin bir bölümünü elden çıkarmak zorunluluğu duyacaklardır. Bu önemli sonuç iyi çalışan bazı işletmelerin parçalanması ya da optimum büyüklüğün altına düşmesine yol açabilir. Ancak, bu risk, veraset vergisinin ana amacını teşkil eden servet farklılıklarının azaltılması politikasının zorunlu bir maliyeti olarak kabul edilebilir (Uluatam, 1991: 294).

Servet transferi vergisi olarak veraset ve intikal vergisine, vergi sisteminde yer verilmesinin en temel nedeni, kamu harcamaları için gerekli olan finansmanın sağlanmasıdır (Ortaç, 2002: 216). Bu gereklilik, veraset ve intikal vergisinin mali bir nedenidir. Veraset ve intikal vergisine sistemde yer verilmesinin diğer bir mali nedeni de, servet aktarımının doğrudan gelir yaratmaması, bazı servet unsurlarının gelir vergisi

kapsamına alınamaması, gelir vergisinin artan oranlı tarife yapısı ve servet transferinin arızı olarak gerçekleşmesi gelir vergisinin ise periyodik bir uygulama olmasıdır (Ortaç, 2002: 217). Ancak bu mali nedenlere rağmen, veraset ve intikal vergisini mali amaçlı bir vergilendirme değil de, sosyal amaçlı bir vergilendirme olarak görmek daha doğru olacaktır. Veraset ve intikal vergilerinin asıl amacı, devlete gelir temin etmekten çok, servet dağılımını denkleştirmektir (Türk , 1992: 314).

Veraset ve intikal vergileri modern vergi sistemlerinde servet dağılımını düzeltmenin bir aracı olarak önemli bir fonksiyonu icra etmektedir. Bu vergi veraset yoluyla ya da karşılıksız olarak başka şekillerde elde edilen servet unsurlarını vergilendiren ve hemen her ülkede aynı kanunla düzenlenmesine rağmen prensip olarak, iki ayrı vergiden oluşan bir servet vergisi tipidir (Turhan, 1982: 184). Bu vergiler, yaşayanlar arasında servetin aktarılmasında intikal vergisi, servet sahibinin ölümü üzerine mal varlığının intikalinde veraset vergisi olarak düzensiz aralıklarda toplanan servet vergileridir.

### 3.2. Türk Vergi Sisteminde Veraset ve İntikal Vergisi

Ülkemizde, veraset ve intikal vergisi uygulaması servet transferini vergilendirmeye yöneliktir. Sadece miras suretiyle intikalleri değil aynı zamanda yaşayan kişilerin karşılıksız intikallerini de kapsamaktadır. Türkiye’de Veraset ve İntikal Vergisi, ilk defa 03.04.1926 tarih ve 797 sayılı Kanunla 01.06.1926 tarihinden itibaren uygulanmaya başlanmıştır.

Bu kanun 16.07.1931 tarihinde kabul edilen 1836 sayılı Kanunla birçok maddelerinde esaslı değişikliğe uğramıştır. Yaklaşık 31 uygulandıktan sonra beklentileri karşılayamaması nedeniyle “ülkenin değişen sosyal ve ekonomik yapısına cevap vermek ve vergideki verimliliği gelişmiş ülkeler seviyesine çıkarmak” maksadıyla yeni bir kanun tasarısı hazırlanarak 21.02.1958 tarihinde TBMM ‘ne sunulmuştur\*. Bu kanun tasarısı “Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu” adı ile 7338 sayılı kanun olarak yasalaşmış ve 15.06.1959’da yürürlüğe girmiştir. (İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası, 2008: 17).

Kanunun adından da anlaşılacağı üzere hem veraset yoluyla intikallerden hem de karşılıksız diğer intikallerden vergi alınmaktadır. Veraset yoluyla intikalin yanında

---

\* Resmi Gazete’de yayımı 15/06/1959 olan 7338 sayılı yürürlükteki Kanunun gerekçesinde “*mülga 797 sayılı kanuna göre alınan verginin verimsizliği vurgulanırken, veraset ve İntikal vergisi gelirinin bütçe gelirleri içindeki payının Binde 1,2 – Binde 3,6 arasında seyrettiği, buna mukabil bu oranın İngiltere’de %7-16, A.B.D ‘de ise %1,99-6,9 arasında olduğuna*” işaret edilmektedir

bağışlama, hediye vb. adlarla yapılan bedelsiz intikallerin de vergilendirilmesinin sebebi; karşılıksız intikaller vergi dışında bırakılır ise, mirasçılara (ya da üçüncü kişilere) servetini intikal ettirmeyi arzulayan, ancak bu intikaller nedeniyle devlete vergi ödemek istemeyen kişiler, servetlerinin tamamını veya bir kısmını, hayatta (Karakoç, 1990: 13) iken mirasçılara (ya da üçüncü kişilere) bağışlama yoluna gidebilirler. Böylelikle veraset vergisinin etkinliği geniş ölçüde ortadan kalmış olur. İşte veraset vergisinin sadece veraset yoluyla gerçekleşen intikalleri kapsamına alması nedeniyle, sağlar arası karşılıksız intikallerin vergi dışı kalmasının sakıncalarını önlemek için ve vergi adaletini sağlamak amacıyla başka bir vergi, yani “İntikal Vergisi” (Heper, 1982: 30) kabul edilmiştir.

Halen yürürlükte bulunan 15.06.1959 tarih ve 7338 sayılı Kanun, çıkarılmış olduğu dönemin ruhunu ve lafzını koruyarak bugüne kadar ulaşmıştır. Türkiye’de planlı ekonomi döneminde (1960-80) uygulanan vergi politikalarının, hazineye gelir sağlama gibi geleneksel fonksiyonlarının yanında, kaynak dağılımında etkinliği sağlama gibi ikinci bir görev üstlendiği gözlenmiştir (Takım, 2011: 160). Bu dönemde uygulanacak vergi politikalarının temel amacı makroekonomik politikalarla uyumlu bir şekilde büyüme ve istihdam politikalarının desteklenmesine, ekonomide kayıt dışılığın azaltılmasına ve daha basit, adil ve geniş tabanlı bir vergi sisteminin oluşturulmasına katkıda bulunmaktır (Takım, 2011: 160). Dikkat edilirse, vergiler artık sadece kamu harcamalarının finansmanından öte ekstra fiskal amaçları da göz önünde bulundurularak alınmaya başlanmıştır. 1980’li yıllardan günümüze kadar, neoliberal akımın etkisiyle serveti vergilemenin ötesinde, devletin iktisadi yaşamdan uzak tutulması görüşünün temelinde mali vakıalara bakılmıştır. Günümüz dünyasında özellikle 1980’li yıllardan itibaren hâkim olan liberal ideoloji, özünde güçlü toplumsal kesimin çıkarlarının geliştirilmesine dayanan vergileme politikasının her noktasına nüfuz eden akımdır (Karabacak, 2004: 170).

Veraset ve intikal vergisi beyana dayanan bir vergi olmasına rağmen, ödenecek verginin ilk önce beyan üzerine, daha sonra ise yapılan inceleme sonucuna göre tarh edilecek olması, yani iki kademeli bir tarhiyat usulünün benimsenmiş olması bu vergiyi diğerlerinden ayırmaktadır. Veraset ve intikal vergisinde doğru bir vergilendirme yapabilmek için TMK’da belirtilen miras hukukuna ilişkin hükümlerin bilinmesi gerektiğinden izleyen bölümde anılan konu kısaca açıklanmıştır.

Veraset ve intikal vergilerinin gayrisafi milli gelire oranı % 0,2 vergi gelirleri



içindeki payı % 0,12'dir (GİB, 2017). Söz konusu verginin tahsil ve takibi için yapılan giderler de dikkate alındığında bu vergilerin amacının daha çok karşılıksız mal edinimlerini vergileyerek sosyal adalete sağlamaya yönelik olduğu söylenebilir. (Küsmenoğlu, 2010: 571). Ayrıca servet ayrı bir mali gücü temsil etmektedir. Anayasamızın 73/1. maddesinde yer alan "Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür" hükmü ile benimsenmiş olan mali güç ilkesi, gerek veraset yoluyla gerekse bağış gibi karşılıksız intikaller sonucu servet edinen kişilerin, mali güçlerinde bir artış olduğu düşüncesi ile vergilendirilmesini gerektirmektedir. Bu noktada "Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı maliye politikasının sosyal amacıdır" şeklindeki, söz konusu maddenin 2. fıkrası hükmünün de servet intikallerinin vergilendirilmesi gerektiğine işaret ettiği söylenebilir (Doğrusöz, 2018). Veraset ve intikal vergisi, bütçeye gelir yaratma amacı ikinci planda olup, sosyal devlet anlayışı çerçevesinde gelir ve servet dağılımındaki dengeyi sağlama amacına yöneliktir (Eroğlu, 2009: 168). Zaten, başta OECD ülkeleri olmak üzere, çağdaş vergi sistemi olarak adlandırılan vergi sistemlerinde, genel olarak servet unsurları üzerinden, özel olarak da miras yoluyla intikal eden unsurlar üzerinden elde edilecek vergi, hasılatı açısından önemsenmeden, sosyal amaçları önemsenerek alınmaktadır (Demirci, 2008: 16).

Bu vergi ayrıca tamamlayıcı bir vergidir. Başka ifadeyle veraset yoluyla veya sağlar arası intikallerde gelir ve kurumlar vergisi gibi gelir üzerinden alınan vergiler ödenmeden veya eksik ödenerek kazanılmış olan gelirin servete dönüştürülmüş olan unsurlarını da kavramaktadır (Güçlü, 2007: 29). Yani ölümden önceki safhalarda alınmamış olan vergilerin kısmen de olsa miras payı üzerinden almasını sağlayan bir vergidir. Örneğin ticaretle uğraşan mükellef Bay (A) bir kısım hasılatlarını kayıt dışı bırakmak suretiyle şahsi mal varlığı edinmiştir. Şahsi mal varlığını da banka da mevduat olarak değerlendirmektedir. Bay (A) nın ölmesi durumunda kayıt dışı hasılat üzerinden alınmamış olan gelir vergisi ve katma değer vergileri burada intikal eden mevduat üzerinden veraset vergisi olarak kısmen de olsa alınabilecektir. Bu şekilde zaman içinde servete dönüşen gelirlerin elde edildiği sırada kayıt dışı olmaları durumunda vergi dışı kalmaları, belirli bir süre geçtikten sonra da olsa (ölüm halinde verasetin vergilenmesi sırasında) vergilendirilebiliyor olması kayıt dışı ekonomiden oluşan vergi kayıp ve kaçaklarını telafi etkisi yapacaktır. Dolayısıyla kayıt dışılığın azaltılması veya telafi edilmesi için VİV uygulaması kaçınılmaz gözükmektedir (Kılıçaslan, 2011: 339).

Türkiye’de veraset vergileri 2008 yılında dönemin hükümeti tarafından kaldırılmak istenmiş ve meclise sunulan kanun teklifinde gerekçe olarak şunlar ortaya konmuştur (Deloitte, 2008):

“ - Veraset vergileri uygulamalarına ilişkin olarak ortaya çıkan son eğilimlerin, uyum maliyeti son derece yüksek ve verimliliği çok düşük olan veraset yoluyla intikallerin vergiye tabi tutulmaması, istisna tutarlarının artırılarak beyanname verme yükümlülüğünün daraltılması, eşe ve çocuklara transferlerin vergi dışı bırakılması yönünde olduğu,

- Ülkemizde, veraset yoluyla intikal eden malların vergiye esas alınacak değerinin tespitinde yaşanan güçlükler nedeniyle, mükellefle idare arasında sıklıkla uyuşmazlıklar ortaya çıkmakta, bu durum hem mükellefler hem de idare için önemli zorluklar, maliyetler ve zaman kaybına neden olduğu,

- Mükelleflerin vergiye uyumda karşılaştıkları güçlükler nedeniyle, fiilen intikal eden malların hukuki tescil işlemleri uzun yıllar boyunca yapılmadığı, bu durum, veraset yoluyla intikal eden malların fiili sahipliği (zilyetliği) ile hukuki sahiplerinin farklı kişiler olması sonucunu doğurmaktadır olduğu, resmi kayıtların güncellenmesindeki gecikmeler ekonomik faaliyetlerin kayıtlılık düzeyinin artırılmasının önünde engel teşkil ettiği”

Bu gerekçelerle kaldırılması düşünülmüşse de yasalaşmamıştır\*. Yukarıda de ifade edildiği gibi veraset vergileri mali yönünden önce sosyal yönü birinci planda olan bir vergidir.

\* “Veraset ve İntikal Vergisi Kanununun Yürürlükten Kaldırılması ve Gelir Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Tasarısı:”

“Madde 1- (1) 8/6/1959 tarihli ve 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu yürürlükten kaldırılmıştır.

Madde 2- (1) 1/1/1998 tarihinden önce veraset yoluyla veya ivazsız olarak intikal eden mallar için veraset ve intikal vergisi beyanname verilmez. 1/1/1998 tarihi ile bu Kanunun yürürlüğe girdiği tarih arasında veraset yoluyla veya ivazsız olarak intikal eden ancak, daha önce beyan edilmemiş olan mallar için veraset ve intikal vergisi beyanname bu Kanunla yürürlükten kaldırılan 7338 sayılı Kanun hükümlerine göre verilir ve ödenir.

(2) Bu Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten önce tahakkuk ettirilmiş olan veraset ve intikal vergilerinin de aynı Kanuna göre takip ve tahsiline devam olunur.

(3) Bu Kanunun yürürlüğe girdiği tarihe kadar vaki intikaller için 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununda düzenlenen zamanaşımı süreleri, bu Kanunun yürürlüğe girdiği tarihi takip eden yıl başından itibaren üç yıl olarak uygulanır.

Madde 3- (1) 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun;

a) 7 nci maddesinin birinci fıkrasının (7) numaralı bendinin sonuna aşağıdaki ibare eklenmiştir. ‘veraset yoluyla vaki olanlar hariç olmak üzere, karşılıksız olarak intikal eden malların Türkiye’de bulunması;’

b) 80 inci maddesinin birinci fıkrasının sonuna aşağıdaki bent eklenmiştir. ‘3. Karşılıksız intikallerin gelir sayılan tutarı.’

c) 82 nci maddesinden sonra gelmek üzere aşağıdaki madde eklenmiştir.

1982 Anayasası'nda yer alan mali güce göre vergilendirme ilkesi, mali gücün göstergeleri olan gelir, servet ve harcamaların vergiye tabi tutulmasını gerektirirken, ölüme bağlı servet transferinin vergi dışına çıkartılması Anayasa'nın hem 2. hem de 73. maddelerine aykırılık oluşturacaktır (Sonsuzoğlu, 2009: 20).

Söz konusu tartışmalara ilişkin hem Türkiye hem de ABD ve diğer AB ülkeleri için şu söylenebilir ki, veraset ve intikal vergisinin kaldırılmasına yönelik tartışmalar, çalışmalar olmuştur ve olacaktır. Fakat bu verginin toplam vergi gelirleri içindeki payı ne kadar küçük olursa olsun, vergilemede adalet ilkesinin önemli bir ayağını oluşturmaktadır ve sosyal amacını göz ardı etmenin doğru olmayacağı düşünülmektedir (Şafak, 2003: 106). Yansıtılabilirliği söz konusu olmayan servet vergileri, gelir vergisi ile beraber gelir dağılımının denkleştirilmesi açısından kullanılabilir çok uygun araçlardır. Asgari servet indirimi, artan oranlı tarife gibi kurumları olan şahsi genel servet vergisi ile veraset ve intikal vergisi, servet ve aynı zamanda gelir dağılımını denkleştirici etki yapar (Turhan, 1993: 272). Türkiye'de servet vergileri özelinde veraset ve intikal vergisinin uygulamadan kaldırılması, zaten bozuk olan gelir ve servet dağılımının daha da bozulmasına ve servetlerin belirli kesimlerde toplanmasına neden olacaktır. Her ne kadar bugün uygulanan veraset ve intikal vergisi bu anlamdaki fonksiyonunu tam olarak yerine getiremese de yapılacak yeni düzenlemelerle, servet dağılımını daha da iyileştirebilir. Bu nedenle servet vergilerinin uygulanmasına son vermek ülkemiz için sosyal ve ekonomik açıdan da büyük sakıncalar doğuracaktır (Heper, 1982: 136).

### 3.2.1. Miras Hukukuna İlişkin Temel Kavramlar

Bir gerçek kişinin ölmesi veya gaipliğine karar verilmesi durumunda miras hukuku kuralları işlemeye başlar ve mal varlığına dâhil olan para ile ifade edilebilen mallar ile bütün hak, alacak ve borçlar mirasbırakanın mirasçılara intikal eder.

Bu bağlamda ölüm olayının veraset ve intikal vergisi bakımından doğurduğu sonuçları irdilemeden önce miras hukukuna ilişkin temel kavramların genel hatlarıyla incelenmesi konunun bütünlüğü açısından yararlı olacaktır.

---

*'Karşılıksız intikallerin gelir sayılan tutarı Mükerrer Madde 82- Veraset yoluyla vaki olanlar hariç olmak üzere, herhangi bir suretle karşılıksız olarak intikal eden iktisadi kıymetlerin 213 sayılı Kanuna göre bulunan değerinin;*

*1.000.000 YTL'ye kadar olan kısmının %50'si,*

*1.000.001 YTL ile 5.000.000 YTL arasındaki kısmın %60'ı,*

*5.000.001 YTL ve üzerindeki kısmın %70'i, intikal eden iktisadi kıymetlerin değeri 213 sayılı Kanunun değerlendirme hükümlerine göre tespit edilir. Aşağıda gösterilen intikaller vergiden müstesnadır:*

### 3.2.1.1. Veraset

En basit tanımıyla bir kimsenin ölümü ile mamelekinin\* (mal varlığının) mirasçılara geçmesidir (Maç ve Jamali, 1999: 13). Veraset miras yoluyla mal geçişini ifade etmekte olup miras, vasiyet\*\* ve miras sözleşmesi gibi tasarrufları içermektedir (Mercan ve Yıldız, 2002: 2). Diğer bir ifadeyle veraset, terekenin mirasçılara intikal etmesidir (Ortaç, 2002: 218).

### 3.2.1.2. Muris

Muris, ölümüyle veya gaipliğine karar verilmesiyle birlikte mal varlığı mirasçı dediğimiz kişilere intikal eden gerçek kişidir. Ölüm olayının gerçek kişilere mahsus bir vaka olması nedeniyle ancak gerçek kişiler muris olabilmektedir.

### 3.2.1.3. Mirasçı

Varis olarak da ifade edilen mirasçı, gerçek kişinin ölümü veya gaipliğine karar verilmesi üzerine terekenin kendilerine intikal ettiği kişilerdir (Mercan ve Yıldız, 2002: 2). Genellikle gerçek kişiler mirasçı olabilmekle birlikte ölüme bağlı bir tasarrufla tüzel kişilerin de mirasçı tayin edilmesi mümkündür. Mirasçı olabilmek için kanundan doğan veya mirası bırakanın iradesine bağlı olarak ortaya çıkan bir mirasçılık sebebinin bulunması gerekmektedir (Ünver, 2011: 53). Bir kişinin diğerine mirasçı olabilmesi için kimin önce öldüğünün ispatı gerekir. TMK’da iki türlü mirasçılık kabul edilmiştir. Biri kanuni mirasçılık, diğeri iradi (mansup) mirasçılıktır.

### 3.2.1.4. Kanuni Mirasçılar

Bu mirasçılık türü, muris ile mirasçı arasındaki kan bağına veya tabiiyet (uyrukluk) bağına dayanır. Bu suretle mirasçılık sıfatını kazanan kanuni mirasçılar, mirasbırakanın kan hısımları, evlatlığı, sağ kalan eşi ve devlettir. Kan hısımları arasında mirasçılık zümrelere göre belirlenir. Buna “parantel sistemi” denir. Bu sistem nesillerin birbirini takip etmesi esasına dayanır. Birinci parantel, mirasbırakanın alt soyudur. Mirasbırakanın çocukları ve torunları alt soyunu oluşturur. Evlatlık edinilen kişi de mirasbırakanın alt soyu gibi kabul edilir. İkinci parantel, mirasbırakanın ana ve babası ile

---

\* Mamelek; “Bir kişinin hukuki bir bütünlük oluşturmak üzere sahip veya mükellef olabileceği para ile ölçülebilen mal, hak ve alacakların tamamıdır. Malları menkul ve gayrimenkul olarak ikiye ayrılabilmesi gibi, maddi ve gayri maddi mallar olarak da sınıflandırılabilir” (Aydın, 2009: 36).

\*\* Vasiyet; “Belirli bir malın veya intifa hakkının tamamının veya bir kısmının ölüme bağlı bir tasarrufla başkasına bırakılmasıdır. Vasiyet, vasiyetçinin tek taraflı iradesi ile yapılan hukuki bir işlemdir.” (Aydın, 2009: 36).

bunların alt soyundan oluşur. Üçüncü parantel ise mirasbırakanın büyük ana ve büyük babası ile bunların alt soylarından oluşmaktadır. Kan hısımları arasında öncelikle birinci parantelde bulunanlar mirasçılardır. Birinci parantelde mirasçı yoksa ikinci, ikinci parantelde de mirasçının olmaması halinde ise üçüncü parantelde bulunanlar mirasçı olurlar.

#### 3.2.1.4.1. Birinci Derece Mirasçılar

TMK'nın 495. maddesine göre "*murisin birinci derece mirasçıları, onun altsoyudur. Çocuklar eşit olarak mirasçılardır.*" Bunlar birinci zümredeki mirasçılardır. Muristen önce ölmüş olan çocukların yerini, her derecede halefiyet yoluyla kendi altsoyları alır. Altsoyun mirasçılığı sınırsızdır. Buna göre mirasbırakanın çocukları, torunları, torun çocukları vs. mirasbırakanın birinci derece mirasçılarıdır. Mirasbırakanın çocuklarının sahih veya gayri sahih nesepli olması mirasçılık bakımından önemli değildir. Mirasbırakanından önce ölen altsoyunun yerine onun çocukları geçer. Birinci zümrede mirasçı varsa diğer zümredeki mirasçılar mirastan pay alamazlar. Ancak sağ kalan karı ve koca bu zümredeki mirasçılarla beraber mirasa iştirak ederler. Bir feri mirasçının karı ya da kocası, miras bırakanın kan hısımlı olmadığından bunlar mirasçı olarak kabul edilmezler. Miras bırakandan önce ölmüş olan çocukların yerini onların alt soyları alır (Dinç, 2018).

Örneğin 08.12.2017 tarihinde vefat eden Ahmet Toprak'ın Çınar ve Sıla adlarında iki çocuğu vardır. Ancak Çınar hayatta olmayıp Ender ve Önder adlarında iki çocuğu bulunmaktadır. Bu durumda Kanuna göre miras çocuklar arasında eşit olarak bölünür. Ancak Çınar hayatta olmadığından onun hissesini çocukları aralarında eşit oranda paylaşacaklardır. Buna göre mirasçıların payları şu şekilde olacaktır; (Annenin payı göz ardı edilmiştir.)

$$\text{Sıla} = \frac{1}{2}$$

$$\text{Ender} = \frac{1}{4}$$

$$\text{Önder} = \frac{1}{4}$$

#### 3.2.1.4.2. İkinci Derece Mirasçılar

TMK'nın 496. Maddesi ikinci zümre mirasçılığını düzenlemektedir. Bu maddeye göre "*altsoyu bulunmayan murisin mirasçıları, ana ve babasıdır. Bunlar eşit olarak mirasçılardır. Muristen önce ölmüş olan ana ve babanın yerlerini, her derecede halefiyet*

*yoluyla kendi altsoyları alır. Bir tarafta hiç mirasçı bulunmadığı takdirde bütün mirasçılar diğer taraftaki mirasçılara kalır.” İkinci zümredeki kişilerin mirasçı olabilmeleri için birinci zümrede mirasçının bulunmaması gerekir. Ana ve babanın sağ olması kardeşleri miras dışında bırakır. Miras önce yukarı doğru ana ve babaya çıkar. Ana ve babanın birinin ya da her ikisinin ölmesi halinde kök başından aşağı doğru kardeşlere, onların ölümü ile de kardeş çocuklarına intikal eder (Dinç, 2018). Dolayısıyla mirasbırakanın ölümü anında ana veya babası ölmüş ise onların yerini çocukları yani mirasbırakanın kardeşleri ve kardeşlerinin altsoyu alır. Örneğin Antalya’da ikamet eden Ahmet Şahin 18.12.2017 tarihinde vefat etmiştir. Ahmet Şahin evli olup çocuğu bulunmamaktadır. Annesi sağ, babası ise 2015 yılında vefat etmiştir. Ayrıca Ahmet Şahin’in iki kardeşi bulunmaktadır. (Eşin payı göz ardı edilmiştir.) Bu durumda mirasbırakanın malvarlığı öncelikle sağ kalan annesi ile vefat eden babası arasında paylaşılır. Mirasbırakanın mirasından annesi ½ oranında hisse alırken, babası sağ olmadığından hissesi çocuklarına geçer. Mirasbırakanın iki çocuğu da babanın hissesine düşen mirasa eşit oranlarda mirasçı olacaklardır.*

#### **3.2.1.4.3. Üçüncü Derece Mirasçılar**

*TMK’nın 497. maddesine göre “altsoyu (çocuğu ve torunları), ana ve babası ve onların altsoyu bulunmayan murisin mirasçuları, büyük ana ve büyük babalarıdır. Bunlar eşit olarak mirasçılardır. Muristen önce ölmüş olan büyük ana ve büyük babaların yerlerini, her derecede halefiyet yoluyla kendi altsoyları alır. Ana veya baba tarafından olan büyük ana ve büyük babalardan biri altsoyu bulunmaksızın mirasbırakandan önce ölmüşse, ona düşen pay aynı taraftaki mirasçılara kalır. Ana veya baba tarafından olan büyük ana ve büyük babaların ikisi de altsoyları bulunmaksızın mirasbırakandan önce ölmüşlerse, bütün miras diğer taraftaki mirasçılara kalır.”*

#### **3.2.1.5. Evlatlığın Mirasçılığı**

*TMK’nın 500. maddesine göre evlâtlık ve altsoyu, evlât edinene kan hısımları gibi mirasçı olurlar. Bunun için, miras bırakanın ölümü anında geçerli bir evlâtlık ilişkisi mevcut olmalıdır. Miras bırakanın ölümü anında geçerli bir evlâtlık ilişkisi mevcut değilse, evlâtlık, evlât edinenin mirasçısı olamaz (Kızır, 2018: 151-184) . Evlâtlığın kendi ailesindeki mirasçılığı da devam eder (TMK. Md. 500/I). Evlât edinen ve hısımları, evlâtlığa mirasçı olmazlar. Bu anlamda evlatlık sadece kendisini evlat edinenin mirasçısı olur yoksa evlat edinenin mirasçılarının da mirasçısı olamaz.*

### 3.2.1.6. Sağ Kalan Eşin Mirasçılığı

TMK mirasbırakanın sadece kan hısımlarını değil sağ kalan eşini de yasal mirasçı olarak kabul etmiştir. Sağ kalan eşin miras payı, onun tek başına ya da birlikte mirasçı olduğu parantele göre değişecektir. TMK'nın 499. maddesine göre sağ kalan eş, birlikte bulunduğu zümreye göre mirasbırakana aşağıdaki oranlarda mirasçı olur (Canarlan, 2018):

- “1. Mirasbırakanın altsoyu ile birlikte mirasçı olursa, mirasın dörtte biri,
2. Mirasbırakanın ana ve baba zümresi ile birlikte mirasçı olursa, mirasın yarısı,
3. Mirasbırakanın büyük ana ve büyük babaları ve onların çocukları ile birlikte mirasçı olursa, mirasın dörtte üçü,”
4. Bunlar da yoksa mirasın tamamı, eşe kalır.

### 3.2.1.7. Devletin Mirasçılığı

Hukukumuzda göre ilk üç zümrede hiçbir mirasçısı olmayan, geride sağ kalan bir eşi de bulunmayan ve murisin yapmış olduğu bir ölüme bağlı tasarruf ile terekenin tamamına mansup bir mirasçının atanmadığı terekelerde Devlet, yasal mirasçı sıfatı ile mirası kazanmaktadır (Sağlam, 2018). TMK'nın 501. maddesine göre mirasçı bırakmaksızın ölen kimsenin mirası Devlete geçer. Dolayısıyla Devletin mirasçı olabilmesi için mirasbırakanın eşi ve üçüncü parantel dâhil hiç yasal mirasçısının olmaması ve ölüme bağlı tasarruflar ile mirasçı tayin edilmemiş olması gerekir. Nitekim bu durum Gelir İdaresince verilen bir özelgede (GİB, 14.02.2005 Tarih, B.07.0.GEL0.60/6000-2335/6903 Sayılı Özelge) “*Reddedilen mirasın Hazine'ye geçmesi için ölenin, mirası reddedenin yakın mirasçıları dışında yasal ve mansup hiç bir mirasçısının olmaması ya da vasiyet yoluyla hak kazanan üçüncü bir kişinin bulunmaması gerekmektedir. Aksi takdirde tereke Hazine'ye intikal etmeyeceğinden davada taraf durumunu alamaz.*” şeklinde açıkça ifade edilmiştir.

Bu bağlamda TMK'nın 594. maddesi mucibince görevli sulh hâkimi ölen gerçek kişinin mirasçısının bulunup bulunmadığı veya mirasçıların tamamı bilinmiyorsa bir ay ara ile iki defa uygun araçlarla ilân yapıp hak sahiplerini son ilândan başlayarak en geç bir yıl içinde mirasçılıklarını bildirmeye çağırır. İlân süresinde kimse başvurmazsa ve sulh hâkimi de hiçbir mirasçı tespit edememişse, miras sebebiyle istihkak davası açma hakkı saklı kalmak üzere miras Devlete geçer. Ayrıca TMK'nın 631. maddesine göre

*“mirasın Devlete geçmesi hâlinde sulh mahkemesi, re’sen terekenin resmî defterini düzenler. Devlet, deftere yazılan borçlardan sadece miras yoluyla edindiği değerler ölçüsünde sorumludur.”* Devlet, terekenin borçlarından ancak tutulan defterde yer alan ve kendisine intikal eden mallarla sorumlu olacaktır (Sağlam, 2018). Bu bağlamda diğer mirasçılardan mirasbırakanın borçlarından dolayı sorumluluğu TMK’nın 599. maddesinde kişisel yani sınırsız sorumluluk esasına dayandırılmasına karşın, Devletin sorumluluğu terekeden eline geçen değerlerle sınırlandırılmıştır. Diğer taraftan TMK’nın 605. maddesine göre yasal ve atanmış mirasçılar mirası reddedebilirler ve Devlet de mirası reddetme hakkına sahiptir. En yakın mirasçılardan tamamı tarafından reddedilen miras, TMK’nın 612. maddesi uyarınca sulh mahkemesince iflas hükümlerine göre tasfiye edilecektir. Ayrıca Devlet diğer yasal mirasçılardan sahip olduğu haklara sahip olup miras sebebiyle istihkak ve iptal davaları da açabilir (Esener, 2006: 157).

Bununla birlikte TMK’nın 599. maddesi mucibince Devlet mirası, mirasbırakanın ölümü ile kazanır. Diğer mirasçılardan farklı olarak Devlet hiçbir zaman mirasçılık sıfatını kaybetmez. Mirasçılık sıfatının kaybı ya iradidir ya da istenmeyen hareketler veyahut bilgisizlik gibi sebeplerle gayri iradidir ki bu sebepler Kanun’da gösterilmiştir (Sağlam, 2018). Öte yandan, TMK’nın 612’nci maddesinde *“En yakın yasal mirasçılardan tamamı tarafından reddolunan miras, Sulh Mahkemesince iflas hükümlerine göre tasfiye edilir. Tasfiye sonunda arta kalan değerler, mirası reddetmemişler gibi hak sahiplerine verilir.”* hükmüne yer verilmiştir. Yargıtay 2’nci Hukuk Dairesi tarafından verilen 20.12.2010 tarih ve E.No:2010/15137, K.No:20977 sayılı kararda; *“Bu yasal düzenleme uyarınca, mirasın birinci derecedeki mirasçılardan tamamı tarafından reddi halinde miras ikinci derecedeki mirasçılara geçmez. Tereke tasfiye olunur, borçlar ödendikten sonra geriye kalan kısım varsa ret vaki olmamış gibi birinci derece mirasçılardan verilir.”* denilmek suretiyle hüküm verilmiştir (İVDB, 2015: 3). Buradan da anlaşılacağı üzere mirasbırakanın ölüm anında ona yasal olarak mirasçı olacakların tamamı mirası kabul etmezlerse, miras tabakada halefiyet ilkesi gereği, ret eden mirasçıları takip eden diğer yasal mirasçılara intikal etmez. Bu tip bir terekenin iflas etmiş bir tereke olduğu varsayımından hareketle, tasfiyesi gerçekleştirilir ve tasfiye neticesinde artan değerlerin mevcudiyeti halinde ret vaki olmamış gibi reddeden mirasçılara verilir (Sağlam, 2018).

### **3.2.1.8. İradi (Mansup) Mirasçılar**

İradi mirasçılık ölenin iradesinden yani sağ iken yaptığı ölüme bağlı tasarruflardan doğan mirasçılıktır. Dolayısıyla kişi ölüme bağlı tasarruf yolu ile kendisi mirasçı



atayabildiği için buna iradi (atanmış) mirasçılık da denir. TMK'ya göre ölüme bağlı tasarruflar “vasiyetname” ve “miras sözleşmesi” şekillerinde yapılır. İradi mirasçılar mirasbırakanın sağlığında iken kendi iradesi ile tayin ettiği mirasçılardır. Bunlara mansup mirasçı da denilmektedir. Ölen kişi sağ iken iki şekilde mirasçı tayin edebilir. İlki tek taraflı irade beyanı olan vasiyet ile ikincisi karşılıklı hukuki bir muamele olan miras sözleşmesi ile tayin eder. Ancak bu yolla kanuni mirasçıların saklı paylarının kaldırılması mümkün değildir. Diğer taraftan mirasçı atanması eğer ivazlı\* ise sadece “miras sözleşmesi” şeklinde yapılabilir (Akıntürk, 2003: 333).

Miras mukavelesi; mirasbırakanın kanuni mirasçılarından birisiyle veya başka bir kimseyle ölüme bağlı tasarruf şeklinde yaptığı sözleşmedir. Vasiyetten farkı iki tarafın da beyanı ile yapılan hukuki bir işlem olmasıdır (Aydın, 2009: 37). Vasiyet, vasiyetçinin tek taraflı irade beyanı ile yapılan hukuki bir işlemdir. Belirli bir malın veya intifa hakkının tamamını veya bir kısmının ölüme bağlı bir tasarrufla başkasına bırakılmasıdır. TMK'nın 502. maddesine göre de bir kimsenin vasiyet yapabilmesi için ayırt etme gücüne sahip olması ve on beş yaşını doldurmuş olması gerekir. Vasiyet resmi şekilde veya mirasbırakanın el yazısı ile ya da sözlü olarak yapılabilir. TMK hükümlerine göre bir vasiyetin geçerli olabilmesi için iki tanığın katılımıyla resmi memur tarafından düzenlenmesi gerekir. Resmi memur da sulh hâkimi, noter veya kanunda kendisine bu yetki verilmiş diğer bir görevli olabilir. TMK'nın 599. maddesine göre atanmış mirasçılar da aynen kanuni mirasçılar gibi terekenin külli halefi olurlar. Yani terekedeki haklar, alacaklar ve borçlar bir bütün olarak kendilerine geçer ve aynı Kanun'un 641. maddesi uyarınca tereke borçlarından kanuni mirasçılar gibi müteselsilen sorumludurlar. Diğer taraftan mirasbırakanın mirasçı olarak tayin ettiği kimse, mirasbırakanın ölümü anında hayatta olmalıdır. Aksi takdirde iradi mirasçının altsoyu mirasçı olamaz.

### 3.2.1.9. Tereke

Tereke, mal varlığı kavramı ile aynı anlama gelmemektedir. Terekeyi ölenin intikale elverişli olan malvarlıkları teşkil eder. Ölüm olayıyla birlikte mirasbırakanın malvarlığı "tereke" adını alır ve külli intikal yoluyla mirasçıya ya da birden fazla mirasçılara geçer (Erişgin, 2013: 122). Tereke bir kimsenin ölümü halinde, mirasçılara kalan ve mülkiyete konu olabilen taşınır ve taşınmaz şeylerle mal varlığına girebilen diğer bütün haklar, alacaklar ve borçlardır (Uyanık, 2009: 129). Nafaka alacakları, kişinin

---

\* İvazlı : 1. Ödüllü. 2. Karşılığı olan (TDK, 2016)

şahsına sıkı sıkıya bağlı hakları miras yoluyla intikal etmez. Dolayısıyla hakların terekeye dâhil olması için mülkiyete konu teşkil etmesi ve şahsa bağlı olmaması gerekir (Mercan ve Yıldız, 2002: 4). Tereke üzerinde mirasçılar tek başlarına tasarrufta bulunamazlar (Helvacı, 2010: 496).

### **3.2.1.10. Mirasın Açılması**

TMK'nın 575. maddesine göre miras, murisin ölümüyle açılır. Yasada her ne kadar mirasın açılması için ölüm olayı gösterilmişse de ölüm dışında kişiliği sona erdiren ölüm karinesi ve gaiplik de mirasın açılmasına neden olur. Mirasın açılma anı özellikle kimlerin mirasçı olduklarını tayin açısından önem taşır\*. Çünkü murisin sağlığında yapmış olduğu mirasla ilgili kazandırmalar ve paylaştırmalar, terekenin ölüm anındaki durumuna göre değerlendirilir.

### **3.2.1.11. Mirasa Ehliyet**

Mirasa ehliyet ya da mirasçılık ehliyeti, bir kimsenin yasal veya atanmış mirasçısı ya da belirli mal bırakanın lehtarı yani vasiyet alacaklısı olabilme yeteneğine sahip bulunması demektir. Bunun için “sağ olmak”, “mirasa ehil olmak” ve “mirastan yoksun bulunmamak” şartlarının gerçekleşmiş olması gerekir (Akıntürk, 2003: 344).

#### **3.2.1.11.1. Murisin Ölümü Anında Sağ Olmak**

Mirasçı olabilmek için murisin ölümü anında mirasa ehil olarak sağ olmak şarttır. Bu ilke sadece yasal mirasçılar için değil atanmış mirasçılar ve hatta vasiyet alacaklılarına da uygulanır (Akıntürk, 2003: 344). Ayrıca TMK'nın 580. maddesi uyarınca mirasın açıldığı anda sağ olan mirasçı sonradan ölürse, onun miras hakkı kendi mirasçılarına kalır. Muristen önce ölenler onun mirasçısı olamazlar. TMK'nın 643. maddesinde sağ doğmak şartıyla ceninin mirasçılığı da kabul edilmiştir. Mirasın açıldığı tarihte mirasçı olabilecek bir cenin varsa paylaşma doğumuna kadar ertelenir. Ancak birlikte ölüm karinesi gereğince aynı anda ölmüş sayılanlar birbirlerinin mirasçısı olamazlar (Akıntürk, 2003: 345). Murisin ölüm tarihinde ana rahminde olup, tam ve sağ olarak doğan çocuk TMK'nın 524. maddesi uyarınca mirasçı olacağından, vergi dairesine bu yönde başvuru üzerine VİV buna göre hesaplanacak, başvurunun reddi halinde ise bu işlem dava konusu yapılabilecektir (Danıştay 7. Daire, 09.11.1994 Tarih, E. 1992/7889, K. 1994/5368).

---

\* Mirasın açılması vergisel anlamda, veraset ve intikal vergisi beyannamesinin verilme süresinin başlaması, dolayısıyla da veraset ve intikal vergisi yükümlülükleri bakımından da önem arz etmektedir.

### 3.2.1.11.2. Mirastan Yoksun Bulunmamak

Mirasa ehliyetin diğ er şartı mirastan yoksun bulunmamaktır. Mirastan yoksunluk ise TMK'nın 578. maddesinde sınırlı olarak sayılmış tır. Buna göre ař ağıdaki kimseler, mirasçı olamayacakları gibi; ölüme bağı lı tasarrufla herhangi bir hak da edinemezler:

*“1. Mirasbırakanı kasten ve hukuka aykırı olarak öldüren veya öldürmeye teşebbüs edenler,*

*2. Mirasbırakanı kasten ve hukuka aykırı olarak sürekli şekilde ölüme bağı lı tasarruf yapamayacak duruma getirenler,*

*3. Mirasbırakanın ölüme bağı lı bir tasarruf yapmasını veya böyle bir tasarruftan dönmesini aldatma, zorlama veya korkutma yoluyla sağı layanlar ve engelleyenler,*

*4. Mirasbırakanın artık yeniden yapamayacağı bir durumda ve zamanda ölüme bağı lı bir tasarrufu kasten ve hukuka aykırı olarak ortadan kaldıranlar veya bozanlar”.*

Kişiyi mirastan yoksun kılan herhangi bir sebebin varlığı halinde mirasçının mirasa ehliyeti herhangi bir karar ve işleme gerek olmaksızın kendiliğinden kalkar. Mirastan yoksun olan kimseler mirastan yararlanamazlar ve sanki mirasçıdan önce ölmüş gibi miras paylaşımında dikkate alınmazlar. Ancak mirastan yoksun bulunan kimsenin yerini altsoyu alır. Mirastan yoksun olanın altsoyu, muristen önce ölen kimsenin altsoyu gibi mirasçı olur. Mirastan yoksunluk, murisin affıyla ortadan kalkar. Mirastan yoksunluğu “mirasçılıktan çıkarma(mirastan ıskat)” ile karıştırmamak gerekir. Mirasçılıktan çıkarma ancak mahfuz hisseli bir mirasçı için söz konusu olup mirasbırakanın ölüme bağı lı bir tasarrufu ile bir mirasçısını mirasın dışında bırakmasıdır. Diğ er taraftan mirastan çıkarma yoksunluk gibi kanundan değı l, mirasbırakanın ölüme bağı lı bir tasarrufu ile doğ ar. TMK'nın 510. maddesine göre ař ağıdaki durumlarda muris, ölüme bağı lı bir tasarrufla saklı paylı mirasçısını mirasçılıktan çıkarabilir:

*“1. Mirasçı, mirasbırakana veya mirasbırakanın yakınlarından birine karşı ağır bir suç işlemiş se,*

*2. Mirasçı, mirasbırakana veya mirasbırakanın ailesi üyelerine karşı aile hukukundan doğ an yükümlülüklerini önemli ölçüde yerine getirmemiş se.”*

### 3.2.1.11.3. Mirasa Ehil Bulunmak

Mirasçı olabilmek için mirasbırakanın ölümü anında mirasa ehil olmak gerekir. Mirasa ehil olmaktan maksat mirasçının hak ehliyetine sahip olması demektir. Kanun

maddesine göre mirasa ehil olmayanlar dışındaki herkes mirasçı olabileceği gibi vasiyet alacaklısı da olabilir. Bu anlamda gerçek kişiler ile tüzel kişiliği haiz kuruluşlar mirasa ehil iken cemaatler mirasa ehil değildir.

### 3.2.1.12. Mirasın Kazanılması

TMK'nın 599. maddesinde yer alan hükme göre; "Mirasçılar, mirasbırakanın ölümü ile mirası bir bütün olarak, kanun gereğince kazanırlar. Kanunda öngörülen ayrık durumlar saklı kalmak üzere mirasçılar, mirasbırakanın aynî haklarını, alacaklarını, diğer malvarlığı haklarını, taşınır ve taşınmazlar üzerindeki zilyetliklerini doğrudan doğruya kazanırlar ve mirasbırakanın borçlarından kişisel olarak sorumlu olurlar". Buradan anlaşılacağı üzere miras ölüm anında kendiliğinden mirasçılara geçmektedir. Mirasçıların mirasın kazanımı için bir takım hukuki işlemler yapmalarına gerek bulunmamaktadır. Mirasın kazanılmasında iki ilke geçerlidir.

#### 3.2.1.12.1. Külli Halefîyet İlkesi

Külli halefîyet, bir kimseye ait hakların tüm olarak ve tek bir olayla, başka bir ifade ile götürü biçiminde ve üstelik de her bir hakkın devri için kanunun aradığı özel şartların gerçekleşmesi aranmaksızın başkasına geçmesidir (Kocayusufpaşaoğlu, 1987: 41). TMK'nın 599. maddesi mucibince mirasçılar, mirasbırakanın ölümü ile mirası bir bütün olarak, kanun gereğince kazanırlar. Yani mirasbırakanın malvarlığını oluşturan tüm haklar, alacaklar ve borçlar bir bütün (kül) halinde bölünmeksizin mirasçılara intikal eder. İşte terekenin bir bütün olarak yasadan dolayı mirasçılara geçmesine "külli halefîyet ilkesi" denir (Mercan ve Yıldız, 2002: 5).

Külli halefîyet ilkesini tanımlayan üç yönü bulunmaktadır. Bunlar: "(i) *Miras bırakanın tüm malvarlığının (tüm hak ve borçlarıyla), ölüm olayıyla, külli halef mirasçılara bir tüm olarak geçmesi;* (ii) *Terekede yer alan malvarlığı değerlerinin türüne, kaynağına veya mirasçılarının kimliğine göre ayrı özel halefîyet rejimlerinin söz konusu olmaması ve dolayısıyla bir terekenin tek bir mirasçısı veya tek bir miras ortaklığının olması ve (iii) Terekedeki hak ve borçların kanunda öngörülen özel şartlar aranmaksızın; teslimsiz, temliksiz, tescilsiz mirasçılara intikal etmesidir.*" (Karataş, 2015: 360).

Miras kendiliğinden mirasçılara geçtiği için mirasın kazanımı için bir takım hukuki muamelelere gerek yoktur. Yasal veya atanmış mirasçılar mirası üç ay içinde reddedebilirler. Yasal süre içinde mirası reddetmeyen mirasçı, mirası kayıtsız şartsız

kazanmış olur. Miras kendiliğinden ve bir bütün olarak mirasçıların hepsine birden geçer. Başka bir ifade ile birden fazla mirasçı tereke üzerinde iştirak halinde malik olurlar. Tereke üzerinde tasarrufta bulunabilmek için bütün mirasçıların birlikte hareket etmeleri veya bir mümessil tayin etmeleri gerekmektedir. Taksime kadar mirasçılar arasındaki bu ilişkiye “miras şirketi” denir.

### **3.2.1.12.2.Cüz’i Halefiyet İlkesi**

TMK kural olarak külli halefiyet ilkesini benimsemiş olmakla birlikte bunun yanında cüz’i halefiyet ilkesine de yer vermiştir. Cüz’i halefiyet ilkesi, tereke üzerinde sadece bir talep hakkı elde etmeyi, buna karşılık borçlardan sorumlu olmamayı ifade eder (Akıntürk, 2003: 285). Örneğin, belli mal vasiyetinde vasiyet alacaklısı cüz’i halef konumundadır.

### **3.2.1.13. Mirasçılık Hakkı ve Mirasın Reddi**

Hukuk sistemimize göre mirasçılık da, mirasın reddi de birer haktır. Mirasbırakanın ölümüyle birlikte varislerin mirasçılık hakları doğmaktadır. Mirasçılık hakları deyimi ile anlatılmak istenen, mirasbırakanın sağlığında sahip olduğu tüm malvarlığı hakları ve tasarruf işlemleridir. Tıbben ve hukuken ölen kişi artık bu hakları kullanamayacağından bütün hakları mirasçılara geçmektedir. Daha önce de belirttiğimiz gibi bu “kanuni mirasçılık” şeklinde olabileceği gibi mirasbırakanın sağ iken yaptığı “ölüme bağlı tasarruflar” şeklinde de olabilir (Şenyüz, 2003: 28). Ancak kanuni veya mansup mirasçıların mirası kabulü mümkün olduğu gibi mirası reddetmeleri de mümkündür.

Mirasın reddi, mirasçılığı kendisi için tehlikeli gören ve/veya mirasçılık sıfatını haiz olmak istemeyen varisler için öngörülmüş bir hak olup, mirasın reddi beyanıyla mirasın açıldığı an itibarıyla mirasçılık sıfatının yitirildiği anlamına gelir (Aslan, 2017: 136). Mirasın reddi ise yasal ya da atanmış mirasçıların kendisine intikal eden mirası kabul etmediği yolundaki irade beyanı anlamını taşımaktadır.

TMK’nın 603. maddesi gereğince mirasbırakanın alacaklılarının hakları, vasiyet alacaklılarının haklarından, vasiyet alacaklılarının hakları da mirasçıların alacaklılarının haklarından önce gelmektedir. Mirasçılar genelde mirasbırakanın batık olduğu, şahıslara ve kurumlara olan borçlarının mal varlığından fazla olduğu durumlarda, miras reddetmek suretiyle, murisle kan bağı olsa bile miras yoluyla başkasına ait borcu yüklenmek istememektedir. Aksi yönde yasalarla mirasbırakanın borçlarından mutlak surette

mirasçılarını sorumlu tutmak “sorumluluğun şahsiliği ilkesi” ile de bağdaşmayacaktır.

Ölüm sonrası tereke ve ölümün mirası kabul eden mirasçılar tarafından vergi dairesine bildirilmesi bir yükümlülük olmakla birlikte, potansiyel mirasçılarının vergi idaresiyle irtibata geçerek mirasbırakanın varsa vergi borçlarının öğrenilmesi, bu tutarın tereke mal varlığı ile karşılaştırılarak mirasın kabul ya da reddine karar verilmesi de bir mükellef hakkıdır (Erol ve Elmas, 2014: 14). Dolayısıyla mirasbırakanın mal varlığını aşan vergi borcundan kaçınmak isteyen mirasçılar mirası reddederek vergi ve diğer borçları ile birlikte mükellef sıfatı ile diğer ödevlerin yerine getirilmesinden kurtulabileceklerdir. Mirasbırakanın vergi borçlarından mirası reddetmiş mirasçılar adına vergi tarhiyatı yapılamaz (Danıştay 4. Daire, 23.09.1982 Tarih, E.1982/1785, K.1982/3622 Sayılı Karar).

TMK’da mirasın hükmen reddi ve mirasın gerçek reddi olmak üzere iki tür red öngörülmüştür. Mirasın hükmen reddi TMK’nın 605. maddesinde yer almaktadır. Buna göre “ölüm tarihinde mirasbırakanın ödemedi aczi açıkça belli veya resmen tespit edilmiş ise miras hükmen reddedilmiş sayılır”. Ancak ilgililer borca batık olma durumuna rağmen mirası açıkça ya da üstü kapalı olarak kabul edebilirler. Mirasın gerçek reddi ise yasal ya da atanmış mirasçılar tarafından mirasın açık irade beyanlarıyla reddedilmesi demektir. Mirasçılardan birinin mirası reddetmesi diğerlerinin de mirası reddettiği anlamına gelmez. Her mirasçı bu hakkı şahsen kullanacaktır. Buna mukabil mirası reddeden kişilerin varsa furu yani alt soyu (çocukları, torunları) en yakın mirasçı sayılmazlar (Yargıtay 2. Daire, 12.09.2005 Tarih, E. 2005/7014, K. 2005/12350 Sayılı Karar). Başka bir ifadeyle mirasın reddinde mirasçılık hakkı alt soya geçmez. Mirasçılarının mirasbırakanın ölümü tarihinde ödemedi aczini bilmemesi halinde de “bilseydi zaten reddedeceği” varsayımından hareket edilmelidir (Petek, 2013: 2230).

Mirası red süresi ise TMK’da 3 (üç) ay olarak kabul edilmiştir. *“Bu süre yasal mirasçılar bakımından miras bırakanının ölümünü öğrendikleri veya mirasçı olduklarını daha sonra öğrendiklerini ispat etmeleri kaydıyla mirasçı sıfatı kazandıklarını öğrendikleri tarihten başlayacakken, atanmış mirasçılar açısından bu süre miras bırakanın tasarrufunun kendilerine bildirildiği tarihten itibaren başlayacaktır”*. Red nedeniyle daha önce mirasçı olmayanların mirasçı haline gelmesi halinde önceki mirasçılar tarafından mirasın reddedildiğini öğrendiği tarihten itibaren bu süre başlayacaktır (Aslan, 2017: 134). Bu süre içerisinde mirası reddetmeyen mirasçı kayıtsız şartsız mirası kabul etmiş olacaktır. (TMK 610) Mirasbırakanın vergisel ödevleri mirası

kabul eden ya da reddetmeyen mirasçılara geçer (Aslan, 2017: 134). Ayrıca hükmi reddin bir sonuç doğurabilmesi için herhangi bir irade açıklamasına ya da dava yoluna başvurulma şartı öngörülmemiştir (Aslan, 2017: 135).

Ancak söz konusu 3 aylık sürenin istisna olduğu bir durum vardır. O da terekenin borca batık olması halidir. Yani terekenin borca batık olması durumunda mirasın reddi için üç ay beklenmez. Mirası reddetme süresinin geçmiş ve miras borca batıksa bu durum mirasçılarca açılacak bir davada mirasın borca batık olduğunu iddia etmelerine engel değildir. Mirasçıların dava aşamasında mirası reddettiklerini bildirmeleri halinde mirasın borca batık olduğunu ileri sürdüklerinin kabulü gerekir (Yargıtay 4. Daire, 20.05.2002 Tarih, E. 2002/1607, K. 2002/5992 Sayılı Karar). Ayrıca açılacak davada herhangi bir süre öngörülmemiş olup her zaman açılabilir (Yargıtay 2. Daire, 09.11.2005 Tarih, E. 2005/15369, K. 2005/17543 Sayılı Karar). Bu bağlamda mükellefin süresinde reddetmediği mirasın TMK'ya göre ölüm tarihinde borca batık olduğu tespit edilirse miras kanunen reddedilmiş sayılacağından Adliye Mahkemesi'nce bu konuda karar verilmeden ölenin vergi borcundan varisin sorumlu tutulup tutulmayacağına tespiti mümkün değildir (Danıştay 4. Daire, 04.03.1976 Tarih, E.1975/2855, K.1976/523 Sayılı Karar). Diğer bir anlatımla mirasçının terekenin borca batık olduğunun tespiti için yaptığı müracaat adli makamlarca kesin sonuca bağlanmadan, mirasçı mirasbırakanın vergi borçlarından dolayı sorumlu tutulamaz (Danıştay 4. Daire, 25.05.1976 Tarih, E.1975/2854, K.1976/1354 Sayılı Karar). Ancak borca batık olduğu şayi ve sabit olmayan mirasbırakanın vergi borcundan dolayı mirasçılar sorumludur (Danıştay 13. Daire, E.1977/ 2350, K.1978/931 Sayılı Karar).

Diğer taraftan TMK "hakiki redde" süre ile kayıtlı ve mirasçılarının tek taraflı irade açıklamasını şart koşmuşken "hükmi reddin" sonuç doğurması için herhangi bir irade açıklaması ya da dava yolu öngörülmemiştir (Aslan, 2017: 135). Öyle ki; "*reddin kendiliğinden oluştuğu kabul edilip mirasın açılması ile kendiliğinden mirasçılara intikal edeceği*" (TMK Md. 599) yönündeki kurala bir istisna getirilmiştir. Eğer mirasçı olacak kişi açık irade beyanıyla ya da TMK'nın 610. maddesinin ikinci cümlesinde açıklanan davranışlarla mirası kabul etmiş ise zaten yapılabilecek bir işlem kalmamıştır. Bu bağlamda mirasçılarca açık ya da zımnen(kapalı olarak) miras kabul edilmişse örneğin; mirasbırakanın mirası üzerinde tasarruf edilmiş veya bankadaki parası harcanmış ise artık mirası reddetmek mümkün olamamaktadır (Timur, 1991: 50-53). Buna mukabil eşe dul

aylığı bağlanmasının mirasın kabulü anlamına gelmemektedir (Danıştay 3. Daire, 19.9.2000 Tarih, E. 1999/4821 K: 2000/2781 Sayılı Karar).

Mirası hükmen red etmiş sayılan kişi, tereke alacaklıları aleyhine husumet yönelterek bu durumun tespitini isteyebileceği gibi bunu defî yolu ile de ileri sürebilir (Yargıtay Hukuk Genel Kurulu, 2001; Yargıtay Hukuk Genel Kurulu, 2008). Hükmi redde ilişkin açılacak dava için herhangi bir süre öngörülmemiş olup, dava her zaman açılabilir (Aslan, 2017: 135). Öte yandan mirasın reddedilebilmesi için reddeden kimsenin medeni hakları kullanma (fiil) ehliyetine sahip olması gerekir. Bu ehliyeti haiz olmayan kişiler ise ancak yasal temsilcilerinin (veli, vasi, kayyım) izni ile mirası reddedebilirler. Bu durumda ceninin mirasa ancak sağ doğum ile hak kazanacağı düşünüldüğünde cenin için ; “*mirası red süresinin sağ olarak doğduğu andan itibaren başlayacağı*” (Yargıtay 2. Daire 09.11.2005 Tarih, E. 2005/17543, K. 2005/153 69 Sayılı Karar), vasinin doğumdan sonra atanması durumunda ise reddi miras süresinin vasi atanmasından itibaren başlaması gerektiği söylenebilir.

Mirasın reddi, mirasçılar tarafından sulh mahkemesine sözlü veya yazılı beyanla yapılabilir. Mirasın reddi herhangi bir şarta bağlı değildir. Diğer bir ifadeyle mirasçı mirasın reddinde sebep bildirmek zorunda değildir (Şenyüz, 2003: 22). Ancak TMK'nın 609. maddesi uyarınca mirasın reddinin kayıtsız ve şartsız olması gerekmektedir. Ayrıca mirası reddeden kişi, mirasbırakanın ölüm olayını ve ölüm tarihini ispat etmek durumundadır (Yargıtay 2. Daire, 17.04.1986 Tarih, 3807/4060 Sayılı Karar). Diğer yandan mirasın en yakın mirasçılar tarafından reddedilmesi durumunda miras reddeden mirasçıların altsoyuna geçmez, terekenin sulh hâkimi tarafından tasfiyeye tabi tutulması gerekir (Yargıtay 7. Daire, 03.03.2011 Tarih, E. 2011/1223, K. 2011/1228 Sayılı Karar). Terekenin resmen tasfiyesi halinde ise resmi tasfiye sonucuna kadar varisler adına tarhiyat ve tebligat yapılamaz (Danıştay 4. Daire, 16.03.1970 Tarih, E.1968/3710, K.1970/1331 Sayılı Karar). Ayrıca mirasçılar açıkça mirası reddetmemiş olsalar bile müflis olan mirasbırakanın vergi borcundan dolayı sorumlu tutulamaz (Danıştay 4. Daire, 18.04.1984 Tarih, E.1982/6190, K.1984/1687 Sayılı Karar). Mirasın reddi, muristen dolayı eşine emekli aylığı bağlanmasına engel değildir. Başka bir anlatımla sağ kalan eş, ölen eşinden intikal eden mirası reddetse dahi eşine ait emekli aylığını da reddetmiş sayılmaz (Şenyüz, 2003: 28-31). Malvarlığı borcuna yetmeyen mirasçı, alacaklılarına zarar vermek amacıyla mirası reddederse; alacaklıları veya iflas idaresi tarafından, red tarihinden



başlayarak 6 (altı) ay içinde reddin iptali hakkında dava açabileceklerdir (Gençcan, 2007: 967).

#### **3.2.1.14. Veraset İlamı Alınması**

Gerçek kişinin ölümüyle mameleki mirasçılara geçmekle birlikte, tereke üzerinde mirasçıların herhangi bir tasarrufta bulunabilmeleri için, mirasçılık sıfatlarını ispat etmeleri gerekir (Kocaağa, 2018). TMK'nın 598. maddesine göre “*başvurusu üzerine yasal mirasçı oldukları belirlenenlere, sulh mahkemesince veya noterlikçe mirasçılık sıfatlarını gösteren bir mirasçılık belgesi, başka bir isimle veraset ilamı verilir.*” Veraset ilamı kimlerin hangi oranda terekeye mirasçı olduklarını gösteren bir belgedir. Yasal mirasçılar ölüm vuku bulduktan sonra mahkemeye veya noterliğe başvurmak suretiyle kendilerine veraset ilamı verilmesini talep edebilirler. Mahkemeden istenmesi halinde başvuru çekişmesiz yargı (nizasız kaza) kurallarına göre sonuçlandırılır. Yani hasım göstermeden dava açılır. HUMK'nın 8-II/6. maddesine göre veraset ilamı için bir sınırlama olmamakla birlikte Türkiye'nin her yerindeki mahkemeler yetkilidir (Şenyüz, 2003: 24). “*Mirasçılık belgesi verilmesine ilişkin davaya bakma görevi sulh hukuk mahkemesine aittir*” (Yargıtay 2.Daire, 25.6.2003 Tarih, 8028/9512 Sayılı Karar). “*Mirasçılık belgesi aksi ispat olunana kadar geçerli olan bir belgedir*” (Yargıtay 2. Daire, 22.6.2006 Tarih, 3425/9942 Sayılı Karar). Bu belge, miras hakkı yaratmayıp, yalnız onun ispatına yarayan TMK m. 7'de belirtilen resmi bir belge niteliğindedir (Kocaağa, 2018). “*Mirasçılık belgesi düzenlenirken açıkta pay bırakılmamalıdır. Pay ve paydanın toplamı eşit olmalıdır*” (Yargıtay 2.Daire, 24.1.2006 Tarih, 15523/255 Sayılı Karar). Mirasçılık belgesi ile yasal ve atanmış mirasçılar ile vasiyet alacaklılarının bu sıfatları aleniyet kazanmış olur ve böylece tereke üzerinde hak iddia etmeleri kolaylaşmıştır (Kocaağa, 2018). Mirasçılık belgesi için bütün mirasçıların başvurularına gerek bulunmamaktadır. Mirasçılardan birinin almış olması yeterlidir. Bu belgeden diğer mirasçılar da yararlanabilir ve onu kullanabilirler (Kocaağa, 2018). Mirasçılık belgesi için temyiz yoluna başvurma hakkı yoktur. Ancak, davaya taraf olmayan kişiler, her zaman sulh hukuk mahkemesine başvurarak, mirasçılık belgesinin aksini iddia ve ispat etmek suretiyle, bu belgenin iptalini sağlayabilir (Kocaağa, 2018).

#### **3.3. Ölüm Olayının Türk Veraset ve İntikal Vergisine Yansıması**

Vergiyi doğuran olay olarak kabul edilen ölüm olayına 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu (VİVK) bakımından önemli sonuçlar bağlanmış ve bu olay

neticesinde mirası kabul etmiş mirasçılara bir takım ödevler yüklenmiştir. Bu bağlamda VİVK’de ölüm olayına bağlanan hukuki ve vergisel sonuçların irdelenmesi gerekmektedir.

### 3.3.1. Verginin Konusu

7338 sayılı Kanun’un 1. Maddesi verginin konusu, kapsam ve sınırlarını tâyin etmektedir. Söz konusu birinci madde hükmüne göre;

*“Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetinde bulunan şahıslara ait mallar ile Türkiye’de bulunan malların veraset tarihiyle veya herhangi bir suretle olursa olsun ivazsız bir tarzda bir şahıstan diğer şahsa intikali Veraset ve İntikal Vergisine tabidir.*

*Bu vergi, Türk tabiiyetinde bulunan şahısların ecnebi memleketlerde aynı yollardan iktisabedecekleri mallara da şamildir*

*Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetindeki bir şahsın Türkiye hudutları dışında bulunan malını veraset tarihiyle veya sair suretle ivazsız bir tarzda iktisabeden ve Türkiye’de ikametgâhı olmayan ecnebi şahıs bu vergi ile mükellef tutulmaz”.*

Bu esasa göre: muris ister T.C. vatandaşı olsun isterse yabancı devlet vatandaşı olsun, T.C. sınırları içinde bulunan malların (mülkîlik\*), ve nerede olursa olsun T.C. vatandaşı olan şahıslara ait malların (şahsilik\*\*) veraset yoluyla intikali veraset verginin konusuna girmektedir. Keza T.C. vatandaşı olan şahısların yabancı memleketlerde veraset yoluyla sahip olacakları mallar ile Türkiye’de ikametgâhı bulunan yabancı devlet vatandaşı olan bir şahsa, T.C. vatandaşı olan bir şahıstan veraset yoluyla intikal eden T.C. sınırları dışındaki mallar, veraset ve intikal vergisinin konusunu teşkil etmektedir. Ancak Türkiye’de ikametgâhı olmayan yabancı bir şahsa T.C. sınırları dışında intikal eden mallar, bu verginin mevzuu dışında kalmaktadır (R.G., 05.08.1959 Tarih, 10231 Sayılı, Seri No.1, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu Genel Tebliği). Serbest bölgedeki malların ölüm nedeniyle intikali de bu verginin konusuna girmektedir (GİB, 31.08.1999 Tarih,

\* Belli bir konu üzerinden vergi alma hakkı, ülke içindeki vergi konusu unsurlarla sınırlandırılmış ise (örneğin, ülke içinde elde edilen gelirden ve ülke sınırları içerisinde bulunan servetten vergi almak gibi) “mülkîlik ilkesi”nden söz edilir (Pehlivan ve Öz, 2017: 19).

\*\* Şahsilik, vergilendirilecek kişi ile vergilendiren devlet arasındaki ilişki vatandaşlık, yerleşim yeri vb. kişisel bağlar üzerine oturtulur. Şahsilik ilkesinin vergilendirme yetkisi üzerindeki etkisi, vergiyi doğuran olay nerede meydana gelirse gelsin, vergilendirme yetkisini vergilendirilecek kişinin ikametgâh veya vatandaşlık bağı olan devletin kullanmasıdır. Şahsilik ilkesi temelinde; “Yerleşim Yeri İlkesi” ve “Vatandaşlık İlkesini” barındırır (Can, 2018: 49).

B.07.0.GEL.0.60/6000-2181/036474 Sayılı Özelge). Verginin uygulama alanı şahsılık ve mülkîlik ilkelerine göre aşağıdaki tabloda yer almaktadır:

**Tablo 2. Şahsılık ve Mülkîlik İlkesine Göre Verginin Konusu Mallar**

Mal Kime Ait	Mallar Nerede	Malların İntikal Ettiği Kişinin		Vergi Konusuna Girer Mi?
		Vatandaşlığı	İkametgâhı Nerede	
Türk Vatandaşına	Türkiye	Türk	Türkiye veya Yurt Dışı ise	Girer
		Yabancı		
	Yurt Dışı	Türk	Türkiye ise Yurt Dışı ise	Girmez
		Yabancı		
Yabancıya	Türkiye	Türk	Türkiye veya Yurt Dışı ise	Girer
		Yabancı		
	Yurt Dışı	Türk	Girmez	
		Yabancı		

**Kaynak:** (Şenyüz vd., 2011b: 336).

Bu tabloya göre, Türk vatandaşlarının Türkiye dışında bulunan mallarının Türkiye’de ikametgâhı olmayan kişilere intikali ile Türk vatandaşı olmayanların Türkiye dışındaki mallarının Türkiye’de ikametgâhı olsun olmasın bir başka yabancıya intikali veraset vergisinin konusuna girmemektedir. Öte yandan maddedeki düzenleme ile bir yandan Türkiye sınırları içinde bulunan malların intikali tabiiyete bakılmaksızın vergi kapsamı içine alınmıştır. Diğer taraftan yurt dışında bulunan malların intikali de verginin konusu içinde bulunmaktadır. Ancak bu durumda verginin konusunu oluşturan malların yurt dışında bulunmasından dolayı vergi idaresi tarafından tespit ve takip edilmesinin zorluğu ortadadır (Bilici, 2006: 285).

1995/1 Seri No.lu VİV İç Genelgesine göre “özel hayat sigorta poliçesine istinaden poliçeyi düzenleyen sigorta şirketlerince vefat eden hak sahibinin mirasçılara yapılan ödemelerin, iştirâ bedeli ayrımı yapılmadan ve tamamının terekeye dâhil edilerek vergilendirilmesi gerekir. Buna karşılık Ferdi kaza kapsamında bulunan sigortalının kaza sonucu ölümü halinde, sigorta şirketince ödenen tazminat, sigortalının yokluğu nedeniyle yakınlarının uğrayacakları maddi zarar ve manevi ıstırabın sigorta sözleşmesine dayanılarak kısmen olsun tazmini ve telafisi amacını taşıdığından ödenecek sigorta tazminatının yukarıda belirtilen Veraset ve İntikal Vergisi Kanununun 2 nci maddesinin parantez içi hükmüne istinaden vergilendirilmemesi gerekir.” (GİB, 2007; GİB, 2011; GİB, 2011). Ferdi Kaza Sigortasına istinaden, kaza sonucu vefat edenin mirasçılara yapılan ödemeler veraset ve intikal vergisine tabi değildir (GİB, 15.09.2003 Tarih, B.07.0.GEL.0.60/6019-1904/037890 Sayılı Özelge). “Aynı şekilde trafik kazası sonucu

*vefat eden kişinin mirasçılarına gerçek veya tüzel kişilerce ödenecek olan tazminatlarda 7338 sayılı Kanun'un 2/d maddesinin parantez içi hükmü uyarınca veraset ve intikal vergisi aranılmaması gerekmektedir.*" (İVDB, 03.10.2000 Tarih, B.07.4.DEF.0.34.12/2-21-2221 Sayılı Özelge; 20.11.2000 Tarih, B.07.0.GEL.0.60/6038-11/54399 Sayılı Özelge) Ancak, ferdi kaza sigortası kapsamında sigortalının ölmesi sonucu poliçede mirasçılardan dışında lehtar olarak gösterdiği kişilere yapılan ödemeler ise veraset ve intikal vergisine tabidir (GİB, 31.08.2007 Tarih, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu-3/2007-1 Sayılı Sirküleri). Çünkü bu maddi ve manevi bir tazminat olarak kabul edilemez ve tahsil eden kişi için karşılıksız bir iktisaptır. Gerek hükmen gerek rızaen verilmiş olsun kan bedeli olarak mirasçılara ödenen tazminatların ivazsız intikal olarak kabul etmek mümkün olmadığından veraset ve intikal vergisine tabi tutulmaması gerekmektedir (GİB, 14.02.2007 Tarih, B.07.1.GİB.0.60/6000-2414-12731 Sayılı Özelge).

### **3.3.2. Verginin Mükellefi**

Veraset ve intikal vergisinin mükellefinin genel olarak ve özellikli olması nedeniyle de "ceninin mükellefiyeti" şeklinde ele almak gerekmektedir.

#### **3.3.2.1. Genel Olarak**

7338 sayılı Kanun'un 5. maddesine göre veraset ve intikal vergisinin mükellefi, veraset tarihiyle veya ivazsız bir tarzda mal iktisap eden şahıstır. Şahıs tabiri de aynı Kanun'un 2/a. maddesine göre hilafına sarahat olmadıkça hakiki ve hükmü şahısları ifade etmektedir.

Veraset ve intikal vergisinin mükellefiyeti açısından gerçek kişi sayılmak için sağ doğmak koşulu ile mirasın açıldığı anda anne karnında olmak yeterli olup gerçek kişi mirasçıların medeni hakları kullanma ehliyetlerinin bulunup bulunmaması veraset ve intikal vergisi mükellefiyetlerini etkilememektedir.

#### **3.3.2.2. Ceninin Mükellefiyeti**

Cenin henüz doğmamış anne karnında bir çocuk olmakla birlikte, sağ doğmak koşuluyla hukuk düzeninin hak ehliyeti tanıdığı kişidir. Genel olarak anne karnındaki çocuk olarak tanımlanabilecek kavram hukuken de bu manası ile kullanılmaktadır. Mirasçılar içinde cenin varsa mirasın paylaşımı TMK gereğince doğuma kadar ertelenmektedir. Cenin sağ doğması halinde mirasçı ve vergi ehliyetine sahip olmaktadır. Eğer beyanı gereken bir mal olması halinde vergi mükellefi olmaktadır. Genel olarak mükellefiyet doğumla başlamakla beraber, ceninin mirasçı olduğu durumlarda ceninin

mükellefiyeti, henüz doğmadığı halde, mirasçının ölümüyle başlamaktadır. Diğer bir ifadeyle, mükellefiyet doğumdan önce başlamaktadır. Buna göre “cenin”, ana rahmine düşerek hak ehliyeti kazanmakta, sağ doğumu ve mirasın açılmasına bağlı olarak hukuken mirasçı olarak kabul edilmektedir (Çomaklı ve Yıldırım, 2013: 33).

TMK'nın 643. maddesi gereğince, mirasbırakanın ölümü ile birlikte, mirasın açılması ve paylaşımı işlemi, ceninin varlığı durumunda, ceninin doğumu gerçekleşinceye kadar ertelenmektedir. Ayrıca, TMK'nın 427.maddesine göre, ceninin yararına görülmesi durumunda bu süreçte, bir kayyım tayin edilebileceği de düzenlenmektedir. Burada esas olanın ceninin sağ doğması olduğu açık bir şekilde görülmektedir (Çomaklı ve Yıldırım, 2013: 33). Ceninin dünyaya fiziksel veya zihinsel kusurlu ya da eksik gelmesi, doğum gerçekleştikten kısa bir süre sonra çocuğun ölmesi vb. durumlar sağ doğmayı ortadan kaldırmamaktadır (Kılıçoğlu, 2009: 229). Eğer tıbben ceninin sağ doğması ihtimali yoksa mirasın açılması ve paylaşımının ertelenmesine gerek kalmamaktadır (Berki, 1966: 261).

İstisnai bir durum olmakla beraber bu durumun sebebi ise, vergi mevzuatına göre; mükellefiyet için hak ehliyetinin yeterli olması ve kanuni ehliyet aranmaması, kişi doğduğu andan itibaren vergiye bağlanan olayla temas etmesi halinde vergi mükellefi olabilmesidir. Vergi hukukunda mükellefiyet vergi ehliyeti ile özdeşleştirilmiş ve kişilik TMK'dan farklı olarak yalnızca vergi ehliyetine bağlanmıştır (Çomaklı, 2008b: 138). Ceninin durumunda ise vergiyi doğuran olay daha önce meydana gelmekle beraber, sağ doğduğu andan itibaren bu olaya ilişkin geriye doğru vergi mükellefi olmakta ve beyan süresi doğumla başlamaktadır.

Terekenin paylaşımından sonra cenin varlığı ortaya çıkarsa, ceninin mirasçı sayılıp sayılmayacağı hususunda cenin doğum tarihi ile mirasçının ölüm tarihi belirleyici olacaktır. Şayet mirasbırakanın öldüğü tarihten itibaren 300 gün içerisinde doğan kişi için, muris sağ iken ana rahmine düştüğü varsayılır (İnan vd., 2008: 464) ve murise mirasçı olur. Bu durumda cenin kanuni mirasçı olarak kabul edilir ve tereke paylaşımı hükümsüz olur. TMK'nın 285. maddesinde belirlenen ve evlilikle ilgili olan babalık süresi "*Evlilik devam ederken veya evliliğin sona ermesinden başlayarak üç yüz gün içinde doğan çocuğun babası kocadır. Bu süre geçtikten sonra doğan çocuğun kocaya bağlanması, ananın evlilik sırasında gebe kaldığının ispatıyla mümkündür.*" ifadesi ile düzenlenmiştir. Bu madde, miras konusunda babalık süresinin ve çocuğun babaya bağlanmasının belirlenmesinde de kıyasen uygulanmaktadır (Ünver, 2011: 57).

Mirasın reddinin düzenleyen TMK'nın 606. maddesine göre, “*miras, üç ay içinde reddolunabilir ve bu süre, yasal mirasçılar için mirasçı olduklarını daha sonra öğrendikleri ispat edilmedikçe miras bırakanın ölümünü öğrendikleri; vasiyetname ile atanmış mirasçılar için miras bırakanın tasarrufunun kendilerine resmen bildirildiği tarihten işlemeye başlar.*” Bu durumda ceninin mirasa ancak sağ doğum ile hak kazanacağı düşünüldüğünde mirası red süresinin sağ olarak doğduğu andan itibaren başlayacağı söylenebilir (Helvacı, 2002: 73).

Yumurtanın sperm ile tüpte döllenişmesi ile oluşan embriyonun dondurulması ve dondurulan embriyonun babanın ölümünden sonra ana rahmine yerleştirilmesi sonucunda tam ve sağ doğan çocuğun, ölen babasının mirasçısı olup olamayacağı tartışmalıdır. Bir görüşe (Emre ve Erman, 2011: 287) göre, “*mirasbırakanın ölümü anında ceninin ana rahmine girmiş olması şarttır. Bu sebeple, babanın ölümünden sonra ana rahmine yerleştirilen çocuk onun mirasçısı olmaz.*” Buna karşılık bizim de katıldığımız diğer görüşe (Engin ve Serozan, 2008: 87) göre, “*dondurularak saklanan embriyonun erkeğin ölümünden sonra ananın rahmine yerleştirilmesi durumunda da sağ doğan çocuk ölen babasına mirasçı olabilmelidir*”. Kanun'da her ne kadar ceninin mirasbırakanın ölümünden önce “ana rahmine düşmesinden” söz ediliyorsa da, bu ifade geniş yorumlanarak, ceninin mirasbırakanın ölümünden önce “döllenişmiş olması” biçiminde anlaşılmalıdır (Engin ve Serozan, 2008: 87). Buna göre, babanın ölümünden önce tüpte döllenişme sağlanmışsa, bu yolla elde edilip dondurulan embriyo ana rahmine babanın ölümünden sonra yerleştirilse de çocuk tam ve sağ doğmak şartıyla babasına mirasçı olabilecektir.

Daha önce de ifade edildiği üzere gerçek kişilerde kişiliğin başlangıcı çocuğun ana rahmine düştüğü andan itibaren, sağ doğması ve tam doğması şartıyla gerçekleşmektedir. Bu manada hamile kadının kocasının ölmesi halinde, anne karnındaki henüz doğmamış bebeği sağ ve tam doğmak şartıyla mirasçı ve kendisine düşen pay itibarıyla de vergi mükellefi olur.

Anne karnındaki ceninin mirasçılığı ve vergi mükellefiyeti vergilemeyi etkileyeceğinden, böyle bir durumun varlığı halinde bu hal mücbir sebep hali olarak kabul edilmelidir\*. Vergi Dairesince gerek cenin, gerek diğer mirasçılar adına tarhiyat

\* “*Mücbir sebepler: (VUK. Md.13)*

1. Vergi ödevlerinden her hangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk;

yapılmamalıdır. Çünkü çocuğun sağ doğup doğmayacağı belli değildir. Çocuğun sağ ya da ölü olarak doğumuyla mücbir sebep hali ortadan kalkar ve mükellefiyet bu tarih itibarıyla başlamalıdır. Zira mücbir sebep süresince süreler işlemez (VUK. Md. 15)\*\*.

Netice itibarıyla veraset ve intikal vergisinde mükellefiyet için, diğer vergilerde olduğu, gibi kişi olmak yeterlidir. Kişinin fiil ehliyeti olmadığında vergisel yükümlülükleri kanuni temsilcileri tarafından yerine getirilir. Keza mirasın reddedilip reddedilmeyeceği de doğmamış çocuklar ve küçükler adına bunların kanunî temsilcileri tarafından karara bağlanır (Maç ve Jamali, 1999: 137).

Mirasın da süresi içinde reddedilmemesi durumunda miras kayıtsız şartsız kazanılacağı için mirasçılarının veraset ve intikal vergisini ödemekle mükellef tutulmaları gerekir. Hemen belirtelim ki, Vergi hukukunun asli kaynaklarında bu durumlara ilişkin düzenlemelere yer verilmemiş olması büyük bir eksikliktir. Ceninin mükellefiyeti Hazine ve Gelir İdaresi Başkanlığı uygulamalarına göre şekillenmektedir.

### 3.3.3. Veraset Vergisinde Muafiyet

Vergi kanunları vergi kapsamı içerisinde bulunan kişi ya da kişi gruplarıyla vergi konularını niçin vergi kapsamı dışında bırakmaktadır. İşte bu sorunun cevabı verginin fonksiyonları içerisinde aranmalıdır. Verginin mali fonksiyonları içerisinde aranmalıdır. Verginin mali fonksiyonunun yanında sosyal, kültürel, idari ve ekonomik fonksiyonları da bulunmaktadır. Aslında vergilendirilmesi gereken bir vergi ödeme gücü vardır. Fakat ekonomik ve sosyal sebeplerle muafiyet ve istisnaya başvurulmaktadır (Bayraklı, 2007: 110).

- 
2. Vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler;
  3. Kişinin iradesi dışında vukua gelen mecburi gaybubetler;
  4. Sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve vesikalarının elinden çıkmış bulunması,
- gibi hallerdir”

\*\*

#### “Mücbir sebeple gecikme ( VUK. Md. 15)

13 üncü maddede yazılı mücbir sebeplerden her hangi birinin bulunması halinde bu sebep ortadan kalkıncaya kadar süreler işlemez. Bu takdirde tarh zaman aşımı işlemiyen süreler kadar uzar.

Bu hükmün uygulanması için mücbir sebebin malûm olması veya ilgililer tarafından ispat veya tevsik edilmesi lâzımdır.

(Ek fıkra: 28/12/2001-4731/4 md.;Değişik üçüncü fıkra: 16/7/2004-5228/1 md.) Maliye Bakanlığı, mücbir sebep sayılan haller nedeniyle; bölge, il, ilçe, mahal veya afete maruz kalanlar itibarıyla mücbir sebep hali ilân etmeye ve bu sürede vergi ödevlerinden yerine getirilemeyecek olanları tespit etmeye yetkilidir. Bu yetki vergi türleri ve işyerleri itibarıyla; beyannamelerin toplulaştırılması, yeni beyanname verme süreleri belirlenmesi ve beyanname verme zorunluluğunun kaldırılması şeklinde de kullanılabilir.”

Veraset ve intikal vergisinden muafiyetler VİVK'nın 3. Maddesinde düzenlenmiştir. Muafiyet kapsamına alınanların daha ziyade kurumlar olduğu dikkate alındığında ivazsız intikallerde uygulama bulacağı söylenebilir. Bu düzenlemeye göre aşağıda yazılı şahıslar Veraset ve İntikal Vergisinden muaftır:

“ a) Amme idareleri, emekli ve yardım sandıkları, sosyal sigorta kurumları, umumi menfaate hadim cemiyetler, siyasi partiler ve bunlara ait olan veya bunların aralarında kurdukları teşekküllerden Kurumlar Vergisine tabi olmayanlar; b) Yukarıdaki fıkrada sayılanlar dışında kalan hükmi şahıslara ait olup umumun istifadesi için ilim, araştırma kültür, sanat, sıhhat, eğitim, din, hayır, imar, spor gibi maksatlarla kurulan teşekküller; c) mütekabiliyet şartıyla yabancı Devletlerin Türkiye'de bulunan elçi, maslahatgüzar ve konsolosları ‘Fahri konsoloslar hariç’ ile elçilik ve konsolosluklara mensup olan ve o Devletin tabiiyetinde bulunan memurları ve Türkiye'de resmi bir vazifeye memur edilenler ile bu sayılanların aileleri efradı”, “Türk tabiiyetinde bulunan şahıslardan veraset tarikiyle veya sair suretle mal iktisap edenlerle yukarda sayılanların dışında kalıp da Türkiye'de ikamet eden şahısların Türkiye'de bulunan mallarını veraset tarikiyle veya sair suretle iktisap edenler hariç”.

### 3.3.4. Vergiden İstisna İntikaller

İstisna, vergi kanunlarına göre vergilendirilmesi gereken bir konunun, kısmen veya tamamen, sürekli veya geçici olarak vergi dışı bırakılması durumudur. Görüldüğü gibi verginin istisnasından söz edebilmek için öncelikle konunun, vergi kapsamı içerisine alınmış olması gerekmektedir (Bayraklı, 2007: 110). VİVK'nın 4. maddesinde veraset yoluyla intikal eden bazı unsurların tamamen istisna olduğu bazı unsurların ise varisin mirasçıya yakınlığına göre belli bir miktara kadar istisna olduğu belirtilmiştir.

Söz konusu maddenin “a” bendine göre veraset tariki ile intikal eden ev eşyası ile murise ait zat eşyası ve aile hatırası olarak muhafaza edilen tablo, kılıç, madalya gibi eşyalar vergiden tamamen istisna edilmiştir. İstisna kapsamındaki ev eşyasından, mirasbırakanın evinde bulunan halı, mobilya, elektrikli ev aletleri vb. şeklindeki bir evin ihtiyacı için lüzumlu olan her türlü ev eşyasının anlaşılması gerekir. Mirasbırakanın zat eşyası tabiri ise 1 seri no.lu VİVK Genel Tebliği'nde “*murisin zat eşyası da elbiseleri, çamaşırları, şapka, palto ve saat gibi giyinme ve şahsına taalluk eden eşyayı ifade eder.*” şeklinde tanımlanmıştır. Ayrıca VİVK'nın söz konusu madde gerekçesinde aile hatırası olarak muhafaza edilen eşyanın birkaç çeşidi sayıldıktan sonra “gibi” edatı ile bunlara



benzeyen eşyanın da bu istisnadan yararlanacağı kabul edilmiş olduğundan ölenin evinde bulunan benzer eşyalar da bu madde uyarınca vergiden istisna olacaktır.

Diğer yandan veraset tarikiyle intikal eden ev eşyalarının, zat eşyalarının ve aile hatırası olarak muhafaza edilen eşyaların izale-i şüyu veya diğer suretlerle satılarak paraya çevrilmiş olması, istisna hükmünün uygulanmasına engel teşkil etmez. Diğer bir ifadeyle vefat eden şahsın mirasçılarında intikal eden ev eşyalarının, zat eşyalarının ve aile hatırası olarak muhafaza edilen eşyaların izale-i şüyu yoluyla satılması nedeniyle varislere ödenecek paranın VİVK'nın 4. maddesi uyarınca veraset ve intikal vergisinden istisna edilmesi gerekmektedir (İVDB, 05.12.2000 Tarih, B.07.4.DEF.0.34.12/2.21-12226 Sayılı Özelge).

Buna mukabil veraset yoluyla intikal eden silahların (GİB, 18.06.2007 Tarih, B.07.1.GİB.0.60/6003-161-54535 Sayılı Özelge) ve ziynet eşyalarının (GİB, 24/12/2014 Tarih, 97895701-160[23.2014/5.1.39-2754]-2713 Sayılı Özelge) murise ait zat eşyası ve aile hatırası olarak muhafaza edilen tablo, kılıç, madalya gibi eşya kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmadığından veraset ve intikale vergisine tabi tutulması gerekmektedir. VİVK'nın 4. maddesi uyarınca aşağıdaki intikaller de veraset ve intikal vergisinden istisna edilmiştir.

*“b) Değerleri 10. maddeye göre belirlenen menkul ve gayrimenkul mallardan evlatlıklar da dâhil olmak üzere fûruğ ve eşten her birine isabet eden miras hisselerinin 2019 yılı için 250.125TL'si (fûruğ bulunmaması halinde eşe isabet eden miras hissesinin 2019 yılı için 500.557TL'si, c) Örf ve âdete göre verilmesi mutat bulunan hediye, cihaz, yüzgörümlüğü ve drahomalar (Gayrimenkuller hariç), ç) Bilumum sadakalar”,*

.....(aradaki bentler ivazsız intikaller içindir)

*“h) Harbe veya eşkiya müsademelerinde, manevra ve talimler esnasında veyahut bunlarda aldığı yaralar neticesinde ölen subay, astsubay ve erlerin (Jandarma dâhil) kezaik vazife esnasında ölen emniyet mensuplarının fûru ve eşlerine ve ana ve babalarına intikal eden bütün mallar kıymetinden (b) fıkrasında kabul olunan miktarın bir misli,*

*i) Borçlar Kanununun 242. maddesine göre rücu şartı ile yapılan hibelerde bağışlananın bağışlayandan evvel vefatı halinde bağışlayana rücu eden hibe edilmiş mallar,*

*j) Sağlar arasında ivazsız bir tarzda vukuu bulan intikaller hariç olmak üzere kuru mülkiyet halinde intikal eden mallar (Kuru mülkiyet halinde kaldığı müddetçe),*

*k) Bakanlar Kurulu'nca vergi muafiyeti tanınan Vakıflara kuruluşu için veya kurulduktan sonra tahsis olunan mallar."*

(aradaki bentler ivazsız intikaller içindir)

*"m) 2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamındaki tescilli taşınmaz kültür varlıklarının veraset ve intikal yoluyla devir ve iktisabına ilişkin işlemler,\**

*n) Genel bütçeye dâhil dairelerle katma bütçeli idareler bütçelerinden kamu iktisadi teşebbüslerine yapılacak iktisadi transferler ve yardımlar."*

### **3.3.5. Veraset Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay**

Veraset ve intikal vergisinde vergiyi doğuran olay "7338 sayılı Kanun'un 2. maddesinde tanımlanan malların yine Kanun'da belirtilen kişilere veraset yoluyla veya her ne şekilde olursa olsun ivazsız bir surette intikal etmesidir." Buna göre vergiyi doğuran olay, bir kişinin ölümü ya da kişi hakkında TMK hükümlerine göre hukuken ölümüne karar verilmesi (gaiplik) sonucu veraseten mal intikal etmesi veya hayatta iken yapılan bağışlamalar ile meydana gelmektedir (GİB, 2014: 2)." Dolayısıyla vergiyi doğuran olay olarak kabul edilen ölüm olayına 7338 sayılı VİVK bakımından da önemli sonuçlar bağlanmış ve bu olay neticesinde mirası kabul etmiş mirasçılara bir takım ödevler yüklenmiştir. Zira 7338 sayılı Kanun'da mirasçılar kendilerine intikal eden malları kanunda belirtilen usul ve esaslar çerçevesinde beyan etmek ve doğacak vergi borcunu da yine kanunda belirtilen süreler içinde ödemekle mükellef kılınmışlardır. Bununla birlikte gerçek kişinin ölümü üzerine mirası (malları, hakları ve borçları), TMK hükümlerine göre mirası kabul eden ( mirası reddetmeyen) mirasçılara geçer. Gaiplik kararı da gaipliğine karar verilenin öldüğü varsayımına dayanmaktadır. TMK'nın 32-35. maddeleri gereğince gaiplik kararı verildiği takdirde mirasçılar aynen hakkında gaiplik kararı verilenin ölümü gerçekleşmiş gibi mirasçı olurlar. Ancak gaiplik kavramında az da olsa geçicilik vardır (GİB, 2014: 2).

Ölüm halinde veraset ve intikal vergisi kapsamında mükellefiyetin doğuşu çeşitli durumlara bağlanmış olmakla birlikte esas itibariyle beyannamenin verilmesiyle başlamaktadır (Özbek, 2014: 107). Vergi alacağı vergi kanunlarının vergiye bağladıkları

---

\* 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu 1997/2 İç Genelgesinde "Şu kadar ki, taşınmaz kültür ve tabiat varlıkları ile arkeolojik sit alanı ve doğal sit alanı olmaları nedeniyle üzerlerine yapılan yasağı getirilmiş gayrimenkuller üzerindeki sınırlamanın kaldırılması halinde, daha önce alınmayan veraset ve intikal vergisinin alınacağı tabiidir." açıklanmıştır.

olayın vukuu veya hukuki durumunun tekemmülü ile meydana gelmektedir (Konuk, 1999: 55). Veraset ve intikal vergisinde kanunun adından hareket edildiğinde iki ayrı vergiyi doğuran olay bulunmaktadır (Yılmaz, 1997: 102). Birincisi, gerçek bir kişinin ölümü sonucunda mal varlığının ya da mal varlığı değerlerinin yasal mirasçılık veya ölüme bağlı tasarruf yolu ile bir başka kişiye geçmesidir. İkincisi ise bir gerçek veya tüzel kişinin mal varlığı değerlerinin karşılıksız olarak bir başka gerçek veya tüzel kişiye geçmesidir.

Diğer bir görüşe göre ise Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu tek vergiyi düzenlemektedir. Buna bağlı olarak vergiyi doğuran olay da tektir (Yılmaz, 1997: 102). Hangi yoldan oluşursa oluşsun karşılıksız iktisap, vergiyi doğuran olay açısından tek yasal olayı meydana getirir. Buna bağlı olarak da tek veraset ve intikal vergisi vardır. Netice itibariyle veraset ve intikal vergisinde vergiyi doğuran olay karşılıksız iktisaptır. İvazsız iktisap ya veraset yolu ile ya da sağlar arası kazanım yoluyla olmaktadır. Fakat her karşılıksız kazanımda vergiyi doğuran olaydan söz edebilmek için kazanıma dayanak karşılıksız intikalın verginin konusuna girmesi gerekir (Yılmaz, 1997: 02). Nitekim veraset ve intikal vergisi uygulamasında vergiyi doğuran olay, 7338 sayılı Kanun'un 2. maddesinde tanımlanan malların yine aynı Kanun'un 1. maddesinde belirtilen kişilere veraset yoluyla veya her ne şekilde olursa olsun karşılıksız bir surette intikal etmesidir. Buna göre vergiyi doğuran olay, bir kişinin ölümü, TMK hükümlerine göre hukuken ölümüne karar verilmesi (gaiplik) veya hayatta iken yapılan bağışlamalar ile meydana gelmektedir (GİB, 2014: 2; Yılmaz, 1997: 102).

### **3.3.8. Veraset Vergisinde Mükellef**

Veraset ve İntikal Vergisinin mükellefi, veraset tarihiyle veya karşılıksız bir tarzda mal iktisap eden şahıstır. Buna göre, verginin mükellefleri mirası kabul eden kanuni ve mansup mirasçılar olmaktadır (Aydın F. , 2009: 82). Veraset vergisinde Anglosakson memleketlerinde olduğu gibi terekenin teklifi cihetine gidilmemiştir (GİB, 2014: 2; Aydın, 2009: 83). Veraset yoluyla intikallerde özellik gösteren en önemli durumlardan biri mükellefiyetin doğmasındadır. Çünkü mükellefiyet ölüm olayı ile aynı anda doğmaz (Aydın, 2009: 83). Bunun sebebi ise mirasçılara kanunen, mirasbırakanın ölümünden itibaren 3 ay içinde mirası reddetme hakkının verilmiş olmasıdır. Dolayısıyla veraset ve intikal vergisi mükellefiyetinin beyanname verildiği takdirde beyannamede gösterilen mallar için beyannamenin verildiği tarihte başlaması gerektiğinden, mükellefiyet açısından ölüm tarihinin esas alınması hukuken mümkün değildir (Danıştay 7. Daire,

21.10.2010 Tarih, E.2008/6789, K.2010/4868 Sayılı Karar). Yani mükellefiyet vergiyi doğuran olayla aynı anda başlamamaktadır.

### 3.3.9. Veraset Vergisinde Mükellefiyetin Başlangıcı

Bu bağlamda ölümle verasete konu olan malların mülkiyetinin mirasçılara geçişi tek başına mükellefiyeti doğurmaz. Veraset ve intikal vergisinde vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi için mirasçılarının beyanı veya Vergi İdaresinin olayı tespiti gerekir. Nitekim VİVK'nın 20. maddesine göre veraset ve intikal vergisi mükellefiyeti:

*“a) Beyanname verildiği takdirde, beyannamede gösterilen mallar için beyanname tarihinde, b) Verilen beyannamede gösterilmeyen mallar ile beyanname verilmeyen hallerde intikal eden malların idarece tespit olunduğu tarihte, c) Terekenin tahriri, defter tutma veya resmi tasfiye hallerinde mahkemece bu muamelelerin ikmal edildiği tarihte”* başlar.

Mükellefiyetin başlangıcı bu kanun muvacehesinde, ölüm olayın vuku bulduğu tarih veya karşılıksız iktisap tarihi değil de, beyanname ile bildirilen mallar için beyannamenin verildiği, beyan edilmeyen mallar için bu malların idarece tespit edildiği andan itibaren, terekenin tahriri, defter tutma veya resmi tasfiye hallerinde ise mahkemece bu işlemlerin tamamlandığı tarihte başlamaktadır. Kanun koyucu mükellefiyetin başlangıcını bu şekilde tasrih etmek suretiyle muhtemel ihtilafları önlemek ve suiniyet erbabı mükelleflerin vergiyi zamanaşımına uğratmalarına mahal bırakmamak istememiştir. Bu hüküm ile de idarenin bilgisi dışında kalan mallar bakımından adeta sınırsız bir zamanaşımı öngörülmektedir (Alantar, 2004: 62-63). Burada dikkat edilmesi gereken nokta, beyannamenin verilmesi gereken süreden sonra değil, intikal olayının tespitinden itibaren beş yıl geçtikten sonra verginin zamanaşımına uğramasıdır (Kızılot vd., 2005: 339). Bununla birlikte vergiyi doğuran olayın meydana geldiği zaman ile mükellefiyetin başladığı zamanın başka zamanlara karşılık gelmesi vergi ziyai cezası uygulaması açısından da önem arz etmektedir. Bu konuya ilerleyen kısımlarda ayrı başlık altında değinilecektir.

Öte yandan VİVK'nın 20. maddesinin “c” bendinde mükellefiyetin terekenin tahriri, defter tutma veya resmi tasfiye hallerinde mahkemece bu işlemlerin tamamlandığı tarihte başlayacağı hüküm altına alınmakla, bu tarihten önce mirasçının mal varlığına karşılıksız bir intikalin gerçekleşmediği ve vergiyi doğuran olayın bu tarihte başlayacağı hüküm altına alınmıştır. Bu itibarla resmi defter tutma işlemi tamamlanıp da kanuni süre

içerisinde mirasçının mirası kabul etmesine kadar, mirasbırakanın mal varlığı mirasçının mamelekine intikal etmeyecek dolayısıyla vergi mükellefiyeti de doğmayacaktır (GİB, 11.04.2007 Tarih, B.07.1.GİB.0.60/6026-365-33327 Sayılı Özelge ). Bu sebeple de terekenin sonuçlanmasına kadar geçen süre içinde mirasçılardan veraset intikal vergisi beyannamesi aranılmaması gerekir (GİB, 14/07/2014 Tarih, 97895701-160[20-2014/5.1.12-364]-1860 Sayılı Özelge).

### 3.3.10. Veraset Vergisinde Zamanaşımı

VUK'ta “vergi doğuran olayın meydana geldiği yılı takip eden yıldan itibaren beş yıl içinde tarh ve tebliğ edilmeyen vergi alacağının zamanaşımına uğrayacağı” hükme bağlanmıştır (Md.114). Veraset vergisinde de vergiyi doğuran olay veraset yoluyla mal iktisabıdır. Ölüm olayının meydana gelmesi ile birlikte vergiyi doğuran olay meydana gelmemekte, ancak intikalin hukuken iktisap edilmiş olması, yani mirasın kabul edilmesi, reddedilmemesi, ile meydana gelmektedir. Ancak Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 20. maddesinde zamanaşımının başlangıcı, vergi alacağının doğmasına değil mükellefiyetin başlangıcına bağlanmıştır (Yıldız, 2002: 54). Bu düzenleme uyarınca *“vergi mükellefiyeti: beyanname verildiği takdirde, beyannamede gösterilen mallar için beyanname tarihinde; verilen beyannamede gösterilmeyen mallar ile beyanname verilmeyen hallerde intikal eden malların idarece tespit olunduğu tarihte; terekenin tahriri, defter tutma veya resmi tasfiye hallerinde mahkemece bu muamelelerin ikmal edildiği tarihte, başlamaktadır.”*

Yasa hükmüne göre; Veraset ve İntikal Vergisi mükelleflerinin beyanname vermemeleri veya mükellefler tarafından beyan edilmeyen mallar idarece tespit edilmediği hallerde, Veraset ve İntikal Vergisinde zaman aşımı söz konusu olmamaktadır (GİB, 11/03/1997, B.07.0.GEL.0.60/6026-78/09827 Sayılı Özelge). Örneğin 20 yıl önce gerçekleşen bir karşılıksız intikal dolayısıyla veraset ve intikal vergisinin doğmuş olmasına rağmen, bu intikal idarenin bilgisine girmemişse tarh zamanaşımı; ancak, idarenin bilgisi dâhiline girdiği yılı takip eden yılbaşından itibaren işlemeye başlar. Zamanaşımının başlangıcı olarak mükellefiyet başlangıç tarihinin mi, yoksa genel kural olan takip eden yılbaşının mı dikkate alınacağı yoruma açıktır. Ancak yasada geçen mükellefiyet başlangıç tarihlerinin vergiyi doğuran olay günü olarak kabul edilerek, VİVK'da zamanaşımına yönelik bir düzenleme yapılmadığından vergi usul hükümleri dikkate alınması gerektiği söylenebilir.

### 3.3.11. Beyanname Verilmesi

VİVK'nın 5. maddesinde veraset ve intikal vergisinin mükellefinin, veraset tarihiyle veya karşılıksız bir tarzda mal iktisabeden şahıs olduğu, aynı Kanun'un 7. maddesinde de veraset yoluyla veya sair suretle karşılıksız bir tarzda mal iktisap edenlerin, iktisap ettikleri malları bir beyanname ile bildirmeye mecbur oldukları hükme bağlanmıştır. Bu bağlamda ölüm olayı neticesinde mal iktisap eden mirasçılarının veraset ve intikal vergisi beyanname verme ve bu beyanname üzerinden tahakkuk edecek vergileri ödeme mükellefiyetleri doğmaktadır. Diğer taraftan hiçbir menkul, gayrimenkul, hak ve alacağı bulunmayan bir kişinin vefatı halinde mirasçılarının veraset ve intikal vergisi beyanname verme yükümlülüğü bulunmamaktadır. Ancak veraset yolu ile vaki intikallerde intikal eden borçlar, alacak ve mal değerinden fazla yahut da safi intikal değerleri istisna hadlerinin altında dahi kalsa beyanname verme yükümlülüğü her halükârda yerine getirilecektir. Aksine davranış belirli şartların varlığı halinde re'sen cezalı vergi tarhiyatlarını gerektirecektir. Zira 21 seri no.lu VİVK Genel Tebliği'nin 4/1. maddesinin 3. paragrafında *“veraset yoluyla veya sair suretle karşılıksız olarak kendilerine mal intikal eden yükümlülerin kanuni süre içinde beyanname vermemeleri halinde, vergi doğup doğmadığına bakılmaksızın adlarına usulsüzlük cezası kesileceği”* açıklanmıştır.

Netice itibariyle bir kişinin veraset ve intikal vergisinin mükellefi olabilmesi ve kendisinden beyanname istenebilmesi için kendisinin veraset yolu ile veya her ne suretle olursa olsun karşılıksız bir şekilde mal iktisap etmesi gerekmektedir. Böyle bir intikal meydana gelmiş olması halinde mükellefler adına vergi tarh edilip edilmediğine bakılmaksızın süresinde verilmeyen beyannameler dolayısıyla usulsüzlük cezası kesilecektir (GİB, 18.06.2007 Tarih, B.07.1.GİB.0.60/6004-947-54534 Sayılı Özelge). Ayrıca VİVK'nın 3. maddesi hükümlerinden (muafiyetlerden) yararlananlar hariç Kanun'un 4. maddesindeki istisna miktarlarının altında kalan intikaller için vergi tahakkuk etmeyecek olsa da beyanname verilmesi gerekir (Kamakgün, 1997: 106).

#### 3.3.11.1. Beyannamenin Verileceği Yer

VİVK'nın 8. maddesine göre *“veraset ve intikal vergisi beyannameleri, veraset tarihiyle vuku bulan intikallerde ölen kimsenin, diğer suretle vuku bulan intikallerde tasarrufu yapan şahsın ikametgâhının, hükmî şahıslarda ve diğer teşekküllerde merkezlerinin bulunduğu yer vergi dairesine verilecek, muris veya tasarrufu yapan şahıs*

*Türkiye’de hiç ikamet etmemiş veya son ikametgâhı tespit edilememiş ise Maliye Bakanlığı’na verilecek ve vergi tarhiyatı Bakanlıkça tâyin olunacak mahal vergi dairesince yapılacaktır. Yabancı memleketlerde bulunan mükellefler beyannamelerini o memleketlerdeki Türkiye konsolosluklarına vereceklerdir.”* Ayrıca beyannameler tâyin olunan yerlere elden verilebileceği gibi VUK’un 170. maddesine göre posta ile taahhütlü olarak da gönderilebilir.

Diğer taraftan ölenin geride kalanlara bıraktığı mirası oluşturan mallar ancak onun mirasçıları tarafından bilinebilir ve doğru olarak beyan edilebilir. Beyannamenin düzenlenmesi bakımından vekil tayin edilen kişi tarafından mirasa dâhil malların değerlerinin doğru beyan edilebilmesi her zaman mümkün olmayabilir. Bu nedenle veraset ve intikal vergisi beyannamesinin mükellef tarafından imzalanmasının gerektiği Vergi Daireleri İşlem Yönergesinin 38. maddesinde “*Beyannamenin kabulünde asıl olan, beyannamenin mükellef tarafından imzalanmış olmasıdır. Vekâletname ile verilen ve vekil tarafından imzalanan beyannameler kabul edilmez.*” şeklinde düzenlenmiştir. Ancak söz konusu düzenleme Danıştay 7. Daire Başkanlığı’na verilen 22.5.2009 tarih ve E.2008/3433, K.2009/2506 sayılı karar ile iptal edilmiştir. Bu sebeple veraset ve intikal vergisi beyannamesinin mirasçıların vekili tarafından imzalanmak suretiyle verilmesi mümkün bulunmaktadır (GİB, 10.12.2009 Tarih, B.07.1.GİB.0.02.60/6004-2245/117167 Sayılı Özelge). Aynı şekilde açılan tenkis davası sonucu Sulh Hukuk Mahkemesince kayyım olarak atanan şahısların, mirasçılar adına veraset ve intikal vergisi beyannamelerini imzalamak suretiyle ilgili vergi dairesine vermeleri de mümkün bulunmaktadır (GİB, 10.12.2009 Tarih, B.07.1.GİB.0.02.60/6004-2245/117167 Sayılı Özelge). Öte yandan mükellefler veraset ve intikal vergisi beyannamesini topluca veya payları nispetinde ayrı ayrı verebilirler (GİB, 28/11/2008 Tarih, B.07.1.GİB.0.60/6000-2493 Sayılı Özelge). Beyannamenin müştereken verilmesi halinde, beyannamenin her mükellef tarafından ayrı ayrı imzalanmış olması gerekir.

### **3.3.11.2. Beyannamenin Verilme Müddeti**

VİVK’nın 9. maddesine göre ölüm sonrası mirasçılara intikal eden mal nedeniyle verilecek olan beyanname “*a) Ölüm Türkiye’de vukuu bulmuş ise mükelleflerin Türkiye’de bulunmaları halinde ölüm tarihini takip eden dört ay içinde, mükelleflerin yabancı bir memlekette bulunmaları halinde ölüm tarihini takip eden altı ay içinde; b) Ölüm yabancı bir memlekette vukuu bulmuş ise mükelleflerin Türkiye’de bulunmaları halinde ölüm tarihini takip eden altı ay içinde, mükellefler müteveffanın bulunduğu*

memlekette oldukları takdirde ölüm tarihini takip eden dört ay içinde, mükellefler müteveffanın bulunduğu yerin dışında başka bir yabancı memlekette oldukları takdirde de ölüm tarihini takip eden sekiz ay içinde; c) Gaiplik halinde, gaiplik kararının ölüm siciline kaydolunduğu tarihi takip eden bir ay içinde” verilmesi gerekir. Ancak bu sürelerin hesabında VUK’un 13\*, 15\*\*, 17\*\*\* ve 18\*\*\*\*. maddeleri hükümlerinin de dikkate alınması gerekmektedir. Öte yandan burada düzenlenen beyan süreleri ile TMK’da düzenlenen mirasın reddi süreleri arasında bir çelişki söz konusudur. Çünkü TMK’nın 606. maddesine göre; “miras, üç ay içinde reddolunabilir. Bu süre, yasal mirasçılar için mirasçı olduklarını daha sonra öğrendikleri ispat edilmedikçe miras bırakanın ölümünü öğrendikleri; vasiyetname ile atanmış mirasçılar için miras bırakanın tasarrufunun

- 
- \* “VUK Madde 13 : Mücbir sebepler:  
1. Vergi ödevlerinden her hangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk;  
2. Vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler;  
3. Kişinin iradesi dışında vukua gelen mecburi gaybubetler;  
4. Sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve vesikalarının elinden çıkmış bulunması,  
gibi hallerdir”
- \*\* “VUK Madde 15: Mücbir Sebeplerle Gecikme  
13 üncü maddede yazılı mücbir sebeplerden her hangi birinin bulunması halinde bu sebep ortadan kalkıncaya kadar süreler işlemez. Bu takdirde tarh zaman aşımı işlemiyen süreler kadar uzar. Bu hükmün uygulanması için mücbir sebebin malûm olması veya ilgililer tarafından ispat veya tevsik edilmesi lâzımdır.  
(Ek fıkra: 28/12/2001-4731/4 md.;Değişik üçüncü fıkra: 16/7/2004-5228/1 md.) Maliye Bakanlığı, mücbir sebep sayılan haller nedeniyle; bölge, il, ilçe, mahal veya afete maruz kalanlar itibarıyla mücbir sebep hali ilân etmeye ve bu sürede vergi ödevlerinden yerine getirilemeyecek olanları tespit etmeye yetkilidir. Bu yetki vergi türleri ve işyerleri itibarıyla; beyannamelerin toplulaştırılması, yeni beyanname verme süreleri belirlenmesi ve beyanname verme zorunluluğunun kaldırılması şeklinde de kullanılabilir.”
- \*\*\* “Madde 17 :Mühlet Verme  
(Değişik birinci fıkra: 16/7/2004-5228/2 md.) Zor durumda bulunmaları hasebiyle vergi muamelelerine müteallik ödevleri süresi içinde yerine getiremeyecek olanlara, kanunî sürenin bir katını, kanunî sürenin bir aydan az olması halinde bir ayı geçmemek üzere, Maliye Bakanlığınca münasip bir mühlet verilebilir.  
Bu mühletin verilebilmesi için:  
1. Mühlet istiyen sürenin bitmesinden evvel yazı ile istemde bulunmalıdır.  
2. İstemde gösterilen mazeret, mühlet verecek makam tarafından kabule lâyık görülmelidir.  
3. Mühletin verilmesi halinde verginin alınması tehlikeye girmemelidir.  
(Değişik üçüncü fıkra: 16/7/2004-5228/2 md.) Maliye Bakanlığı mühlet verme yetkisini tamamen veya kısmen mahalline devredebileceği gibi bölgeler, iller, ilçeler veya sektörler ile iş kolları ya da mükellef grupları itibarıyla yazılı başvuru şartı aramaksızın da kullanılabilir.”
- \*\*\*\* “Madde 18: Sürelerin Hesaplanması  
Vergi kanunlarında yazılı süreler aşağıdaki şekilde hesaplanır:  
1. Süre gün olarak belli edilmişse başladığı gün hesaba katılmaz ve son günün tatil saatinde biter;  
2. Süre hafta veya ay olarak belli edilmişse başladığı güne son hafta veya ayda tekabül eden günün tatil saatinde biter. Sürenin bittiği ayda, başladığı güne tekabül eden bir gün yoksa süre o ayın son gününün tatil saatinde biter;  
3. Sonu belli bir gün ile tâyin edilen sürelerde, süre o günün tatil saatinde biter;  
4. Resmî tatil günleri süreye dâhildir. Şu kadar ki, sürenin son günü resmî tatile rastlarsa tatili takibeden ilk iş gününün tatil saatinde biter”



*kendilerine resmen bildirildiği tarihten işlemeye başlar.*” Dikkat edildiği üzere mirasın reddi için öngörülen 3 aylık süre, bilinenin aksine ölümün meydana geldiği günden itibaren değil, ölümün vakasının yasal mirasçılarının itilâna girdiği, vasiyetname ile atanmış mirasçılar için mirasbırakanın tasarrufunun kendilerine resmen bildirildiği andan itibaren başlamaktadır. Oysaki vergi kanunları mirasçılarının vergisel yükümlülüklerini yerine getirmeleri için düzenlenen sürede milat olarak TMK düzenlemesinin aksine, ölümün öğrenildiği tarihi değil ölüm tarihini esas almaktadır. TMK ölüm olayının mirasçılar tarafından daha sonra öğrenilmiş olabileceği gerçeğini göz önünde bulundurarak milat olarak mirasın reddi için ölüm tarihini değil de mirasçının lehine bir anlayışla ölüm olayının öğrenildiği tarihi dikkate almıştır. Ancak vergisel açıdan konuya bakıldığında ise yükümlülüğün başlaması için geçirilmesi gereken üç aylık sürenin başlangıcı olarak ölüm tarihi dikkate alınmaktadır.

Vergisel açıdan konuya bakıldığında mükellef mirasçıya veraset ve intikal vergisi beyannamesi vermek gibi bir yükümlülük getiren ve bu yükümlülük yerine getirilmediğinde çeşitli cezai yaptırımlara bağlayan vergi kanunlarında, yükümlülüğün başlaması için geçirilmesi gereken üç aylık sürenin başlangıcı olarak ölüm tarihinin dikkate alınması haksızlığa ve mükellefin mağduriyetine neden olabilmektedir (Öz, 2013). Bu nedenle VİVK’nın beyana ilişkin maddesi ile TMK’nın mirasın reddini düzenleyen maddesi arasındaki çelişkinin giderilmesi, birbirleri ile bağlantılı olaylarla ilgili kanunlar arasındaki uyumu sağlama, hem de bu alandaki ödevlerini yerine getiren mükelleflerin mağduriyetini giderme açısından faydalı olacaktır (Öz, 2013).

### **3.3.11.3. Beyannameye Eklenecek Belgeler**

Ölüm üzerine verilen veraset ve intikal vergisi beyannamelerine, ilgili servet unsurları bulunduğu şu belgelerin eklenmesi istenmektedir (Yıldız, 2002: 52).

- Sulh Hukuk Mahkemesinden alınacak veraset ilamı.

- İlgili muhtarlık ve nüfus müdürlüklerince düzenlenecek ölüm ve mirasçı bildirimini.

- Gayrimenkuller için tapu fotokopisi ve ilgili emlak vergi dairesinden alınmış vergi değerlerini gösteren belge. (Vergi değeri ile ilgili belge eklenmediğinde gerekli bilgi, yazışma suretiyle sağlanmakta nihai tarhiyat gecikmektedir.)

- Otomobil bulunduğu ruhsat fotokopisi.

- Banka mevduatı için ölümün vuku bulunduğu gün itibariyle faizli bakiyeyi gösteren, bankadan alınmış bir yazı. Devlet tahvili, hazine bonusu ve diğer tahviller için de eğer herhangi bir kuruluştaki emanet makbuzu karşılığı muhafaza edilmekte ise aynı şekilde yazı istenmekte, menkul kıymet olarak murislerde bulunmakta ise fotokopinin istenmesi gerekmektedir.

- Hisse senetlerinin seri ve sıra numarasını gösterir liste.

- Ticari varlık beyanında; bilanço esasında defter tutulan hallerde bilanço, işletme hesabı esasında işletme hesabı hülasesi veya serbest meslek erbabında kazanç tutarını gösteren hesap hülasesi.

- Vergi borçları bakımından ödeme yapılmışsa tahsilat makbuzu, henüz ödenmemişse tahakkuk fişinin fotokopisi.

- Cenaze masraflarının kabulü için tevsik edici belge.

- Alacak ve özellikle borç beyanında bunları tevsik eden belgeler (Özbalcı Vergi Hukuku Bürosu, 15.12.1993 Tarih ve VI/4 sayılı Sirküler; Mercan ve Yıldız, 2002: 52).

- İlişik kesme işlemlerinin yapılması gerekiyorsa emlak beyannamesinin tasdikli örneği (VD İşlem Yönergesi Md. 174).

#### **3.3.11.4. Beyannamenin Süresinde Verilmemesi Durumu**

Veraset yoluyla veya karşılıksız bir şekilde kendilerine mal intikal eden mükelleflerin, kanunda belirtilen sürede intikal nedeniyle beyanname vermemeleri veya verdikleri beyannamede noksan bildirimde bulunmaları durumunda karşılaşılabilecekleri müeyyidelere aşağıda yer verilmiştir.

##### **3.3.11.4.1. Beyannamenin Pişmanlık Talepli Olarak Verilmesi**

Mükelleflerin veraset yoluyla veya karşılıksız bir şekilde intikal ettiği halde beyan etmedikleri veya verilen beyannamede göstermedikleri mallar için beyana çağrı yapılmadan ya da beyana çağrı ile tanınan ikinci 15 günlük ek süre içinde beyanname vermeleri halinde Vergi Daireleri İşlem Yönergesinin 189. maddesine göre pişmanlık ve ıslah hükümlerinin uygulanması söz konusu değildir. Çünkü birinci ve ikinci ek süreler dolmadan vergi ziyayı doğmamış sayılmaktadır. Bu nedenle veraset yoluyla veya karşılıksız bir şekilde kendilerine mal intikal eden mükelleflerin, beyana çağrı yapılmadan veya beyana çağrı ile verilen ikinci 15 günlük ek süre dolmadan beyanname vermeleri halinde pişmanlık hükümlerinin uygulanması mümkün değildir. Diğer taraftan

idare tarafından mükellefe tanınan ikinci 15 günlük ek süre dolduktan sonra beyanname verilmesi durumunda da VUK'un 371. maddesinde yer alan "kendiliğinden verme" şartı gerçekleşmediği için (beyannamenin verilmediği idarenin bilgisi dâhilinde olduğundan) pişmanlıkla beyanname verilmesi söz konusu olamayacaktır (GİB, 04.05.2000 Tarih, B.07.0.GEL.0.60/6000-2206/21253 Sayılı Özelge ). Bununla birlikte beyan edilen intikale konu malların değerlerinin noksan bildirilmesi nedeniyle değerlerinin arttırılmasına ilişkin olarak, idarece bu noksanlığın tespiti yapılmadan önce verilen beyannamelerin pişmanlık talebi ile verilmesi mümkündür (Yıldız, 2002: 81).

#### **3.3.11.4.2. Vergi Ziyatı Cezası Uygulaması**

Veraset ve intikal vergisinde, vergi ziyatının varlığından bahsedebilmek için VUK'un 342. maddesinde belirtilen şartların varlığı gerekmektedir. Söz konusu maddede *"Veraset ve intikal vergisine ilişkin mükellefiyetlerde tahakkuk muamelesi yapılması için beyanname verme süresinin sonundan başlayarak 15 gün beklenir. Beyanname bu süre içinde verilirse vergi ziyatı olmamış sayılır. Ayrıca mükellefe tebliğ edilmek şartı ile yeniden 15 günlük mühlet verilir. Bu hususta da yukarıdaki hüküm cari olur."* hükmüne yer verilmiştir.

Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu açısından usulsüzlük cezası, sadece beyanname verme süreleriyle ilgili olarak uygulama alanı bulmuştur (Görmezoğlu, 1996: 20). Beyanname vermede ek süre 3181 sayılı kanunla değiştirilmeden önce tüm beyannameler için geçerli iken, değişiklikten sonra ek süre veraset ve intikal vergisi için söz konusu olmaktadır (Bayraklı, 2006: 269).

Yasa hükmünün de ifade ettiği gibi mükelleflere iki ayrı ek süre tanınmıştır. Bu sürelerden ilki olan birinci 15 günlük ek süre, VİVK'nın 9. maddesinde düzenlenen beyanname verme sürelerinin bittiği tarihten sonraki 15 gündür. İkinci 15 günlük ek süre ise mükellefe tebliğ edilmek şartıyla verilecek olan ve VUK'un 342. maddesinin ikinci fıkrasında belirtilen ek süredir. Dolayısıyla söz konusu ikinci ek süre, birinci ek süre gibi kendiliğinden başlayıp sona ermeyecek, birinci 15 günlük ek sürenin sonunda da hala veraset ve intikal vergisine konu mallara ilişkin beyanname vermeyen mükellefe, beyanname vermesi konusunda vergi dairesince yapılacak tebliğ işlemini takiben ikinci 15 günlük ek süre başlayacaktır.

Diğer taraftan VİVK'nın 20. maddesinin (b) fıkrasına göre de mükellefiyet, verilen beyannamelerde gösterilmeyen mallar ile beyanname verilmeyen hallerde, intikal eden malların idarece tespit olunduğu tarihte başlamaktadır.

Bu durumda 2000/1 seri no.lu VİVK İç Genelgesinde belirtildiği üzere VİVK'nın 9. maddesinde yer alan süreler geçtikten sonra beyanname verilmemiş olsa ya da eksik beyanda bulunulmuş olsa dahi VUK'un 342. maddesinde belirtilen birinci ve ikinci ek süreler geçmeden vergi ziyai cezasının uygulanması mümkün bulunmamaktadır. Dolayısıyla vergi ziyaiden söz edilebilmesi için; kanuni süre ve bu sürenin bitiminden sonraki 15 günlük birinci ek sürenin geçmesinden sonra mükelleflerin vergi dairesince yazı ile beyana çağrılmaları ve bu suretle kendilerine verilen ikinci 15 günlük ek sürede de beyanda bulunmamış olmaları gerekmektedir. Ayrıca mezkûr İç Genelgede beyan dışı kalan mallarını, vergi dairesince beyana çağrı yapılmadan ek beyanname ile beyan eden mükellefler adına vergi ziyai cezası kesilmeyeceği de belirtilmiştir.

Bununla birlikte ilk tarhiyatla son tarhiyatta farklı değerlendirme ölçüleri ile değerlendirilen servet unsurları için ceza uygulaması yapılamayacaktır Bu servet unsurları şunlardır (Yıldız, 2002: 68):

- Borsada kayıtlı olmayan veya kayıtlı olmakla beraber son yılda muamele görmemiş olan hisse senetleri,

- Tahvilat,

- Tapu sicilinde değeri gösterilmeyen veya tapu siciline kaydı gerekmeyen haklar.

Belirtilen bu servet unsurlarında, değerlendirme farklarından doğan matraha isabet eden vergiye ceza uygulanmamaktadır.

Ticari sermayenin idarece değerlemesinde işletmeden çekilen değerlerin muvazaalı olduğunun ispatı yapılmadıkça bunlar için özsermayenin eksik beyan edildiği hususunda cezalı tarhiyatın yapılması da mümkün bulunmamaktadır.

#### **3.3.11.4.3. Usulsüzlük Cezası Uygulaması**

Veraset yoluyla veya karşılıksız surette meydana gelen intikaller nedeniyle verilmesi gereken veraset ve intikal vergisi beyannamelerinin kanunda öngörülen süreler geçtikten sonra verilmesi veya hiç beyanname verilmemesi halinde, mükellefler adına kesilecek usulsüzlük cezası konusunda 2007/1 Seri No.lu VİVK İç Genelgesinde aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir.

Bilindiği üzere, 7338 sayılı VİVK'nın 20. maddesine göre veraset ve intikal vergisi mükellefiyeti;

*“a) Beyanname verildiği takdirde, beyannamede gösterilen mallar için beyanname tarihinde,*

*b) Verilen beyannamede gösterilmeyen mallar ile beyanname verilmeyen hallerde intikal eden malların idarece tespit olunduğu tarihte,*

*c) Terekenin tahriri, defter tutma veya resmi tasfiye hallerinde mahkemeye bu muamelelerin ikmal edildiği tarihte”;*

Başlamakta ve VUK'un 114. maddesiyle tayin edilen tarh zamanaşımı süresinin tespitinde de mükellefiyetin başlangıç tarihi olarak esas alınmaktadır.

213 sayılı VUK'un 342. maddesinde *“Veraset ve intikal vergisine ilişkin mükellefiyetlerde tahakkuk muamelesi yapılmak için beyanname verme süresinin sonundan başlayarak 15 gün beklenir. Beyanname bu süre içinde verilirse vergi ziyai olmamış sayılır. Ayrıca mükellefe tebliğ edilmek şartı ile yeniden 15 günlük mühlet verilir. Bu hususta da yukarıdaki hüküm cari olur.”* hükmü yer almaktadır.

Aynı Kanun'un “usulsüzlük dereceleri ve cezaları” başlıklı 352. maddesinin;

- İkinci derece usulsüzlüklerle ilgili (1) numaralı bendinde *“veraset ve intikal vergisi beyannamesinin, beyanname verme süresinin bitiminden itibaren 342. maddenin birinci fıkrasında belirtilen 15 günlük birinci ek süre içinde verilmiş olması”* ikinci derece usulsüzlük”

- Birinci derece usulsüzlüklerle ilgili (11) numaralı bendinde *“veraset ve intikal vergisi beyannamesinin, beyanname verme süresinin bitiminden itibaren 342. maddenin ikinci fıkrasında belirtilen 15 günlük ikinci ek süre içerisinde verilmiş olması”* birinci derece usulsüzlük,

Olarak belirlenmiştir.

Bu hükümlere göre, veraset yoluyla veya sair suretle karşılıksız olarak kendilerine mal intikal eden mükelleflerin, kanunda öngörülen süreler geçtikten sonra beyanname

vermeleri veya hiç beyanname vermemeleri\* halinde uygulanacak usulsüzlük cezaları aşağıda açıklanmıştır.

*“ 1- Beyannamenin, kanunda öngörülen beyanname verme süresinin bitiminden itibaren 15 günlük birinci ek süre içinde verilmesi ya da 15 günlük birinci ek süre geçtikten sonra, ikinci ek süreye ilişkin idarece herhangi bir tebligat yapılmadan verilmesi durumunda ikinci derece usulsüzlük cezası uygulanacaktır.*

*2- Beyannamenin, idare tarafından tebligat yapılarak ikinci 15 günlük ek süre içinde verilmesi halinde birinci derece usulsüzlük cezası kesilecektir.*

*3- Beyannamenin, idarece tebligat yapılarak ikinci 15 günlük ek süreden sonra verilmesi veya hiç verilmemesi halinde ise, söz konusu usulsüzlük fiili aynı zamanda re'sen takdiri de gerektirdiğinden, anılan Kanuna bağlı cetvelin üçüncü sırasındaki birinci derece usulsüzlük cezası iki kat olarak kesilecek, ancak VUK'un 336. madde hükmü göz önünde bulundurulacaktır.”*

Öte yandan veraset ve intikal vergisi beyannamesinin geç verilmesi nedeniyle uygulanacak usulsüzlük cezası her bir mirasçı için ayrı ayrı kesilir.

Netice olarak VUK'un 342. maddesinde yapılan düzenleme ile veraset ve intikal vergisi uygulamasında mükelleflere normal beyan süresinin bitimini izleyen 15 gün içinde beyanda bulunabilme imkânı tanınmış ve bu süre içinde mirasçıların beyanname vermeleri halinde vergi ziyayı doğmamış kabul edilmiştir. Bu 15 günlük ek süre birinci ek beyan süresini ifade etmekte ve yukarıda ifade ettiğimiz kanuni sürelerden itibaren kendiliğinden işlemeye başlayacaktır. Bu ek süre içinde yapılacak beyan için VUK'un 352/2-1. maddesi gereğince ikinci derecede usulsüzlük cezası kesilecektir. Ancak vergi ziyayı cezası doğmamış kabul edilecektir. Yine VUK'un 342. maddesinde belirtildiği üzere mükelleflere yani mirasçılara tebliğ edilmek şartı ile yeniden bir 15 günlük süre daha verilir ki buna ikinci ek süre denir. Kanaatimize göre VUK 342. maddedeki ikinci ek sürenin sonunun VUK 30/2-1 madde anlamında “kanuni sürenin sonu” olarak anlaşılması gerekir (Şeker, 1994: 193).

---

\* Bilindiği üzere, 30/09/2004 Tarih, 25599 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 340 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile Hazine ve Maliye Bakanlığı VUK'un 257. maddesi uyarınca sürekli yükümlülük kapsamına gire beyannameleri elektronik ortamda almaya başlamıştır. Ancak İşbu tezin hazırlanma aşamasında veraset ve intikal vergisi beyannameleri henüz elektronik ortamda alınmaya başlanmamıştır. Başka bir ifadeyle de bu beyannamelerin elektronik ortamda verilme mecburiyeti ve imkânı bulunmamaktadır.

Beyannamenin bu ek süre içinde verilmesi halinde ise birinci derecede usulsüzlük cezası kesilir. Mirasçılar tarafından bu ek sürede beyannamenin verilmesi halinde yine vergi ziyayı doğmamış kabul edilir. Mükellefe tebliğ edilmediği, dolayısıyla 15 günlük süre verilmediği sürece tahakkukun yapılmaması ve vergi ziyayı olduğunun kabul edilmemesi gerekir (Şenyüz, 1997: 37). Bunun yanında birinci 15 günlük ek süre bittiği tarihten idarece mükellefe tebliğ yapılana dek verilecek veraset ve intikal vergisi beyannamelerine de ikinci derecede usulsüzlük cezası kesilir. Örneğin (Yıldız, 2002: 81); Bay (A) 07.05.2013 tarihinde vefat etmiş olup, mirasçılar ile ölen kişinin her ikisi de Türkiye’de bulunmaktadır. Bu durumda VİVK’nın 9. maddesinin (a) bendi gereğince veraset ve intikal vergisi beyannamesinin 4 ay içinde verilmesi gerekmektedir. Beyannamenin verilmesi gereken son gün 07.09.2013 günü olacaktır. Beyanname bu süre içinde verilir ise; vergi ziyayı cezası ve usulsüzlük cezası kesilmeyecektir.

- Mükellefin VİVK’da belirtilen bu 4 aylık süre içinde beyannamesini vermemesi durumunda VUK’un 342. maddesinin 1. fıkrasında belirtilen birinci 15 günlük ek süre kendiliğinden başlayacak ve bu süre 22.09.2013 tarihinde sona erecektir. Eğer beyanname bu süre içinde verilir ise vergi ziyayı cezası kesilmeyecek ancak ikinci derece usulsüzlük cezası kesilecektir.

- Mükellefin birinci 15 günlük ek sürede de beyannamesini vermediğini ve idare tarafından ikinci 15 günlük ek sürenin verilmeden 15.03.2017 tarihinde beyannamenin verildiği bir durumda ise; yine vergi ziyayı cezası kesilmeyecek ancak ikinci derece usulsüzlük cezası kesilecektir.

- Mükellef kanuni ve birinci ek süre içerisinde beyannamesini vermez ve vergi idaresi tarafından mükellefe 20.06.2013 tarihinde tebliğ edilen ikinci 15 günlük ek süre içinde 27.06.2017 tarihinde beyannamesini verir ise; vergi ziyayı cezası kesilmeyecek ancak bu durumda kesilecek usulsüzlük cezası birinci derece olacaktır.

- Mükellefin beyannamesini 15.07.2017 tarihinde yani ikinci ek süreden sonra ancak henüz vergi incelemesine başlanmadan veya takdir komisyonuna sevk işlemi yapılmadan önce verdiği bir durumda ise; 2 kat birinci derece usulsüzlük cezası uygulanacaktır. Ayrıca vergi ziyayı cezası kesilecek ve bu ceza VUK’un 344. maddesinin 3. fıkrası uyarınca % 50 oranında uygulanacaktır. Ancak VUK’un 336. maddesine göre kesilecek vergi ziyayı cezası ve usulsüzlük cezası kıyaslanacak ve miktar itibarıyla ağır olanı uygulanacaktır. - Mükellef beyannamesini 15.07.2017 tarihine kadar yani ikinci ek

süreden sonra da vermez ise bu durumda 2 kat birinci derece usulsüzlük cezası uygulanacaktır. Ayrıca vergi ziyai cezası kesilecektir. Ancak VUK'un 336. maddesine göre kesilecek vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezası kıyaslanacak ve miktar itibariyle ağır olanı uygulanacaktır.

#### 3.3.11.4.4. Gecikme Faizi Uygulaması

2000/1 Seri no.lu Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu İç Genelgesi ile yapılan açıklamaya göre *“veraset ve intikal vergisi beyannamesinde gösterilmeyen mallar ile beyanname verilmeyen hallerde mükellefiyet, intikal eden malların idarece tespit olunduğu tarihte başlamaktadır. İntikale konu malların, mükellefler tarafından idarece beyana davet edilmeden kendi rızalarıyla veya beyana çağrı ile tanınan ek süre içinde beyanı halinde yapılan tarhiyat, bu mallar için ilk tarhiyat olmaktadır. Bu gibi durumlarda, ikmalen, re'sen veya idarece tarhiyattan söz edilemeyeceğinden tahakkuk eden vergiler için vergi ziyai cezası ve gecikme faizi de uygulanmayacaktır.”* Bu durumda, gecikme nedeniyle sembolik tutarda, duruma uygun usulsüzlük cezası uygulanacaktır. Buna göre varisler, kısmen ya da tamamen beyan etmeyi unuttukları mirası, aradan beş yıl ya da sekiz yıl geçmiş olsa da beyan edebilirler. Beyan edilecek değer ise, ölüm tarihindeki değerdir. Beyanname verildiğinde vergi dairesince gecikme faizi ve vergi ziyai cezası uygulanmayacaktır (Kızılot, 2007: 26). Diğer bir ifadeyle VİV beyannamelerinin VUK'un 342. maddesinde açıklanan ek süreler içerisinde verilmiş olması halinde vergi ziyai olmamış sayılır. Dolayısıyla söz konusu beyannameler kanuni sürede verilmiş sayıldıklarından bu süre içerisinde verilen beyannameler üzerine yapılan tarhiyatlar için gecikme faizi hesaplanmayacaktır (GİB, 12.06.2009 Tarih, B.07.1.GİB.0.02.60/6000-2515 Sayılı Özelge). Bu uygulama ise mükellefleri beyanda bulunmaya zorlamamakta, adaletsizliğe neden olmakta, veraset vergisi kendinden beklenen amacı gerçekleştirmemektedir. Beyanname vermek için belirlenen kanuni sürelerin dışında ek süreler verilmek suretiyle, bir nevi vergi ziyai cezasının oluşmasının önüne geçilmektedir. Çünkü ikinci ek sürenin başlayabilmesi için idarenin bir intikalin olduğu bilgisine ulaşması ve bu surette mükellefe tebliğde bulunarak onu beyanname vermeye çağırması gerekmektedir. Ancak çoğu zaman intikal eden mallardan idarenin çok uzun zamanlar geçtikten sonra bilgisi olmaktadır. Bu durumda hem vergi ziyai oluşmaması sebebiyle gecikme faizi hesaplanamayacak ve üzerinden çok uzun zaman geçtiği için de ödenecek vergi azalmış olacaktır (Özbek, 2014: 106).



Diğer taraftan kanuni sürede veya 342. maddede belirlenen süreler içerisinde verilen VİV beyannamesine göre mükellef beyanı üzerinden yapılan ilk tarhiyattan sonra re'sen, ikmalen veya idarece tarhiyat yapılmış olması halinde, tarh olunan vergiye ilk tarhiyatın vade tarihinden, ikmalen, re'sen veya idarece yapılan tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar geçen süre için taksit zamanları dikkate alınmak suretiyle gecikme faizi hesaplanacaktır. Bu itibarla gecikme faizinin ödeme süresi geçmiş olan taksitler için uygulanması söz konusudur. Ödeme süresi geçmemiş olan taksitler için gecikme faizi uygulanması mümkün değildir (GİB, 12.06.2009 Tarih, B.07.1.GİB.0.02.60/6000-2515 Sayılı Özelge). Ayrıca VUK'un 342. maddesinin ikinci fıkrası hükmü uyarınca, veraset ve intikal vergisi mükelleflerinin idarece beyana çağrılmaları üzerine kendilerine verilen 15 günlük ikinci ek süre içerisinde beyanname vermeyerek bu süreden sonra söz konusu beyannamelerini vermeleri halinde, mükelleflerin beyanı üzerinden yapılan tarhiyat için gecikme faizi alınır. Mükellefin beyan etmiş olduğu vergiye uygulanacak gecikme faizinin başlangıç tarihi, idarece yapılan beyana çağrı tarihinden sonraki 15 günlük ikinci ek süreyi takip eden Mayıs ve Kasım aylarının sonu olacaktır (Yıldız, 2002: 82).

Ayrıca takdir komisyonu kararına göre matrah farkı çıkması halinde, yapılacak tarhiyata da uygulanacak gecikme faizinin başlangıç tarihi, idarece yapılan beyana çağrı tarihinden sonraki 15 günlük ikinci ek süreyi takip eden Mayıs ve Kasım aylarının sonu olacaktır. Ezcümle ikmalen, re'sen ya da idarece yapılan tarhiyat dolayısıyla salınan vergilerden ödeme süresi geçmiş olanlar için gecikme faizlerinin hesaplanmasında başlangıç tarihi olarak 15 günlük ikinci ek süreyi takip eden ve Mayıs ve Kasım aylarının dikkate alınması gerekir.

### **3.3.12. Verginin Matrahı ve İlk Tarhiyat**

#### **3.3.12.1. Genel Olarak**

Kanunun gerekçesinde ifade edildiği üzere, veraset ve intikal vergisinin önceki uygulamasında Kanunun 14. maddesinde, veraset ve intikal vergisinin mükellef tarafından verilen beyanname üzerine tarh olunacağına dair hüküm bulunmasına rağmen, tarhiyat, bir idari tahkikatı müteakip, genellikle bir iki yıllık bir gecikme ile yapılabilmekte, bu hal verginin tahsilini uzun yıllar geciktirmekte ve hazinenin nakit durumuna olumsuz bir etki yapmaktaydı. Bu durumun düzeltilmesi ve verginin mükellefin beyanı üzerinden tarh ve tahsil edilmesi için ilk tarhiyat müessesesi getirilmiştir. Böylece verginin matrahı, yine, intikal eden malların VUK'a göre bulunan

değerleri olacaktır. Ancak, mükellefler ilerde kısaca izahı yapılacak objektif ölçüleri kullanmak ve VUK'tan faydalanmak suretiyle kendilerine intikal eden malları değerleyeceklerdir. Bu değerler üzerinden tanzim edilecek beyannameler vergi dairesine tevdi olunacak ve beyan üzerinden başkaca bir araştırma yapılmaksızın verginin tarhi cihetine gidilecektir (Aydın, 2009: 116-117). Diğer taraftan, mükelleflerin ilk tarhiyatta nazara alınmak üzere beyan edecekleri malların değerlendirilmesi basit bir esasa bağlanmıştır. İlk tarhiyatı müteakip, intikal eden malların VUK'a göre bulunacak değerlerine göre mükellefler adına ikmalen ve esas itibariyle cezasız vergi tarh olunacaktır. Her ne kadar değerlendirme işlemi basitleştirilse de veraset ve intikal vergisinde matrahı tespit işlemi, diğer vergilere nispeten daha güçtür. Çünkü muristen intikal eden tereke sadece para gibi nakdi değerlerden oluşmaz. Nakdi değerler dışında kalan malların nakit değerinin bulunması, miras paylaşımı ve bu paylaşım üzerinden hesaplanacak olan veraset ve intikal vergisi matrahının tespiti açısından oldukça önemlidir (Yıldız, 2002: 15).

### 3.3.12.2. Matrah ve Değerleme

VİVK'nın 10. maddesine göre; *“Veraset ve İntikal Vergisinin matrahı, intikal eden malların VUK'a göre bulunan değerleridir. (12'nci maddede yazılı borç ve masrafların tenzili lazım geldiği takdirde matrah yukarıda yazılı değerlerden bu tenziller yapıldıktan sonra kalan miktardır). Mükellefler ilk tarhiyatta nazara alınmak üzere Veraset ve İntikal Vergisi mevzuuna giren malları aşağıda belirtilen değerlendirme ölçülerinden faydalanarak belirtilmeyenler bakımından ise VUK'un servetleri değerlendirme ile ilgili 3'üncü bölümündeki esaslara göre değerlemek ve beyannamelerinde göstermek zorundadırlar.”* Tesis olunan hükme göre ilk tarhiyatta verginin matrahı, esas olarak yine intikal eden malların VİVK'a göre bulunan değerleri olacaktır. Uygulanacak değerlendirme ölçüleri kanunda belirtilmiştir. Eğer intikal eden mala ilişkin VİVK'da bir düzenleme bulunmaması halinde VUK'da yer alan değerlendirme ölçülerine göre kendilerine intikal eden malları değerleyecekler ve beyannamelerinde göstereceklerdir. Bu beyan ilk tarhiyat için esas olacaktır. İlk tarhiyata esas olmak üzere değerlemeler şu şekilde yapılacaktır (VİVK, 16 Seri No.lu VİVK Genel Tebliği).

**-Gayrimenkul Beyanı :** Veraset yolu ile veya karşılıksız bir şekilde intikal eden gayrimenkuller, ticari işletmeye dâhil olsun veya olmasın ölümün meydana geldiği yıla ait emlak vergisine esas olan vergi değeri ile beyan edilmesi gerekmektedir (Aydın, 2009: 120).

**- Ticari Sermaye :** Bilanço esasına göre defter tutanlarda ölüm tarihine karşılık gelen yılın açılış bilançosuna göre bulunacak öz sermaye, ticari sermaye olarak dikkate alınacaktır. Ancak mükellefler isterlerse ölümün vuku bulduğu gün itibariyle çıkaracakları bilançoysu esas alarak öz sermayelerini tespit edip beyan edebileceklerdir. İşletme hesabı esasına göre defter tutanlarla basit usulde vergilendirilenler de ticari sermaye olarak mirasbırakanın ölüm tarihindeki ticari varlığını beyan edeceklerdir.

**- Menkul Mallar ve Gemilerin Beyanı :** Mirasçılar menkul mallar ve gemileri rayiç bedelleri ile beyan edeceklerdir. *“Rayiç bedel, bir iktisadi kıymetin değerlendirme günündeki normal alım satım değeridir ( V.U.K. Md. Mük. 266 )”* Mükelleflerin ilk tarhiyatta nazara alınmak üzere beyan edecekleri matrahın belirlenmesinde gemileri rayiç bedelle değerlemesi gerekecektir (Yerci, 2009: 27).

**- Esham(Hisse Senetleri) Beyanı :** Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 10. maddesi hükmüne göre, hisse senetlerinin değerlemesi, söz konusu senetlerin borsada kayıtlı olup olmamasına göre iki ayrı şekilde gerçekleştirilecektir. Bu durumda; *“Ticari sermayeye dâhil olsun veya olmasın hisse senetleri, borsada kayıtlı ise ölüm tarihinden önceki son üç yıl içinde borsada gördüğü en son işlem değeri ile değerlendirilmektedir. Bu nedenle, veraset ve intikal vergisi mükellefleri, kendilerine veraset yolu ile intikal eden veya ivazsız surette edindikleri hisse senetlerini, bunlar borsaya kayıtlı ise ölüm tarihinden önceki son üç yıl içinde gördüğü son işlem değerini; borsada kayıtlı olmakla birlikte son üç yıl içinde işlem görmemişse veya borsada kayıtlı değilse, üzerinde yazılı değerlerini beyan edeceklerdir.”* (Aydın, 2009: 20). Mirasbırakanın kasasında bulunan gelecek yıllara ait kar payı kuponları ile sermaye arttırma kuponlarının hisse senedi gibi değerlendirilmesi mümkün olmadığından, V.İ.V.'ne tabi tutulmaması gerekir (GİB, 27.08.1999 Tarih, B.07.0.GEL.0.60/6000-2125/036246 Sayılı Özelge).

**- Tahvilatın (Borç Senetlerinin) Beyanı :** Borç senetleri, VUK'un 266. maddesine göre itibari\* (Resmi Gazete , 1961) değerle değerlendirilmektedir. Buna göre, mükellefler borç senetlerini üzerinde yazılı olan değerlerini beyan edeceklerdir (Aydın, 2009: 120). Devlet

---

\* İtibari Değer: Her nevi senetlerle esham ve tahvillerin üzerinde yazılı olan değerlerdir

tahvillerinin veraset yoluyla intikali, veraset ve intikal vergisinden muaf tutulmasını gerektirmektedir (GİB, 27.4.1979 tarih ve 26801-122 Sayılı Yazı; Yıldız, 2002: 44).

- **Yabancı Paraların Beyanı :** Yabancı paralar, VİV beyannamesinde borsa rayici ile beyan edilecektir. Ancak, borsa rayici yoksa Maliye Bakanlığı'nca tespit olunacak kura göre değerlendirilerek beyan edilecektir (Aydın, 2009: 120). Ancak, bugün itibariyle yabancı paraların değerlemesi; tamamen Maliye Bakanlığı' nca açıklanan günlük kur değerleri olmadığı için Merkez Bankası'nca açıklanan kurlar ile yapılmaktadır. Bu değerlendirme sırasında, mükelleflerin intikal tarihine isabet eden en son resmi kurları esas almaları gerekir (Yıldız, 2002: 45).

- **Hakların Beyanı :** Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinin (g) bendine göre; tescile tabi olan hakların değeri, tesisleri sırasında tapu siciline kaydedilen değerdir. Bu durumda mükelleflerin, intikal konusu hakların tapu sicilinde kayıtlı değerlerini aynen beyan etmeleri gerekmektedir Tapu sicilinde kayıtlı olmayan haklar ise mükelleflerce herhangi bir değerlemeye tabi tutulmayacak ve sadece beyannamede gösterilmesiyle yetinilecektir (Yıldız, 2002: 45). Tapu sicilinde bedeli gösterilmeyen haklarla, bunlar dışındaki bilumum hakların değerlendirilmesi mükellefler tarafından yapılmayacak ve bu haklar ilk tarhiyatta nazara alınmayacaktır (Aydın, 2009: 120).

### 3.3.12.3. İlk Tarhiyat

Vergi, mükellef tarafından verilen beyanname üzerine tarh olunur (VİVK Md. 14) ancak, iki aşamalı bir tarhiyat usulü uygulanmaktadır. Mükellefin beyan ettiği değerlerin vergiye esas alınması yanında, idarece belirlenen değerlere göre de işlem yapılması yoluna gidilmektedir. Mükellefin beyanına göre yapılan tarh işlemi, ilk tarhiyat olarak adlandırılmaktadır. İdarenin tespitleri çerçevesinde yapılan tarh işlemi ise, son(nihai) tarhiyat olarak ifade edilmektedir (Akdoğan, 2008: 471). Bu çerçevede, kendilerine veraset yoluyla veya karşılıksız surette mal intikal eden mükellefler, ilk tarhiyatta nazara alınmak üzere bu malları yukarıda belirtilen değerlendirme ölçülerinden faydalanılarak, değerlendirme ölçüleri belirtilmeyenleri ise VUK'un servetlerin değerlemesine ait hükümlerine göre değerleyerek beyanname düzenlemek zorundadırlar (Aydın, 2009: 119-120). Veraset yoluyla mal iktisap edenler kendilerine intikal eden malları mirasın açıldığı gün itibariyle değerlemek zorundadır (VİVK Md.11) . Mirasın açıldığı gün ise mirasbırakının öldüğü gündür.

Mükelleflerin ilk tarhiyatla ilgili vergi; “ *Beyannamenin elden alınmasını müteakip tahakkuk fişinin hemen düzenlenip ‘mükellef’ nüshasının ilgiliye verildiği; beyannamenin alınmasını takiben tahakkuk fişinin hemen düzenlenerek elden verilmesinin mümkün olmadığı ve beyanname posta ile gönderilmiş ise, vergi dairesince alındığı tarihten itibaren 15 günlük sürenin bittiği gün tahakkuk eder.*” (Arıca, 2010: 122).

Bununla birlikte, ilk tarhiyat işleminin; beyannamenin vergi dairesince alınmasını takip eden on beş gün içerisinde de gerçekleştirilmediği durumlara, uygulamada sık sık rastlanmaktadır. İlk tarhiyat işleminde 15 günü aşan gecikmelerde, mükellefin ihmalinin yanı sıra idarenin de büyük ölçüde ihmal ve mazeretinin olduğunu söylemek mümkündür (Şafak, 2013: 45; Nadir, 2010: 122). Her ne kadar kanunda idarenin ilk tarhiyatla ilgili vergiyi beyannamenin verildiği tarihten itibaren en geç on beş gün içinde tahakkuk ettireceği öngörülmüş ise de, beyanname alınır alınmaz, vergi dairesi mükellefin beyan ettiği değerler üzerinden ön tarhiyatı yapacak ve vergiyi derhal tahakkuk ettirecektir (VİVK, 16 Seri No.lu VİVK Genel Tebliği). Ayrıca mükelleflere “bizzat değerleyerek beyan etme” yükümlülüğü getirilmiş ise de uygulamada, kamu alacağının bir an önce tahakkuk ve tahsilinin sağlanmasından öteye, bu vergiye ilişkin tarh ve tahakkuk işlemlerinin karmaşık ve uzun süreler sonunda gerçekleştirilmesinin önüne geçilememiştir (Şafak, 2013: 45; Nadir, 2010: 89).

**Tablo 3. VİV İlk Tarhiyat Değerleme Ölçüleri**

<b>İntikal Eden Malın Cinsi</b>	<b>Değerleme Ölçüsü</b>	<b>İlgili Kanun Maddesi</b>
Ticari Sermaye	Öz Sermayenin ya da Ticari Varlığın Tespiti	V.İ.V. Madde 10-V.U.K. İktisadi İşletmelere Dahil Kıymetleri Değerleme 2'nci Bölüm
Gayrimenkuller	Emlak Vergisi Değeri	V.İ.V. Madde 10
Menkul Mallar ve Gemiler	Rayiç Bedel	V.İ.V. Madde 10
Esham(Hisse Senetleri)	Borsada kayıtlı iisesan üç yıl içerisindeki en son muamele değeri aksi halde itibari değer	V.İ.V. Madde 10
Tahvilat	İtibari Değer	V.U.K. Madde 266
Yabancı Paralar	Borsa Rayici, yoksa Maliye Bakanlığınca belirlenecek kur	V.İ.V. Madde 10
Haklar	Tescile tabi bilumum haklar kayıtlı değer	V.İ.V. Madde 10

**Kaynak :** Tablo VİVK Hükümleri Üzerinden Tarafımızca Oluşturulmuştur.

Verginin tarh ve tahakkuku sırasında matraha eklenen alacaklar veya indirilecek borçlar arasında ihtilafı olanlar var ise bunlara isabet eden vergi tahakkuk ettirilerek ihtilaf sonuçlanıncaya kadar tecil edilecektir. Ancak bu tecil, her ne surette olursa olsun hiçbir zaman on yıldan fazla devam edemeyecektir.

Ayrıca, mükellefler her altı ayda bir icra ve dava durumlarını bir dilekçe ile vergi dairesine bildireceklerdir. Bildirim yapılmadığı takdirde tecil olunan vergi derhal tahsil olunacaktır (Aydın, 2009: 157). Öte yandan, mirasbırakanın ölümünden önce herhangi bir kamu kurumuna ilgili kanunlar gereği bedelsiz devri öngörülen gayrimenkullere ait vergi de aynı esaslara göre tecil olunacaktır. Davaların on yıllık süre içinde sonuçlanmaması halinde tecil edilen vergiler tahsil olunacaktır. Tecil olunan vergilere ilişkin davalar tecil süresinden sonra mükellef lehine sonuçlanırsa evvelce fazladan alınan vergiler mükelleflerin başvurusu üzerine düzeltmeler yapılarak terkin veya sahiplerine iade edilecektir (Aydın, 2009: 157).

#### **3.3.12.4. Nihai Tarhiyat**

İdare, son tarhiyatı mükelleflerce beyan edilen malların VUK hükümlerine göre bulunacak değerleri üzerinden yapmaktadır. Bu anlamda veraset ve intikal vergisi beyana dayana bir vergi olmakla beraber iki aşamalı bir tarhiyat usulü uygulanması nedeniyle beyana dayanan vergilerden ayrılmakta ve verginin tarhı mutlak surette bir idari incelemeyi gerektirmektedir.

Bu nedenle, beyan edilen malların VUK hükümlerine göre bulunan değerleri ile beyan edilen bedelleri arasında matrah farkı çıkarsa, bu farka isabet eden vergi ikmalen tarh edilir. Son tarhiyat sırasında, mükelleflerce ilk tarhiyata esas olacak değerlerin tespitinde dikkate alınan değerlendirme ölçülerinin yanlış veya eksik kullanıldığı tespit edildiğinde bu yüzden ortaya çıkan matrah farkı üzerinden hesaplanan vergi (gayrimenkuller hariç), hesaplanacak vergi zıya cezasının %50'si ile birlikte tahsil edilecektir. Ancak, menkul mallar ile gemilere ilişkin değerlemelerde beyan edilen değerlerin %50'sine kadar bulunacak fark için ceza uygulanmayacaktır (Aydın, 2009: 167).

Diğer taraftan 7338 sayılı VİVK'nın 11. maddesinde *“bu vergiye konu olacak malların değerlendirme günününün, miras yoluyla meydana gelen intikallerde mirasın açıldığı gün, diğer suretle meydana gelen intikallerde de malların hukuken iktisap edildiği gün olduğu”* hüküm altına alınmıştır. Veraset yoluyla intikallerde değerlendirme günü ölüm tarihi

olup, bu tür intikallerde malların değeri ölüm tarihi esas alınarak tespit edilecektir. Yine vasiyet yoluyla intikallerde değerlendirme günü ölüm tarihi olup, bu tür intikallerde malların değeri ölüm tarihi esas alınarak tespit edilecektir (Aydın, 2009: 57). Bu bağlamda vergiyi doğuran olayın ölüm tarihindeki mevcutları kapsamı yani mirasbırakanın taşınır ve taşınmaz malları ile hak ve alacaklarının ölüm tarihindeki durumu itibariyle mirasçılara intikal ettiğinin kabulü gerekir.

Dolayısıyla murise ait vadeli mevduat hesaplarında bulunan paraların, ölüm tarihindeki faizli bakiyelerinin veraset ve intikal vergisi tarhına esas alınması (GİB, 15.09.1999 Tarih, B.07.0.GEL.0.60/6000-2178/038863 Sayılı Özelge) ancak ölüm tarihinden sonra hesaplanan mevduat faizinin varislere intikalinde veraset ve intikal vergisinin aranılmaması gerekmektedir. Buna göre VİV'e konu olacak taşınır ve taşınmaz (GİB, 18.12.2003 Tarih, B.07.0.GEL.0.60/6019-1650 sayılı VİVK Sirküleri/1.) mallarla mameleke dâhil sair bütün hak ve alacakların, veraset yoluyla vuku bulan intikallerde ölümün vuku bulunduğu gün itibariyle değerlendirilmesi gerekmektedir. Ancak *“murisin kasasında bulunan parasal değeri olmayan gelecek yıllara ait kar payı kuponları ile sermaye arttırma kuponlarının hisse senedi gibi değerlendirilmesi mümkün olmadığından veraset ve intikal vergisine tabi tutulmaması gerekir.”* (GİB, 27.08.1999 Tarih, B.07.0.GEL.0.60/6000-2125/036246 Sayılı Özelge).

Veraset ve intikal vergisini ilgilendiren işlemler, mükelleflerin yalnızca beyannamelerini vermekle sınırlı olmayıp, söz konusu beyanlara yapılan ilk tarhiyat sonrasında Takdir Komisyonları vasıtasıyla gerçekleştirilen nihai tarhiyat sonucunda ödenmesi gereken vergilerin tutarı belli olmaktadır (Alptürk, 2003: 5). Bu şekilde yapılan tarhiyat ile ilk tarhiyata esas olan değerler ile vergi idaresinin bulunduğu değerler arasındaki fark üzerinden ikinci (ikmalen) tarhiyat yapılır (Pehlivan, 2011: 349).

İlk tarhiyat işlemi sırasında vergi aslına bağlı herhangi bir ceza uygulaması söz konusu değilken, kesin tarhiyat sırasında ceza uygulaması da mümkün olabilmektedir. İntikal konusunu oluşturan mallar için, ilk tarhiyat ve nihai tarhiyat aşamalarında farklı değerlendirme ölçüleri belirlenmiştir. Ölüme bağlı intikallerde, değerlemenin, malın ölüm tarihindeki yeri ve durumu dikkate alınarak yapılması icap eder (Danıştay 7. Daire, 24.11.1999 Tarih, E. 1999/1079 K. 1999/3867 Sayılı Karar).

**Tablo 4. VİV Nihai Tarhiyat Değerleme Ölçüleri**

İntikal Eden Malın Cinsi	Değerleme Ölçüsü	İlgili Kanun Maddesi
Ticari Sermayeye Dâhil Menkul Mallar, Gemiler, Taşıtlar, Makine ve Tesisat, Demirbaş Eşya ve Diğer Menkul Mallar	Emsal Bedel	V.U.K. Madde 292 (V.U.K. Madde 267,291)
Ticari Sermayeye Dâhil Olmayan Menkul Mallar ve Gemiler	Emsal Bedel	V.U.K. Madde 293 (V.U.K. Madde 267,291)
Ticari Sermayeye Dâhil Olsun Olmasın Bilumum Bina ve Arazi	Vergi Değeri	V.U.K. Madde 297 (V.U.K. Madde 268)
Ticari Sermayeye Dâhil Olsun Bütün Eshamı(Hisse Senetleri) ve Tahvilat	Borsada kayıtlı ise borsa rayici ile borsada rayici yoksa veya borsa rayicinin takarrüründe muvazaa olduğu anlaşılırsa emsal bedel	V.U.K. Madde 294 (V.U.K. Madde 263,267)
Ticari Sermayeye Dâhil Olsun Olmasın Türk Parası ile Olan Bütün Senetli ve Senetsiz Bütün Alacak ve Borçlar	Mukayyet Değer. Takdir Komisyonunca Takdir Edilen Değer	V.U.K. Madde 295 (V.U.K. Madde 265,281,285,298)
Ticari Sermayeye Dâhil Olsun Olmasın Bütün Ya-bancılı Paralar ve Yabancı Para ile Bütün Olan Borç ve Alacaklar	Borsa Rayici yoksa Maliye Bakanlığınca belirlenecek kur(İntikal tarihindeki kur)	V.U.K. Madde 294 (V.U.K. Madde 280)
Haklar	Tescile tabi bilumum haklar kayıtlı değer. Tapu Sicilinde bedeli gösterilmeyen veya tescile tabi bulunmayan diğer haklar emsal bedel	V.U.K. Madde 296 (V.U.K. Madde 267)

**Kaynak :** Tablo VUK Hükümleri Üzerinden Tarafımızca Oluşturulmuştur.

Ayrıca ticari taksi ve minibüsler, hat (güzergâh) değerini de içeren ticari plaka bedeli ile birlikte satışa konu olabildiği gibi taksi veya minibüsün kendisi ve ticari plaka ayrı ayrı da satışa konu olabilmektedir. Bu nedenle “*veraset yoluyla intikal eden ticari minibüsün rayiç bedel tespiti yapılırken minibüsün kendisi için ayrı hat bedelini de içeren ticari plaka için ayrı rayiç bedel takdiri yapılması gerekir.*” (GİB, 19.07.2002 Tarih, B.07.0.GEL.0.60/6000-2257/32068 Sayılı Özelge) Keza henüz inşası tamamlanmamış ve



tapu ve belediye kayıtlarında arsa olarak görülen yapıların da rayiç bedelle değerlendirilmesi gerekmektedir. “Nitekim Danıştay tarafından bu konuda verilen bir kararda (Danıştay 7. Daire, 17.12.1998 Tarih, E.997/2738, K.1998/4601 Sayılı Karar) “*Murisin kendisi tarafından inşa edilen ve veraset yoluyla mirasçılara natamam olarak intikal eden otelin, veraset ve intikal vergisine esas değerinin emsal bedeli değil, rayiç bedeli olduğu*” hükmüne varılmıştır.

### 3.3.13. Tenzil Olunabilecek Borçlar ve Masraflar

VİVK'nın 12. maddesine göre mirasçılar VİV beyannamesinde şu borç ve masraflar beyan edilen tereke değerinden tenzil edebilirler.

- Murisin ihticaca salih\* (Şeker, 1994: 203) vesikaya bağlanmış vergi dâhil tüm borçları,

- T.C. vatandaşı şahıslara ait mallardan yabancı memleketlerde bulunanlara taalluk eden borçlar ve yabancı memleketlerde bu mallar dolayısıyla alınan Veraset ve İntikal Vergileri (tevsik edilmek şartıyla), bu borçlar ile yurt dışında ödenen veraset ve intikal vergileri beyannamede gösterilen bu kabil malların değerini aşamaz.

- Cenazenin teçhiz ve tedfini için yapılan masraflar.

Söz konusu borçların ve masrafların intikale konu malların değerlerinden indirilebilmesi için; beyannamede gösterilmesi ve borcun mutlaka güvenilir bir belgeye dayandırılması yani borcun gerçek ve ispatının mümkün olması gerekmektedir.

Bu anlamda borç vesikasının müteveffaya(ölmüş kimseye) ait borcu göstermesi gerektiği gibi bu vesikanın müteveffanın imzasını taşıyan belgelerden de olması gerekir. Ayrıca ortada deftere geçirilmiş bir kayıt olsa dahi bu kayda dayanak teşkil eden sağlıklı bir belge olmadan borç matrahtan indirilemez. Ancak murisin ticari bir faaliyeti söz konusu ise ve bu faaliyet çerçevesinde bir takım ticari borçları varsa bu borçlar o işletmenin ticari varlığı veya öz sermayesi hesaplanırken dikkate alınacağından ayrıca beyanname üzerinden indirilemez. Keza ticari işletmeyle ilgili vergi borçları da bu kapsamdadır.

---

\* İhticaca salih bulunmamak deyiminin anlamı; “*delil ve belge göstermeye elverişli bulunmamak veya delil ve belge göstermeye uygun olmamak olduğu söylenebilir*”

Netice olarak veraset ve intikal vergisi matrahının tespitinde mirasbırakanın yalnızca ihticaca salih borçları matrahtan indirilebilecektir (Danıştay 7. Daire, 02.02.1999 Tarih, E.1998/1679, K.1999/303 Sayılı Karar). Bu kapsamda olmak üzere;

- Mirasbırakanın ölmeden önce kendisine yapılan ve bedelini de sağlığında iken ödememiş olduğu ilaç, muayene, tedavi gibi sağlık harcamalarına ilişkin borçları,
- Mirasbırakanın şahsına karşı açılmış davalara ilişkin mirasçılarca beyanname verme süresince ödenmiş tazminatlar, kefalet ve sigorta prim borcu varsa ve bu borçlar,
- Ölenin mükellefi ya da sorumlusu olduğu ve ödemediği tüm vergi borçları, gecikme zamları ve faizleri,

Borç olarak matrah hesaplama sırasında dikkate alınacaktır.

EVK'nın 9. ve 19. maddelerine göre mirasbırakanın mükellefiyeti o yılın sonuna kadar devam edeceği için ve o yıl vergisi murise ait olduğu için vadesi ölüm tarihinden sonra gelen vergilerin de aynı yıl içinde olması şartıyla indirilmesi mümkündür. Ancak motorlu taşıt vergilerinden ölümün vuku bulunduğu gün itibariyle vadesi henüz gelmemiş olanların matrah tespitinde dikkate alınması mümkün değildir. Çünkü MTVK'nın 7. maddesinde mükellefiyette değişiklik takvim yılının, ilk altı ayında olmuş ise takip eden son altı aylık dönemden itibaren, son altı ayında olmuş ise takip eden takvim yılı başından itibaren nazara alınmaktadır. Ölüm takvim yılının ilk altı ayı içinde vuku bulmuşsa mirasçılara ait mükellefiyet ikinci altı aylık dönemden itibaren başlayacaktır (Maç ve Jamali, 1999: 13).

Ayrıca Veraset ve intikal vergisi gerçek bir servet artışını vergilendirmeyi amaçladığı için mirasçılarının beyan müddeti içinde, beyanname verildikten sonra veya beyanname verme süresinin bitiminden sonra öğrendikleri murise ait olup ihticaca salih vesikaya müstenit borçlarının da terekeden indirilmesi hakkaniyetin gereği olarak mümkün bulunmaktadır (GİB, B.07.0.GEL.0.60/6000-2274 Sayılı Özelge). Böyle durumlarda mirasçılar düzeltme beyannamesi vererek vergi dairesinden gerçek servet intikalinin vergilendirilmesini isteyebilirler.

### **3.3.13.1. Yabancı Ülkelerdeki Mallara Ait Borçlar İle Yabancı Ülkelerde Ödenen Veraset ve İntikal Vergileri**

VİVK'nın 1'nci maddesinde bu verginin Türkiye Cumhuriyeti tâbiyetinde bulunan kişilere ait malların karşılıksız intikaline uygulanacağı belirtilmekte, böylece

“kişisel-tâbiyet esası” vergilendirmeye temel alınmaktadır. Ancak aynı maddenin son fıkrasında, Türk tâbiyetindeki bir kişiye ait yabancı ülkelerdeki malları iktisap eden ve Türkiye’de ikametgâhı bulunmayan yabancı uyrukluların vergiye tâbi olmayacağı belirtilmekte ve böylece kaynak-yeresellik ilkesinden ayrılmaktadır (İstisna Yöntemi) .

Yine Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu’nun 12’nci maddesinin (c) bendinde, “Türkiye Cumhuriyeti tâbiyetindeki kişilere ait mallardan yabancı ülkelerde bulunanlara ilişkin borçların ve yabancı ülkelerde bu mallar dolayısıyla ödenen veraset ve intikal vergilerinin Türkiye’de hesaplanan veraset ve intikal vergisi matrahından düşülebileceği” belirtilmektedir (İndirim Yöntemi).

Gelir vergisiyle kurumlar vergisinde, yabancı ülkelerde ödenen vergilerin, Türkiye’de tarh edilen gelir ve kurumlar vergilerinden indirilmesi kabul edilirken, veraset ve intikal vergisinde, yabancı ülkelerde ödenen vergiler, Türkiye’de tarh edilen vergiden değil, ancak bir borç gibi matrahtan indirilmektedir (VİVK.m.12) .

Yurt dışında veraseten iktisap edilen mallara ait borçlar terekeden tenzil edilir. Fakat bu mallara ait borç tutarı malın değerini aşması hâlinde Türkiye’de intikal eden malların değerinden indirilmesi mümkün değildir. (Maç ve Jamali, 1999: 17). Ayrıca yurt dışında veraset yoluyla intikal eden mallar nedeniyle benzer bir servet transferi vergisi ödenmişse bu vergi veraset vergisi matrahının tespitinde dikkate alınır. Yurt dışında ödenen vergi bir borç ya da gider unsuru sayılarak matrahtan indirilmekte, hesaplanan vergiden indirimi (mahsubu) söz konusu edilmemektedir (Maç ve Jamali, 1999: 17).

### 3.3.13.2. Cenaze Giderleri

Ölen kişinin “teçhiz” ve “tedfini” için yapılan harcamaların tereke mallarından karşılanması ve veraset ve intikal vergisi beyannamesinde indirim olarak dikkate alınması mümkündür. Ayrıca bu giderlerden başka, ölen kişi için yapılan dini merasim, Kuran-ı Kerim veya Mevlit okutulması ve müteveffanın sağlığındaki yaşayışıyla mütenasip mezar yapımı gibi giderlerin de terekeden karşılanması ve matrah tespitinde dikkate alınması mümkündür. Cenazenin “teçhiz” ve “tedfin” için yani cenazenin hazırlanması ve gömülmesi için yapılan masrafların ayin, mevlit, gazete ilan, hocalara yahut kilise ve havralara verilen paralar ve bunlara benzer sair harcamaları kapsamaması konusunda çoğu yazar olumsuz yaklaşmaktadır. Çünkü madde düzenlemesine göre öngörülen giderin, sadece cenazenin hazırlığı ve gömülmesi için yapılan masrafları amaçladığı düşünülmektedir (Maç ve Jamali, 1999: 18).

Bu işlem ve diğer borç ve giderlerin indirilmesi sadece vergi matrahının tespiti için değil mirasçılarca paylaşılacak mirasın net tutarının hesaplanması için de gerekmektedir.

### **3.3.13.3. İhtilafı Borçlar**

VİVK'nın 13. maddesine göre “ Ölen sağlığında icra dairesine veya mahkemeye intikal etmiş ve takip edilmekte olan alacak ve borçlarının verilen VİV beyannamesinde gösterilmesi gerekmektedir. Beynamede gösterilen bu alacak ve borçların vergileri tahakkuk ettirilmekte (yani ihtilafı alacak matraha dâhil edilmekte, ihtilafı borç matrahtan tenzil edilmemektedir), ancak bu ihtilafı kısma inhisar eden vergilerin tahsilleri icra dairesi veya mahkemenin vereceği kesin karar veya hüküm neticesine kadar tecil olunmaktadır.

Ancak tecil süresi hiçbir zaman on seneyi geçmektedir. Öte yandan mirasçılar her altı ayda bir bu alacak ve borçla ilgili olarak icra ve dava durumlarını bir dilekçe ile vergi dairesine bildirmeleri gerekmektedir. Bu bildirim yapılmadığı takdirde tecil olunan vergiler muacceliyet kazanır ve dairece derhal tahsil edilir. Tecil olunan vergilerin alakalı olduğu davalar tecil müddetinden sonra neticelenecek olursa mirasçıların müracaatı üzerine ve olması gereken beyan durumuna göre gereken düzeltmeler yapılır ve fazla alınmış vergiler varsa, terkin edilir ve sahiplerine geri verilir.

Ancak, VUK'un 323. maddesinin 2 numaralı bendine göre "yapılan protesto veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacaklar" şüpheli alacak sayılmasına rağmen, bu tür alacakların yukarıda belirtilen tecil uygulamasından yararlanması mümkün değildir (Yıldız, 2002: 48-49).

### **3.3.14. Veraset Vergisi Oranları**

Veraset yoluyla veya karşılıksız surette meydana gelen intikallerde veraset ve intikal vergisi aşağıdaki 2019 yılı için aşağıdaki tarifeye göre hesaplanacaktır.(VİVK Md. 16)

**Tablo 5. Veraset ve İntikal Vergisi Oranları**

Matrah	Verginin Oranı (%)	
	Veraset Yoluyla İntikallerde	İvazsız İntikallerde
İlk 290.000 TL için	1	10
Sonra gelen 700.000 TL için	3	15
Sonra gelen 1.500.000 TL için	5	20
Sonra gelen 2.700.000 TL için	7	25
Matrahın 5.190.000 TL'yi aşan bölümü için	10	30

**Kaynak :** 7338 Sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu md. 16

Veraset ve intikal vergisi artan oranlı olup, intikal eden miras payı üzerinden değer esasına göre alınmaktadır. Başka bir ifadeyle tereke değeri üzerinden değil de her bir mirasçıya intikal eden değer üzerinden alınmaktadır. Ayrıca verasetten intikal eden değerden öncelikle 10. madde uyarınca istisnalar düşülecektir. Buna göre evlatlıklar da dâhil olmak üzere fûruğ\* ve eşten her birine isabet eden miras hisselerinin 2019 yılı için 250.125 TL'si, fûruğ bulunmaması halinde eşe isabet eden miras payının 2019 yılı için 500.557 TL'si vergiden istisna olup, intikal eden miras payından tenzil edilmesi gerekmektedir.

İvazsız intikaller de aynı matrah üzerinden alınmakla beraber vergi oranı en düşük %10 ve en yüksek %30'dur. Ancak bir şahsa ana, baba, eş ve çocuklarından (evlatlıktan evlat edinenlere yapılan karşılıksız intikaller hariç) karşılıksız mal intikali halinde vergi, karşılıksız intikallere ilişkin tarifede yer alan oranların yarısı uygulanarak hesaplanır

Öte yandan vergi tarifesinin matrah dilim tutarları, her yıl bir önceki yıla ilişkin olarak VUK uyarınca belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılmak suretiyle uygulanır. Bu şekilde hesaplanan dilim tutarlarının yüzde 5'ini aşmayan kesirler dikkate alınmaz (700 Sayılı KHK'nın 42 nci maddesiyle değişen ibare; Yürürlük: 09.07.2018).

\* Fûruğ sözcüğü, birincil paranteli ifade etmekle birlikte Türk Dil Kurumu sözlüğünde böyle bir kelime geçmemektedir. Doğrusunun fûru olduğu düşünülmekte ve bu sözcük çocuklar ve torunlar anlamına gelmektedir (TDK, 2018).

Cumhurbaşkanı, bu suretle tespit edilen tutarları yarısına kadar artırmaya veya indirmeye yetkilidir.

### **3.3.15.Veraset ve İntikal Vergisinde Ödeme Zamanı**

VİV tahakkukundan itibaren (3) yılda ve her yıl Mayıs ve Kasım aylarında olmak üzere iki eşit taksitte ödenir (VİVK, md.19). Vergi tahakkuk ettikten ya da ödendikten sonra bir malın vergi verenden ya da adına tahakkuk edenden başka bir şahsa ait olduğu mahkeme kararıyla sabit olur ve ilamın kesinleşmesinden sonra bir sene içinde müracaat edilirse tahakkuk edip ödenmemiş kısmı tahakkuktan terkin, tahsil olunan kısmı ise vergi ödeyene iade olunur (VİVK, md.22).

### **3.3.16.Veraset Vergisinde Vergiye Mukabil Teminat Alınması ve Tedbir Uygulamaları**

#### **3.3.16.1.Veraset Vergisinde Teminat Müessesesi**

7338 sayılı VİVK'nın 17. maddesinde "Amme idare ve müesseseleri, bankalar, bankerler, kasa kiralayanlar, sigorta şirketleri, sair şirket ve müesseseler, mahkemeler ve icra daireleri istihkak sahiplerine bu verginin mevzuuna giren herhangi bir muamele dolayısıyla para ve senet verebilmek için evvelemerde verginin ödenmiş olduğuna dair vergi dairesinden verilmiş bir tasdikname talep ederler.

Tasdikname ibraz etmeyen hak sahiplerinin istihkaklarından, veraset yoluyla intikallerde %5 ivazsız intikallerde %15 oranında vergi karşılığı olarak tevkifat yaptıktan sonra, bakiyesini verebilirler. Tevkifatı yapanlar tevkif ettikleri parayı en geç bir hafta içinde buldukları yerin mal sandığına yatırmaya ve keyfiyeti bağlı buldukları vergi dairesine yazı ile bildirmeye mecburdurlar.

Tevkifat yapmadan para ve senet verenlerle tevkif ettikleri parayı yukarıda belirtilen süre içinde mal sandığına yatırmayanlardan (hâkimler hariç) tevkif etmeye ve yatırmaya mecbur oldukları paralar Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun hükümlerine göre, gecikme zammı tatbik edilerek tahsil edilir. Tevkifatı yapan ilgili kuruluşların, bu görevleri süresinde yerine getirmeyen sorumlularından, tevkif etmeye ve yatırmaya mecbur oldukları paraların %10'u oranında ayrıca ceza tahsil olunur" hükmü mevcuttur.

Buna göre mezkûr maddede sayılan müessese ve kuruluşlar, hak sahiplerinden öncelikle verginin tamamen ödendiğini gösteren bir tasdikname talep edecekler, bu

belgeyi ibraz etmeyen hak sahiplerine 16. Maddede yazılı gruplara göre gerekli tevkifatı yaptıktan sonra kalan miktar için ödemede bulunabileceklerdir. Tevkif ettikleri paraları da en geç bir hafta içinde mal sandığına yatırarak durumu tarha yetkili vergi dairesine bildireceklerdir.

İntikal eden gayrimenkulün tapuda tescil işlemi öteden beri veraset ve intikal vergisinin tahakkukundan sonra yapılmış ve bu vergi ödenmedikçe mülkiyetinden devrine izin verilmemiştir (Küsmenoğlu, 2010: 1010). Bu yasal düzenlemeler uyarınca beyannamede beyan edilen paralar hakkında ilişiksiz belgesi verilebilmesi için bu paralara isabet eden veraset ve intikal vergisinin tamamının ödenmesi gerekmektedir. Diğer taraftan beyan dışı kaldığı tespit edilecek veya ayrıca beyan edilecek menkul veya gayrimenkul mallar hakkında genel hükümlere göre işlem yapılacağı tabiidir.

### **3.3.16.2. Veraset Vergisinde Tedbir Müesseseleri**

VİVK Md. 19 uyarınca; “tescil tarihinden itibaren en geç 15 gün içinde sonucu ilgili vergi dairesine bildirmek üzere, intikal eden gayrimenkullerin tescil işlemi, veraset ve intikal vergisinin tahakkuku beklenmeksizin yapılır. Ancak, intikali yapılan gayrimenkule isabet eden veraset ve intikal vergisi tamamen ödenmedikçe devir ve ferağ yapılamaz ve üzerinde herhangi bir ayni hak tesis edilemez. Tapu memurları vergi dairesince verilmiş ilişik kesme belgesi olmaksızın devir ve ferağ işlemi yapamazlar, aksi halde verginin ödenmesinden mükellefler ile birlikte müteselsilen sorumlu olurlar.” Mükelleflerce, tahakkuk eden vergiye karşılık 6183 sayılı kanunun 10'uncu maddesinde yazılı cinsten (Bu maddenin 5'inci bendinde yazılı menkul mallar hariç) teminat gösterildiği takdirde intikal eden gayrimenkullerin bir kısmının veya tamamının devir ve ferağına izin verilebilir. Teminat olarak gösterilecek taşınmazların değeri 6183 sayılı kanunun 90'uncü maddesinde yazılı komisyonlar tarafından aynı kanunun 91'inci maddesine göre tespit edilir.

Bankalar nezdindeki kiralık kasa sahiplerinden birinin ölümü halinde (Sulh hâkimi tarafından yapılacak tespit hariç) vergi dairesinin yetkili bir memuru hazır bulunmadıkça kasanın açılmasına ve bu memur huzurunda tespit edilmedikçe muhteviyatının mirasçıları veya kanuni temsilcileri veya vekilleri tarafından alınmasına müsaade edemezler (VİVK Md. 23).

Kasa kiralayanlardan birinin ölümü durumunda, banka tarafından ilgili vergi dairesine bildirilecek ve vergi dairesinin görevlendirdiği memurun da hazır bulunduğu bir

zamanda kasa açılarak kapsamı tutanağa geçirilecektir. Kasa kapsamının para ve/veya değeri bilinen menkul kıymetlerden olması durumunda tutanak düzenlenmesinden sonra bu değerler hak sahiplerine teslim edilecektir (Yılmaz, 1996: 49).

Ancak burada yasal bir boşluk söz konusudur. Zira kasa sahibi ölmüş olsa da ölüm olayı bankanın ıttılama girene kadar, kasayı ortak kullanan ya da vekâleti olan mirasçı ya da başka herhangi birinin kasadan işlem yapmasını engelleyici bir düzenleme bulunmamaktadır.

Veraset ve intikal vergisi matrahına girmesi icabeden malların kaçırılacağı anlatır karinelerin bulunduğu hallerde vergi dairesince TMK'nın 590 ıncı maddesinin 3 numaralı fıkrasına\* istinaden tereke defterinin yapılması istenebilir (VİVK. Md. 18).

### **3.3.17.Gaibin Zuhuru\*\***

Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 21. maddesinde; gaibin zuhuru gaip mirasçının ve gaip olan murisin zuhuru olarak iki ayrı başlık halinde hükme bağlamıştır. Buna hükme göre;

*“a) Gaip mirasçının zuhuru: Gaip mirasçının zuhuru dolayısıyla evvelce tahakkuk eden Veraset ve İntikal Vergisinin tadili icabettiği takdirde zuhur eden mirasçının vereceği beyannameye veya vergi dairesince yapılacak idare tahkikata göre sabit olacak matrah üzerinden vergi düzeltilir.*

*b) Gaip murisin zuhuru: Gaip muris zuhur ettiği takdirde nüfustaki ölüm kaybının terkinini müteakip, evvelce alınmış olan vergiler talep üzerine mükellefe geri verilir.”*

#### **3.3.17.1.Gaip Mirasçının Zuhuru**

Gaip mirasçının sonradan ortaya çıkması halinde, yeni bir vergi mükellefi ortaya çıkmakta, diğer mükelleflerin matrah ve vergi oranlarında değişiklik gerektirebilmektedir. Bu nedenle önceden diğer mükellef ya da mükellefler adına vergi tahakkuk ettirilmiş ise tahakkuk ettirilen vergiler, gaip mirasçının vereceği

\* TMK'nın Md. 590/3 e göre “aşağıdaki sebeplerden birinin gerçekleşmesi durumunda sulh hâkimi terekenin defterinin tutulmasına karar verir:

i. Mirasçılar arasında veraset altına alınmış olan veya alınması gereken kimse varsa,  
ii. Mirasçılardan biri uzun süreden beri bulunamıyorsa ve temsilcisi de yoksa  
iii. Mirasçılardan veya ilgililerden biri, ölüm tarihinden başlayarak bir ay içinde istemde bulunursa, Defter tutma işlemi gecikmeksizin tamamlanır”

\*\* TDK : Zuhur: Ortaya çıkma, görünme, belirme, baş gösterme, meydana çıkma.



beyannamedeki bilgilere ve intikal defterine göre ya da ilgili idarece yapılacak idari tahkikat ve değerleme işlemleri sonucuna göre düzeltme işlemine tabi tutulacaktır.

Madde metninde yer alan tadili icap ettiği takdirde ifadesi, zuhur eden mirasçının hemen vergi mükellefi olamayacağı, hakkını dava yoluyla talep edeceğini ve ancak davayı kazanıp mirastan pay aldığı takdirde beyanname vermesinin gerekeceğini, vereceği beyannameye veya vergi dairesince yapılacak idari tahkikata göre belirlenecek matrah üzerine verginin düzeltileceğini ifade etmektedir. Fakat idari tahkikata daha çok, hazinenin istemi üzerine alınan gaiplik kararında gerek duyulur. Dolayısıyla mirasçının vereceği beyanname üzerine, veraset ve intikal vergisinin kanununun öngördüğü tarhiyat usullerinin uygulanması gerekir.

Böyle bir durumda 7338 sayılı kanunun 22. maddesi mucibince düzeltme işlemi yapılması, fazladan tahakkuk ettirilen vergilerin ödenmemiş kısımlarının terkin, ödenen kısımları ise red ve iade edilirken gaip mirasçı adına da yeniden tarh ve tahakkuk işlemleri yapılması gerekir.

Ancak gerek VUK'ta, gerek gaibin zuhuru hükümlerinin yer aldığı VİVK'da özel bir düzenleme yer almadığından red ve iade işlemleri yapılırken, tahakkuk eden ve ödenen tutar üzerinden yapılacağı anlaşılmaktadır. Uzun yıllar geçtikten sonra gaip mirasçının zuhur etmesi durumunda, yapılacak düzeltme işleminde mevcut mirasçıların paranın değer kaybından dolayı mağdur olacağını söylemek zor olmasa gerek.

### **3.3.17.2.Gaip Murisin Zuhuru**

Mirasbırakanın ortaya çıkması demek vergiyi doğuran olayın ortadan kalkması demektir. Diğer bir ifadeyle gaiplik kararı sonucu yapılan tarh ve tahakkuk işlemlerinin iptalini, yapılan ödemelerin iadesini gerektirir. Gaip olan muris zuhur ettiği takdirde nüfustaki ölüm kaydının terkinini müteakip, evvelce alınmış olan vergiler talep üzerine mükellefe geri verilir (Özkaya ve Özfıdan, 2010: 191).

Mirasçıların gaiplik kararını müteakip iktisap ettikleri tereke için ödedikleri vergileri geri alabilmeleri mümkündür. Gaip olan murisin ortaya çıkması durumunda; vergiyi doğuran olay batıl sayılarak önceden tarh ve tahakkuk ettirilen vergilerin terkin, red ve iade yoluyla mükellef tutulan kişilere geri ödenmesi gerekecektir (Arıca, 1999: 8). Ancak yukarıdaki işlemler, gaip olan muris hakkında nüfusta gerekli düzeltici kayıtlar yapıldıktan sonra tekemmül ettirilecektir. Nüfustaki düzeltici kayıttan sonra, ödenmemiş

vergiler terkin edilecek, ödenmiş vergiler ise ödemede bulunan kişinin talebi üzerine kendisine red ve iade edilecektir (Özkaya ve Özfıdan, 2010: 191).

Gaip mirasçının ortaya çıkmasında olduğu gibi, gaip olan murisin ortaya çıkması durumunda da gerek VUK'ta, gerek gaibin zuhuru hükümlerinin yer aldığı VİVK'da özel bir düzenleme yer almadığından vergilendirilen mirasçılara red ve iade işlemleri yapılırken, tahakkuk eden ve ödenen tutar üzerinden yapılacağı anlaşılmaktadır. Uzun yıllar geçtikten sonra gaip olan murisin zuhur etmesi durumunda, yapılacak düzeltme işleminde vergilendirilen mirasçılarının paranın değer kaybından dolayı mağdur olacağını burada söylemek zor olmasa gerek.

### **3.3.18.Mirasçılığı Hükmen Sabit Olanlar**

Terekenin dağıtımından sonra yeni mirasçının ortaya çıkması, miras hukuku açısından sonuçlar doğuracağı gibi, veraset ve intikal vergisi açısından da sonuçlar doğurmaktadır. Gaip mirasçının zuhurunda olduğu gibi, mirasın açıldığı anda mirasçı olarak görülmemekle birlikte mahkeme kararı ile daha sonra bazı kişi ya da kişiler hükmen mirasçı sıfatını kazanmakta ve daha önce yapılan miras taksimi ve vergilendirmede düzeltmeye gidilmektedir. VİVK'nın 22. maddesinde “veraset ve intikal vergisinin ödenmesinden sonra bir malın vergi verenden başka bir şahsa ait olduğu mahkeme kararıyla sabit olur ve ilamın katileşmesinden sonra bir sene içinde müracaat edilirse fazla alınan vergi, verene iade ve hakiki mükelleften tahsil olunur.” hükmüne yer verilmiştir.

Maddenin lafzından mahkeme kararıyla asıl mükellef olmadıkları sabit olanların, bu kararın kesinleşmesinden sonra bir yıl içinde müracaat ettikleri takdirde ödemiş oldukları veraset ve intikal vergisinin vergi dairesince iadesine ve asıl mükelleften de ilgili verginin tahsil edilmesi gerektiği anlaşılmaktadır (Özkaya ve Özfıdan, 2010: 191). Veraset ve intikal vergisi, müterakki tarife yapısına sahip olduğundan mahkeme ilamı ile mirasa sahip olan kişi için vergi hesaplanırken, önceden kendisinden vergi alınan şahsın vergisi ise düzeltilir. Bütün bu işlemler yıllar sonra dahi yapılsa, intikalın gerçekleştiği tarihteki oranlar ve istisna tutarları dikkate alınır (Maç ve Jamali, 1999: 2). Mirasbırakanın vasiyetnamesinde bir kısım mirasçılarını miras dışı bırakması durumunda; “Mirasbırakanın vasiyetinde belirttiği kanuni mirasçılarının veraset ve intikal vergisi beyannamelerini 7338 sayılı Kanunda belirtilen yasal süreler içerisinde ilgili vergi dairesi müdürlüğüne vermeleri; miras dışı bıraktıklarının tenkis davası açması ve ilgili

mahkemece bu konuda farklı bir karar verilmesi durumunda bu karara göre, 7338 sayılı Kanunun 22'nci maddesi gereğince düzeltme işlemlerinin yapılması gerekmektedir” (GİB, 01/03/2013 Tarih 90792880-160[9-2012/2]-171 Sayılı Özelge).

### 3.3.19 Özellikli Hususlar

#### 3.3.19.1. Kıdem Tazminatları ve Geçici İş Görmezlik Ödenekleri

Kıdem tazminatı bir ücret ödemesi olup gelir vergisinden istisna edilmiştir. Kıdem tazminatını aldıktan sonra vefat eden şahsın mirasçılarına kalan tutar veraset ve intikal vergisine tabidir. Çünkü bu tazminat ölen kişi tarafından ölmeden önce iktisap edilmiş ve şahsi servetine dâhil olmuştur. Dolayısıyla mirasçılar açısından terekeye dâhil diğer mallardan herhangi bir farkı yoktur.

Ancak hizmet akdi devam eden bir şahsın ölümü halinde, varislerine ödenecek olan kıdem tazminatının veraset ve intikal vergisine tabi olup olmadığı hususu ödemeyi yapan kuruluşa göre değişiklik arz etmektedir. Buna göre VİVK'nın 4/g maddesinde sayılan kurum ve kuruluşlar tarafından dul ve yetimlere yapılan kıdem tazminatı ödemeleri vergiye tabi olmayacak bunlar dışında kalan kuruluşlar tarafından yapılan ödemeler ise vergiye tabi olacaktır. Zira VİVK'nın 4/g maddesinde “*amme idare ve müesseseleri ve 3659 sayılı Kanuna tabi müesseseler ve amme menfaatlerine hadim cemiyetlerden veya emekli sandıklarından (veya bu mahiyetteki kurumlardan) dul ve yetimlere bağlanan aylıklarla bu aylıklar dışında verilen emekli ikramiyeleri ile dul ve yetim evlenme ikramiyeleri ve hizmet müddetlerini doldurmamış bulunanların dul ve yetimlerine aylık yerine toptan yapılan ödemeler ve harb malulleriyle şehit yetimlerine tekel beyiyelerinden ödenen paralar*” veraset ve intikal vergisinden istisna edilmiştir.

Buna göre emekli olmadan ölen kişinin fıkra da sayılan kuruluşlar tarafından verilmesi gereken ancak vefat ettiği için dul ve yetimlerine verilen kıdem tazminatları veraset ve intikal vergisinden müstesna olacaktır. Ancak anılan madde hükmüne göre kıdem tazminatının vergiden istisna edilmesi, kıdem tazminatını alan kişilerin dul ve yetim olmaları ve ödemeyi yapan kuruluşların maddede sayılan idare ve müesseselerden olması şartına bağlıdır. Ayrıca söz konusu maddenin (g) fıkrası kapsamına girmeyen kuruluşlarca yapılan kıdem tazminatı gibi ödemelerin istisnadan yararlandırılmasına kanunen mümkün bulunmamaktadır (GİB, 06.05.1997 Tarih, B.07.0.GEL.0.60/6033-32/18528 Sayılı Özelge).Çünkü kıdem tazminatı ödemeleri veraset ve intikal vergisinden müstesna olan kuruluşlar söz konusu madde fıkrasında amme idare ve müesseseleri, 3659

sayılı Kanuna tabi müesseseler ile amme menfaatine hadim cemiyetler ve emekli sandıkları şeklinde açıklanmıştır. 3659 sayılı Kanun'a göre ödedikleri kıdem tazminatları veraset ve intikal vergisinden müstesna olan kurum ve kuruluşlar kapsamına ise 233 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnameye tabi olan iktisadi devlet teşekkülleri ile kamu iktisadi kuruluşları ve bunların müesseseleri, bağlı ortaklıkları ve iştirakleri girmektedir. Örneğin; özel sektörde faaliyet gösteren bir anonim şirket, vefat eden personeline ait kıdem tazminatını (ve diğer ücret unsurlarını) ölenin mirasçılarına veraset ilamına istinaden ödeyecek ve bu ödeme veraset ve intikal vergisine tabi tutulacaktır. Ancak devlet, il özel idaresi, belediye, köy gibi teşekküller amme idaresi olması nedeniyle buralarda çalışan müteveffanın mirasçılarına ödenen kıdem tazminatı ise veraset ve intikal vergisine tabi olmayacaktır. Aynı şekilde rahatsızlığı nedeniyle tedavi altına alınan ve tedavinin devam ettiği sırada vefat eden kişinin istirahatli kaldığı süre için tahakkuk eden ve varislerine Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından geçici iş göremezlik ödeneği altında yapılan ödeme veraset ve intikal vergisinin konusuna girmekte ve kanunda yer alan istisnalardan hiçbirine girmediğinden bu ödemenin veraset ve intikal vergisine tabi tutulması gerekmektedir (GİB, 24.12.1997 Tarih, B.07.0.GEL.0.60/6026-85/56410 Sayılı Özelge).

### 3.3.19.2. Ölüm Yardımları

93 sayılı GVK'nın 25/1 inci maddesinde, "Ölüm, sakatlık, hastalık ve işsizlik sebepleriyle verilen tazminat ve yapılan yardımların" gelir vergisinden müstesna olduğu belirtilmiştir. Bu hükme göre, hizmet erbabına; ana, baba, eş veya çocuğunun ölümü nedeniyle verilen tazminat ve yapılan yardımların gelir vergisinden müstesna tutulması gerekmekte olup, veraset ve intikal vergisine tabi değildir. Ancak, hizmet erbabının kendisinin ölümü halinde, varislere yapılan yardım ve ödenen tazminatlar GVK'nın uygulama alanına girmemekte olup, veraset ve intikal vergisinin konusuna girmektedir.

Öte yandan, 7338 sayılı VİVK'nın "muafiyetler" başlıklı 3 üncü maddesinin (a) ve (b) fıkralarında; "*Amme idareleri, emekli ve yardım sandıkları, sosyal sigorta kurumları, umumi menfaate hadim cemiyetler, siyasi partiler ve bunlara ait olan veya bunların aralarında kurdukları teşekküllerden kurumlar vergisine tabi olmayanların;*

*Yukarıdaki fıkroda sayılanlar dışında kalan hükmü şahıslara ait olup, umumun istifadesi için ilim, araştırma, kültür, sanat, sıhhat, eğitim, din, hayır, imar, spor gibi maksatlarla kurulan teşekküllerin;*

*Veraset ve intikal vergisinden muaf olduğu” hükme bağlanmıştır.*

Aynı Kanunun istisnalar başlıklı 4 üncü maddesinin (f) bendinde de, “3 üncü maddenin (a) ve b) fıkraları şümulüne giren şahısların statüleri gereğince maksatları içinde usulüne uygun olarak yaptıkları yardımların veraset ve intikal vergisinden istisna edileceği” hüküm altına alınmıştır.

Bu hükümlere göre, 3 üncü maddenin (a) ve (b) fıkraları şümulüne giren hükmi şahıslar tarafından, kuruluş maksatları ve statülerine göre yapılan yardımların veraset ve intikal vergisine tabi tutulmaması gerekmektedir (GİB, 12/02/2009 Tarih, B.07.1.GİB.0.60/6000-2505 Sayılı Özelge).

Bu açıklamalar çerçevesinde vefat eden çalışanın mirasçılarına ölüm yardımı adı altında yapılan ve gelir vergisinin konusuna girmeyen ödemeler, ödemeyi yapan kurumun Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (g) bendinde sayılan kurumlardan olmadığına, veraset ve intikal vergisine tabi tutulması gerekmektedir (GİB, 07/02/2012 B.07.1.GİB.4.99.16.02-VİVK-1-39 Sayılı Özelge).

Ayrıca ölüm yardımı personelin ana, baba, eş ve çocuğunun vefatı nedeniyle personele verildiğinde, Maliye İdaresi bu ödemeyi, bir ücret unsuru olarak kabul etmektedir. Bu ödeme GVK'nın 25/1. maddesi uyarınca gelir vergisi stopajından müstesna olmakla beraber, Damga Vergisi Kanunu'nda böyle bir istisna olmadığı için damga vergisi kesintisine tabi tutulmaktadır. Yine idari anlayışa göre, personelin ölümü nedeniyle mirasçılara yapılan ödeme hibe niteliği taşıdığı için (ücret unsuru sayılmadığı için) damga vergisine tabi değildir. Keza mirasçılara işçinin ölümü nedeniyle yapılan ödemenin tazminat olması halinde de bu ödeme damga vergisinin konusuna girmemektedir (Maç, 2010: 64).

Bunlara ilaveten şu hususu da belirtmekte fayda var: 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun 80/b maddesine göre ölüm yardımları sosyal güvenlik primlerine tabi değildir. Ölüm yardımı ve tazminatı personelin ölümü nedeniyle mirasçılara yapıldığında, bu yardım veya tazminatın SGK mevzuatı ile hiçbir ilgisi olmadığı açıktır. Ölüm yardımının personelin yakınlarından birinin vefatı nedeniyle personele yapılması halinde ise, kimin öldüğüne ve yardımın miktarına bakılmaksızın bu yardımda prim aranmayacağı anlaşılmaktadır (Maç, 2010: 65).

### 3.3.19.3. Eşin Ölümü Halinde Bankadaki Ortak Hesabın Beyanı

Özellikle orta ve ileri yaşlarda banka mevduat hesaplarının eşler adına “müşterek hesap” olarak açılması, giderek yaygınlaşan bir uygulama olmaktadır. Hesap “veya”lı müşterek hesap olarak açıldığı için bu hesap türünde, eşler ayrı ayrı tasarruf yetkisine sahip olmakta, yani eşlerden biri dilediği zaman paranın bir kısmını ya da tamamını çekebilmektedir. Sağ kalan eş, ölümden sonra paranın tamamını çekip, kendi adına ya da başkası adına, tekrar bankaya yatırmaktadır. Böyle olunca, paranın ölen eşe ait kısmı da, veraset ve intikal vergisi beyannamesi ile beyan edilmemektedir.

Müşterek hesapla ilgili olarak 4721 sayılı TMK'nın 688. maddesinde; birden çok kişi bilinen bir şeye malik olur ve hisseleri de fiilen taksim edilmemiş bulunursa, onlar o şeyin hissedarıdır, denildikten sonra başka türlü belirlenmedikçe hisselerin birbirine eşit olmasının esas olduğu belirtilmiştir. Aynı maddenin devamında “*Paydaşlardan her biri kendi payı bakımından malik hak ve yükümlülüklerine sahip olur. Pay devredilebilir, rehnedilebilir ve alacaklılar tarafından haczettirilebilir.*” şeklinde hüküm yer almaktadır. Söz konusu madde değerlendirildiğinde, müşterek hesapların, eşit olması gerektiği sonucu ortaya çıkmaktadır (Kızılot, 2004: 135).

Uygulamada ölüm olayından hemen sonra sağ kalan eşin, hesaptaki parayı çekip aynı bankada ya da başka bir bankada “kendi adına” açtığı bir hesaba mevduat olarak yatırmasına yaygın olarak rastlanmaktadır. Bu durumda parayı çeken eş, ölen eşi ile ilgili olarak verdiği veraset ve intikal vergisi beyannamesinde bankada eşi ile müşterek olan hesabı beyan etmemektedir. Bu konuda Gelir İdaresinin görüşü ise eşin ölümü halinde, eşler ayrı ayrı tasarruf yetkisine sahip olsalar dahi, müşterek hesaptaki mevduatın yarısının beyan edilmesi gerektiği yönündedir.

Danıştay Vergi Dava Daireleri'ne bu konuda intikal eden bir uyuşmazlıkta “*Vergi dairesi müşterek banka hesabında bulunan paranın, murise ait kısmının, varislerce beyan edilmediği gerekçesiyle mirasçılar adına cezalı veraset ve intikal vergisi tarhiyatı yapmıştır. Mirasçılar yapılan tarhiyatı kabul etmeyip iptali için vergi mahkemesinde dava açmışlardır. Vergi mahkemesi de veraset ve intikal vergisine konu olan tutarın; bankada muris ve eşi tarafından açılmış “veya”lı müşterek kredi mektuplu, döviz tevdiat hesabı olduğu, bu hesapları üzerinde eşlerin ayrı ayrı tasarruf yetkisine sahip olduğu yani eşlerden herhangi birinin dilediği zaman para çekebileceği bir hesap türü olduğu gerekçesiyle kaldırılmasına karar vermiştir. Vergi dairesinin kararı temyiz etmesi üzerine,*

*Danıştay Yedinci Dairesi de verdiği kararla (Danıştay 7. Daire, 27.02.2001 Tarih, E.2000/1367, K.2001/648 Sayılı Karar), murisin vefatı tarihinde müşterek hesaptaki paranın da intikal ettiğinin kabulü gerektiği gerekçesiyle, vergi mahkemesi kararını bozmuş ve dosya tekrar kararı veren vergi mahkemesine geldiğinde vergi mahkemesi, ilk kararında direnmiştir (Balıkesir Vergi Mahkemesi'nin, 17.01.2002 Tarih, E.2002/14, K.2002/5 Sayılı Kararı).*

*Vergi mahkemesinin ilk kararında ısrar etmesi üzerine uyuşmazlık Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'na intikal etmiş ve Dava Daireleri Genel Kurulu da olayı Türk Medeni Kanun'un 575. ve 599. maddeleri doğrultusunda değerlendirdikten sonra TMK'nın 688. maddesi uyarınca; hissedarların hisselerinin birbirine eşit olduğuna ve her birinin kendi hissesi hakkında malik hak ve mükellefiyetlerine sahip olduğuna, bu nedenlerle ölüm tarihinde diğer menkul ve gayrimenkul mallarla birlikte müşterek hesaptaki paranın murise ait kısmının da mirasçılarca beyan edilmesi gerektiğine oybirliğiyle karar vermiştir.”(Danıştay VDDGK, 27.09.2002 Tarih, E.2002/149, K.2002/336 Sayılı Karar).*

Netice itibariyle vergi dairesinin uygulaması ve Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun görüşü; taraflardan birinin ölümü halinde, bankadaki müşterek hesabın yarısının ölen eşe ait olduğunun kabulü ve bu kısmın da mirasçılarca veraset ve intikal vergisi beyanname ile beyan edilmesi gerektiği yönündedir (Kızılot, 2004: 135). Ayrıca veraset ve intikal vergisinde vergiyi doğuran olayın ölüm tarihindeki mevcutları kapsaması nedeniyle miras bırakanın ölüm tarihine kadar hesaplanan mevduat faizi / kar payından murise ait kısım da veraset ve intikal vergisine konu edilecektir. Hesaplarda bulunan yabancı paralar içinse, değerlendirme gününde (miras bırakanın ölüm tarihinde) Bakanlıkça ilan edilen kurlarla, kur ilan edilmediği durumlarda Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası'nca ilan edilen döviz alış kuru esas alınması suretiyle değerlendirme yapılacaktır (Güleç, 2013: 3).

### **3.3.20. Veraset ve İntikal Vergisinin Bütçe ve Vergi Gelirleri İçindeki Payı**

Türkiye’de 2010-2017 yıllarında veraset ve intikal vergisinin bütçe gelirleri içindeki payı incelenmiştir. Elde edilen verilerden de görüleceği üzere veraset ve intikal vergisinin bütçe gelirleri içindeki payı %1 altındadır. Yine bu vergilerin vergi gelirleri içindeki payına da bakıldığında %1'in altında kaldığı görülmektedir.

Tablo 6. Türkiye'de Veraset ve İhtikâl Vergisinin Bütçe ve Vergi Gelirleri İçindeki Payı																
TÜRKİYE (TL)	2017	Gelirlerin Bütçe İçindeki Payı	2016	Gelirlerin Bütçe İçindeki Payı	2015	Gelirlerin Bütçe İçindeki Payı	2014	Gelirlerin Bütçe İçindeki Payı	2013	Gelirlerin Bütçe İçindeki Payı	2012	Gelirlerin Bütçe İçindeki Payı	2011	Gelirlerin Bütçe İçindeki Payı	2010	Gelirlerin Bütçe İçindeki Payı
	Gelir Üzerinden Alman Vergiler	165.304,10	0,17	139.574,47	0,16	119.143,96	0,16	106.206,64	0,16	92.748,51	0,16	85.510,93	0,16	75.799,87	0,17	61.317,11
Harcama Üzerinden Alman Vergileri	335.714,99	0,34	287.947,87	0,33	259.964,10	0,34	221.642,03	0,34	211.257,48	0,35	176.305,09	0,34	163.346,65	0,36	137.252,06	0,36
Servet Üzerinden Alman Vergiler	34.852,50	0,04	31.873,18	0,04	28.581,93	0,04	24.473,03	0,04	21.280,16	0,04	16.511,02	0,03	14.660,61	0,03	11.684,39	0,03
* Veraset ve Hibe Vergisi	717,63	0,00	619,42	0,00	435,27	0,00	428,24	0,00	339,80	0,00	292,68	0,00	233,01	0,00	215,46	0,00
* Diğer Servet Vergileri	34.134,87	0,03	31.253,76	0,04	28.146,66	0,04	24.044,79	0,04	20.940,36	0,04	16.218,34	0,03	14.407,59	0,03	11.468,93	0,03
Diğer vergi gelirleri	10.265,78	0,01	10.364,80	0,01	8.749,86	0,01	6.849,38	0,01	7.541,07	0,01	6.840,32	0,01	6.658,33	0,01	5.924,07	0,02
Toplam Vergi Geliri	546.137,36	0,56	469.760,31	0,55	416.439,85	0,55	359.171,08	0,54	332.827,22	0,56	285.167,36	0,55	260.465,45	0,57	216.177,64	0,57
Sosyal Güvenlik Gelirleri	226.719,67	0,23	190.247,01	0,22	170.282,17	0,22	143.400,25	0,22	125.870,56	0,21	106.404,83	0,20	100.687,29	0,22	71.695,86	0,19
Diğer Gelirler	202.617,32	0,21	199.904,35	0,23	174.511,73	0,23	158.684,52	0,24	139.279,55	0,23	130.721,40	0,25	96.661,19	0,21	93.286,85	0,24
Toplam Bütçe Geliri	975.474,35	1,00	859.911,68	1,00	761.233,75	1,00	661.255,84	1,00	597.977,33	1,00	522.293,59	1,00	457.813,93	1,00	381.160,34	1,00
GSYİH	3.106.536,75		2.608.525,75		2.338.647,49		2.044.465,88		1.809.713,09		1.569.672,11		1.394.477,17		1.160.013,98	
TÜRKİYE (EURO)																
Gelir Üzerinden Alman Vergiler	36.366,90	0,17	37.685,11	0,16	36.934,63	0,16	37.172,32	0,16	31.534,49	0,16	35.914,59	0,16	31.077,95	0,17	29.432,21	0,16
Harcama Üzerinden Alman Vergileri	73.857,30	0,34	77.745,92	0,33	80.588,87	0,34	77.574,71	0,34	71.827,54	0,35	74.048,14	0,34	66.972,12	0,36	65.880,99	0,36
Servet Üzerinden Alman Vergiler	7.667,55	0,04	8.605,76	0,04	8.860,40	0,04	8.565,56	0,04	7.235,25	0,04	6.934,63	0,03	6.010,85	0,03	5.608,51	0,03
* Veraset ve Hibe Vergisi	157,88	0,00	167,24	0,00	134,93	0,00	149,89	0,00	115,53	0,00	122,93	0,00	103,74	0,00	103,42	0,00
* Diğer Servet Vergileri	7.509,67	0,03	8.438,52	0,04	8.725,47	0,04	8.415,68	0,04	7.119,72	0,04	6.811,70	0,03	5.907,11	0,03	5.505,09	0,03
Diğer vergi gelirleri	2.258,47	0,01	2.798,50	0,01	2.712,46	0,01	2.397,28	0,01	2.563,96	0,01	2.872,93	0,01	2.729,91	0,01	2.843,55	0,02
Toplam Vergi Geliri	120.150,22	0,56	126.855,28	0,55	129.096,35	0,55	125.709,88	0,54	113.161,25	0,56	119.770,29	0,55	106.790,83	0,57	103.765,27	0,57
Sosyal Güvenlik Gelirleri	49.878,33	0,23	51.366,69	0,22	52.787,47	0,22	50.190,09	0,22	42.795,99	0,21	44.690,03	0,20	41.281,79	0,22	34.414,01	0,19
Diğer Gelirler	44.575,81	0,21	53.974,18	0,23	54.098,64	0,23	55.539,58	0,24	47.355,05	0,23	54.902,99	0,25	39.631,09	0,21	44.777,69	0,24
Toplam Bütçe Geliri	214.604,36	1,00	232.176,15	1,00	235.982,46	1,00	231.439,55	1,00	203.312,29	1,00	219.363,31	1,00	187.703,71	1,00	182.956,97	1,00
GSYİH	683.438,09		704.301,95		724.980,72		715.563,06		615.302,45		659.262,29		571.735,64		556.806,71	

Kaynak: OECD, 2018



### 3.4. Veraset ve İntikal Vergisinin Uluslararası Örnekleri

Ölüm olayı ülkemizde olduğu gibi diğer ülkelerin hemen hemen hepsinde mükellefiyeti sona erdiren olayların başında gelmekte ve çoğu vergi sistemi ölümü vergisel bir olay olarak değerlendirmektedir. Ölüm olayı sonrası bir sonraki nesle intikal ettirilen servet üzerinden vergi alınması yıllardır üzerinde tartışılan bir konu olarak süre gelmiştir.

Ölüm olayı üzerinden vergi alınması çoğu kişiyi kızdıran bir durum olarak karşımıza çıkmaktadır. Winston Churchill veraset vergilerini “*ölü insanları vergileme girişimi*” olarak nitelendirmektedir. Steve Forbes “*Solunum Yoksa Vergide Yok*” (No taxation without respiration) kampanyasını destekleyen diğer bir kişidir. Avukat Edward McCaffery (1999) veraset vergisinin mezar soyuculuğuna eşit olduğunu savunurken, İktisatçı Bruce Bartlett (1997) ise Komünist Manifestonun temel noktalarından birinin miras hakkının bulunmaması olduğunu belirtmektedir (Gale ve Slemrod, 2001: 2).

Veraset vergisine karşıt olanların ileri sürdükleri temel düşünce; verginin tarh edildiği zaman itibariyle kötü bir döneme rastlaması, ülkenin ekonomik büyümesine zarar vermesi, küçük işletmeleri ve aile tarım işletmelerini yok etmesi, mirasyedi davranışları teşvik etmesi olarak sıralanmaktadır. Ayrıca verimsiz, adaletsiz, uygulamadaki karışıklık sebebiyle ölüm vergisinin iyi bir vergi politikasında yeri olmadığını savunmaktadırlar (Dubay, 2010: 3).

Bu vergiyi savunanlar ise eleştirenlerin olayı abarttığını, Amerikanların yaklaşık %2'sinin bu verginin mükellefi olduğunu, veraset vergisinin fırsat eşitliğini sağladığını, servetin tek elde toplanmasını engellediğini, hayırsever bağışlarını desteklediğini ileri sürmektedirler (Gale ve Slemrod, 2001: 2). Ekonomistler ve diğer yazarlar sık sık etik olarak da fırsat eşitliği ilkesine dayanan gayrimenkul ve veraset vergi sistemi oluşturulmasından bahsetmektedir. Bu verginin kaldırılmasına neden karşı çıktıklarına ünlü finans cambazı George Soros şöyle cevap vermektedir (Devrim, 2003): “Zenginlerle fakirler arasındaki uçurum giderek açılıyor, bu sağlıksız bir gelişme ve miras üzerindeki vergi kalkarsa, bu uçurum daha da büyür. Vergi, ölüm gibi tatsız bir gerçek, ikisinden de kaçamazsınız. Ama veraset vergisi daha zararsız, hiç olmazsa zenginlik yaratılmasına engel değil...”

Ölüm sonrası alınan vergilerin Avrupa Birliği'ne üye ülkelerde uygulamalarına bakıldığında; Estonya, Güney Kıbrıs Rum Kesimi, Malta, Portekiz, Romanya, Avusturya,

Letonya, Slovakya ve İsveç'te veraset, miras ya da tereke vergisi adıyla alınan bir vergi bulunmamaktadır (*no inheritance tax*). Çek Cumhuriyeti, Bulgaristan, Almanya, Litvanya, Lüksemburg, Macaristan, Finlandiya ve İngiltere'de ise ölüm sonrası intikal eden mal ve haklar için veraset vergisi (*inheritance tax*) adında vergi alınmaktadır. Belçika'da veraset vergisi ve ölüm üzerine devir vergisi (*Inheritance tax and transfer duty upon death*); Danimarka'da vefat etmiş kişilerin mülkleri vergisi ve hediye vergisi (*Tax on Estates of deceased persons and Gift Tax*); Yunanistan'da miras, hediye ve parantenel (*Tax on inheritance, gifts and parental provision*); Fransa'da miras ve transfer vergisi (*Succession duty - Transfer duty*) ; İspanya ve İtalya'da miras ve hediye vergisi (*Succession and gift duty*); İrlanda, Polonya, Slovenya ve Hollanda'da veraset ve hediye vergisi (*Inheritance and gift tax*) adıyla vergiler alınmaktadır (European Commission, 2011).

Tezde Amerika Birleşik Devletleri ile birlikte Avrupa Birliğinin en büyük ekonomilerine sahip olup veraset vergisini uygulayan, İngiltere, Almanya, Fransa ve İspanya ile birlikte bir uzak doğu ülkesi olan ve dünyanın üçüncü büyük ekonomisine sahip Japonya ülkeleri veraset vergisinde örnek ülke olarak incelenmiştir.

### **3.4.1. İngiltere**

Gerek ekonomik büyüklüğü, gerekse tarihi geçmişi itibariyle İngiltere veraset vergisi uygulamalarında model alınabilecek bir ülke potansiyeli taşıdığı düşünülerek veraset vergisi uygulamaları yönünden incelenmiştir.

#### **3.4.1.1. Veraset ve İntikal Vergisi Tarihçesi**

İngiltere'de miras paylarından vergi alınması yerine tereke (*inheritance tax*) vergisi alınmaktadır. Bir başka deyişle ölen kişiden miras kalan tüm malvarlığının değeri üzerinden veraset vergisi alınmaktadır. Bu yönüyle Türkiye ve Almanya uygulamalarından ayrılmaktadır (Çiçek ve Çiçek, 2008: 146). İngiltere miras vergisi ile ilk olarak Fransız Devrimi sonrası 1796 yılında tanışmıştır (Goldmine Media Limited, 2015: 2). İngiltere'de halen yürürlükte bulunan Miras Vergisi Kanunu ise 1975 tarihli Sermaye Transferi Yasasının ilgili bölümleri ve diğer düzenlemelerin bir araya getirilmesi ile oluşturulmuş ve 01.01.1985 tarihinden itibaren Miras Vergisi Kanunu olarak yürürlüğe girmiştir (Birleşik Krallık, 1984). İngiltere'de Miras Vergisi, sermaye transferi vergisinin yerine uygulanmakta olup (Kaplan, 2013), genel olarak miras geçmeden önce ölen kişinin mülkünden alınan bir vergidir.

### 3.4.1.2. Verginin Konusu ve Vergiyi Doğuran Olay

İngiltere’de miras vergisi vefat eden kişinin gayrimenkul, para ve taşınır eşya gibi malvarlığı değerleri ile vefat etmeden önceki 7 yıllık dönemde verdiği hediye ve yaptığı bağışlamalar üzerinden alınmaktadır. Bir diğer deyişle kişinin öldüğü anda sahip olduğu malvarlığı değerleri ile vefat etmeden önceki 7 yıllık dönemde verdiği hediye ve yaptığı bağışlamalar verginin konusunu oluşturmaktadır (HMRC, 2018b: 1). İngiltere’de miras vergisinde vergiyi doğuran olay ise miras bırakan veya bağışlama yapan kişinin vefatıdır (Octopus Investments Limited, 2017: 4).

### 1.7.1.3. Verginin Mükellefi ve Vergi Sorumlusu

İngiltere’de miras vergisinin mükellefinin kim olacağı verginin konusuna bağlı olarak değişiklik göstermektedir. Bu kapsamda vefat eden kişinin vefat ettiği tarihte sahip olduğu gayrimenkul, para ve eşya gibi malvarlığı değerleri için ödenmesi gereken *miras vergisinin mükellefi vefat eden kişinin kendisidir* ve vergi kişinin malvarlığından tahsil edilir. (HMRC, 2016b) Miras vergisi ancak verginin malvarlığından tahsil edilememesi halinde varisten tahsil edilir ve bu istisnai bir durumdur (HMRC, 2018d). Diğer taraftan mirasbırakanın vefat etmeden önceki 7 yıllık dönemde verdiği hediye ve bağışlamalar için miras vergisi tahakkuk etmesi halinde ise söz konusu verginin mükellefi mirasbırakanın bağışlama yaptığı kişi veya kurumlardır (Seely, 2018: 5).

Diğer taraftan İngiltere’de ikamet etmiyor olmakla birlikte İngiltere’de mülk sahibi olan kişiler de İngiltere sınırları içerisinde yer alan malvarlığı değerleri için miras vergisi ödemekle yükümlüdür. Bu noktada vefat etmeden önceki son 20 yılın 15 yılını İngiltere’de yaşayan ya da son 3 yıllık dönemde İngiltere’de ikametgâh sahibi olan kişiler miras vergisi açısından İngiltere’de ikamet ediyor olarak kabul edilmektedir (HMRC, 2018b).

Miras vergisi mirasbırakanın malvarlığı değerlerinden tahsil edilmekle birlikte malvarlığının değeri ile miras vergisi tutarının hesaplanması ve ödenmesi gibi yükümlülüklerin kim tarafından yerine getirileceği de önemli bir noktadır. Zira malvarlığı değerleri üzerinden tahsil edilecek olan miras vergisi tereke üzerinden tahsil edilmektedir, vergi ödevleri ise vasi tarafından yerine getirilecektir. Varislerin bu konuda herhangi bir yükümlülüğü bulunmamaktadır (Ageuk, 2018b: 3-7). Miras Vergisi, ölen kişinin mülkünden mirasçılara dağıtılmadan ödenir. Mirasın kişisel temsilcisi veya yöneticisi normalde ne kadar miras vergisinin ödeneceğini hesaplamaktan sorumludur. Ayrıca,

bunun mülkteki paradan veya varlıkların satışından ödenmesini sağlamaktan da sorumludurlar. Vergi genellikle kişinin ölümünden sonraki altı ay içinde ödenir. Altı ay içinde ödenmezse, HMRC'ye faiz ödenmeye başlar (Moneyadviceservice, 2018).

Mirasbırakanın malvarlığı değerlerinin tamamının müşterek hisseli olması halinde vasiyetin yerine getirilmesi için özel bir kişinin vasi olarak görevlendirilmesine gerek bulunmamaktadır. Bu görev diğer hisse sahipleri tarafından kendiliğinden yerine getirilmektedir. Ancak iştirak halinde olmayan malvarlığı değerlerinin yönetimi için kimin yetkili olacağı yani vasiyetin kim tarafından yerine getirileceği mirasbırakanın geçerli bir vasiyetname bırakıp bırakmadığına göre değişiklik arz etmektedir. Mirasbırakanın vasiyetname bırakmış olması halinde vergisel yükümlülükler de dâhil olmak üzere vasiyetnamenin gereğinin kim tarafından yerine getirileceği ve mirasın kimler arasında hangi oranda paylaşılacağı konusunda söz konusu vasiyetnamede yer alan hükümler esas alınmaktadır. Zira İngiltere'de murisin tüm malvarlığı değerleri üzerinde tasarruf yetkisi bulunmaktadır ve herhangi bir yasal kısıtlama olmaksızın tüm malvarlığını dilediği kişi ve/veya kuruma miras bırakma hakkına sahiptir. Geçerli bir vasiyetnameden bahsedebilmemiz için ise vasiyetnamenin muris tarafından iki şahit huzurunda imzalanmış olması gerekmektedir. Dolayısıyla geçerli bir vasiyetname mevcut ve muris tarafından söz konusu vasiyetnamede bir kimse vasi olarak görevlendirilmiş ise vasiyetnamede vasi olarak yer alan kimse vasiyeti yerine getirme hak ve yetkisine sahiptir. Birden fazla kişinin vasi olarak atanmış olması halinde vasiler vasiyeti kimin yerine getireceği hususunda anlaşmaları atanmış vasi ancak muris tarafından varis olarak da atanmış olması halinde varis sıfatına haiz olacaktır aksi halde mirastan pay alma hakkına sahip değildir (Pope and Waters, 2016: 8). Diğer taraftan vefat eden kişinin vasiyetname bırakmamış olması halinde gerek vasiyetnamenin yerine getirilmesi gerekse mirasın kimler arasında hangi oranda paylaşılacağı hususu ilgili kanun hükümleri çerçevesinde belirlenmektedir. Muris tarafından vasiyetnamenin bırakılmaması halinde murisin eşi veya çocukları gibi yakın akrabaları vasiyetin yerine getirilmesi için görevli olmak üzere başvuru yapma hakkına sahiptir (Ageuk, 2018b: 8). Vergisel yükümlülükler başta olmak üzere mirasın yönetilmesi için izlenecek usul ve vasinin hak ve yükümlülükleri açısından muris tarafından bir vasi atanmış olması ya da olmaması bir değişiklik arz etmemektedir. Gerek muris tarafından vasiyetname ile görevlendirilen vasi gerekse kanun çerçevesinde belirlenen vasi aynı hak ve yetkilere sahiptir ve vasiyetin yerine getirilmesi konusunda izlenecek olan usul aynıdır.

Vasi olarak atanan kişi söz konusu görevi yerine getirmek istemediği takdirde aşağıdaki hak ve yetkilere sahiptir;

- Vasiyeti yerine getirme görevinden tamamen vazgeçme,
- Ancak diğer vasiler tarafından vasiyetin yerine getirilmemesi halinde vasi olma,
- Avukat ya da yetkilendirilmiş üçüncü kişiyi kendisi adına vasilik görevini yerine getirmek üzere yetkilendirmek.

Vasinin ölmesi ya da çeşitli sağlık sebepleriyle vasilik görevini yerine getirmemesi halinde de yukarıda belirtilen esaslar çerçevesinde bir başka kişi vasi olarak görevlendirilir (HMRC, 2018e).

#### **3.4.1.4. Verginin Matrahı, İstisna ve Muafiyetler ve Vergi Oranı**

Kişinin vefat ettiği anda sahip olduğu gayrimenkul, para ve eşya gibi malvarlığı değerleri ile vefat etmeden önceki 7 yıllık dönemde yaptığı bağışların istisnalar dışında kalan ve 325.000 £ olarak belirlenmiş olan eşik değeri aşan kısımları miras vergisinin matrahını oluşturmaktadır (NFU Mutual, 2012). İngiltere’ de tereke vergisi - mirasçılar dikkate alınmaksızın ölen kişinin tüm malvarlığı üzerinden alman vergi – uygulanması sonucu vergi matrahının daha büyük olması ve istisnaların kapsamının dar olması veraset vergisi gelirlerinin daha yüksek olması sonucunu doğurabilir (Çiçek ve Çiçek, 2008: 146). İngiltere’de miras vergisi matrahının hesaplanması noktasında belirlenmiş olan ve matraha dâhil edilmeyen 325.000 £ malvarlığı değerleri ile bağışlamalar açısından ayrı ayrı uygulanmaktadır. Ayrıca mirasın kimler arasında paylaşıldığı veya bağışlamanın ne zaman gerçekleştirildiği gibi birçok husus ödenmesi gereken vergi miktarının belirlenmesi noktasında belirleyici olmaktadır.

Miras vergisi matrahı hesaplanırken kişinin vefat ettiği tarihte mevcut olan malvarlığının parasal değeri ile vefat etmeden önceki 7 yıllık dönemdeki bağışlamaların toplamından oluşan brüt tutar esas alınmaktadır (Ford Simey LLP, 2018). Brüt tutardan borçların düşülmesi ile hesaplanan değer ise malvarlığının net değerini temsil etmektedir. Dolayısıyla vasinin ilgili kuruma bildirim yapmadan önce net değeri hesaplayabilmek için murisin konut kredisi, diğer krediler, kredi kartları gibi borçlarını da araştırması ve beyan ederken bu bilgilere de yer vermesi gerekmektedir (Altıparmak, 2017). Vasi malvarlığının parasal değerini hesaplarken öncelikle murisin hesabı bulunan bankalar, emeklilik şirketi, çalıştığı ya da hissedarı olduğu şirketler gibi gerek özel gerekse kamu

kurum ve kuruluşlarına yazılı olarak başvurması ve murisin sahip olduğu mevduat hesapları, borçları, kullanmış olduğu kredileri, gayrimenkuller vb. malvarlıkları ile bunların değerlerine ilişkin bilgileri toplaması gerekmektedir. Vasi, araştırma yaparken akraba ve arkadaş çevresinden de bilgi edinebilir. Murisin vefat ettiği tarihteki mevcut malvarlığının parasal değeri hesaplanırken yapılan yazılı başvurular sonucu elde edilen bilgiler çerçevesinde banka hesapları, yatırımları, emekli maaşı, gayrimenkulleri, araba, mobilya gibi taşınır eşyaları, hayat sigortası vb. sebeplerle yapılan ödemelerin toplam değeri hesaplanır. Bu aşamada para dışındaki malvarlıklarının parasal karşılığı hesaplanırken *serbest piyasadaki gerçek satış değerinin esas alınması* gerekir (Ageuk, 2018a: 7). Malvarlığının parasal karşılığı hesaplanırken 500 £ ve üzerinde değere sahip eşyalar için profesyonel destek alınması gerekmektedir. Ancak malvarlığının brüt değeri 250.000 £'un altında ya da muris mirasının tamamını eşine, hayır kurumuna ya da amatör spor kulübüne bağışlamış ise profesyonel destek almak zorunlu değildir.

Elde edilen bilgiler ve yapılan değerlendirmeler sonucunda murisin vefat ettiği tarihte sahip olduğu malvarlığı değerlerinin 325.000 £ eşik değeri aşan kısmı miras vergisi matrahını oluşturmaktadır ve aşan kısım üzerinden %40 oranında miras vergisi tahsil edilmektedir (Chennells vd., 2000: 53). Vefat eden kişinin *tüm malvarlığını eşine*, hayır kurumuna ya da amatör spor kulübüne bağışlaması halinde söz konusu miktar da miras vergisinden istisnadır ve ödenmesi gereken vergi miktarı açısından matraha dâhil edilmez (Lewis, 2016: 5-7). Murisin tamamına ya da müşterek mülkiyet çerçevesinde sahip olduğu evi çocuklarına ya da torunlarına miras bırakması halinde veya toplam malvarlığı değerinin 2.000.000 £ altında olması halinde miras vergisi matrahına dâhil olmayan malvarlığı eşik değeri 325.000 £ değil 450.000 £ (Ageuk, 2018b: ) olarak belirlenmektedir. Evli bir kimsenin malvarlığının yukarıda ifade edilen eşik değer altında olması halinde malvarlığının değeri ile eşik değer arasındaki kısım kişi vefat ettiğinde eşi açısından geçerli eşik değere eklenmektedir. Böylece hayatta kalan eş açısından olması eşik değer 900.000 £ (Ageuk, 2018b) seviyesine kadar yükselebilmektedir.

Diğer taraftan murisin net malvarlığı değerinin en az %10'luk bölümünü hayır kurumuna miras bırakmış olması halinde miras vergisi oranı %36 olarak uygulanmaktadır. Bu uygulama 6 Nisan 2012 tarihinden itibaren geçerlidir (HMRC, 2012: 36).

Parasal bir değere sahip olan her tür mal, mülk vb. nitelikteki eşya ya da para transferleri ile değerinin altında satılan eşyalar açısından *piyasa değeri* ile *satış değeri* arasındaki fark bağışlama olarak değerlendirilmektedir. Ancak murisin geliri ile kıyaslandığında kabul edilebilir nitelikte olan, yılbaşı ve doğum günü vb. sebeplerle verilen hediyeler miras vergisi hesaplaması açısından istisna olarak değerlendirilmekte ve dikkate alınmamaktadır. Aynı zamanda murisin sürekli olarak İngiltere’de ikamet eden eşine karşı yaptığı bağışlamalar da tutarı ne olursa olsun miras vergisi matrahına dâhil edilmemektedir.

Miras vergisi matrahına dâhil edilmeyen hediye ve bağışlamaları aşağıdaki şekilde sıralayabilmek mümkündür;

- Yıllık muafiyet olarak kabul edilen ve 6 Nisan – 5 Nisan tarihleri arasındaki her vergilendirme dönemi için toplam 3.000 £ değerindeki hediye ve diğer bağışlamalar,
- Evlilik sebebiyle her bir kişi için verilen 1.000 £ değerindeki hediye veya bağışlama (Bu tutar torun için 2.500 £, çocuk için ise 5.000 £ olarak kabul edilmektedir.)
- Doğum günü ya da yılbaşı vb. sebeplerle sunulan ve gelir ile orantılı nitelikteki hediyeler,
- Yaşlı akrabalar ile 18 yaşından küçük çocukların yaşam masrafları için yapılan bağışlamalar,
- Hayır kurumları ile siyasi partilere yapılan bağışlar (Lewis, 2016:13-14).

Muris aynı kişi açısından yukarıda sıralanan istisnalardan birden fazlası için faydalanabilir. Yani aynı kişiye hem evlilik hem de doğum günü sebebiyle hediye verebilir ve bu hediyeler miras vergisi matrahına dâhil edilmez. Yukarıda sıralanan istisnalar dışında, muris her vergilendirme döneminde dilediği kişiye 250 £ değerinde hediye verebilir ya da bağışta bulunabilir ancak bu durumda aynı kişi açısından yukarıda sıralanan diğer istisnalardan faydalanamaz.

Miras vergisi oranı ise hediye ve bağışlamanın gerçekleştirildiği yıla göre değişiklik arz etmektedir;

- Vefat etmeden önceki 3 yıl için %40,
- 3 ile 4 yıl arasındaki dönem için %32,
- 4 ile 5 yıl arasındaki dönem için %24,
- 5 ile 6 yıl arasındaki dönem için %16,

- 6 ile 7 yıl arasındaki dönem için %8

Oranında miras vergisi tahsil edilmektedir (HMRC: 2018a).

Hayır kurumlarına ve siyasi partilere yapılan bağışlar ve kalan miras veraset vergisine tabi değildir (Pope ve Waters, 2016: 25).

#### **3.4.1.5. Tahakkuk, Beyan ve Ödeme Süresi**

İngiltere’de Miras Vergisi, ölen kişinin mülkünden mirasçılara dağıtılmadan ödenir (webarchive, 2014). Vergi miras payları üzerinden değil terekenin tamamı üzerinden ödenmektedir. İngiltere’de murisin belirleyeceği temsilci bu verginin ödenmesinden ve diğer işlemlerden sorumludur. Genellikle muris ölmeden önce vasiyetnamesinde bir veya birden fazla temsilci belirlemektedir. Eğer vasiyetname bırakılmadan (dolayısıyla temsilci belirlenmeden) önce kişi ölmüş ise bu durumda mahkeme işlemleri idare etmesi için kanuni temsilci belirleyebilmektedir. İradi olarak belirlenmiş temsilci veya kanuni temsilci ölen kişinin sahip olduğu malvarlığının tam ve doğru değerini belirlemek zorundadır. Tereke vergisi ölüm olayının gerçekleştiği ayı takip eden altı ay içinde ödenmelidir. Aksi halde, vergi borcuna üzerinden gecikme faizi işletilmektedir (HMRC, 2018b).

Diğer taraftan murisin vefat etmeden önceki 7 yıllık dönemde yaptığı bağışlamalar ile ilgili verginin ödenmesi dışında kalan vergi ödevleri vasi tarafından gerçekleştirilmekle birlikte söz konusu bağışlamalar sebebiyle miras vergisi tahakkuk etmesi halinde ise miras vergisi lehine bağışlama yapılan kişi tarafından ödenmektedir İngiltere’de vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarihten itibaren 6 ay içinde vergisel yükümlülük başlamaktadır (Aydın, 2009: 63). Miras vergisinin murisin vefat ettiği ayı takip eden 6. ayın son gününde ödenmesi gerekmektedir. Yani Ocak ayında vefat eden bir kişi ile ilgili ödenmesi gereken miras vergisinin vadesi 31 Temmuzdur. Vasi ödemeyi kendi hesabından gerçekleştirmesi halinde ödediği miktarı murisin malvarlığı değerleri üzerinden tahsil etme hakkına sahiptir.

Ancak kimi durumlarda ödeme süresi içerisinde matraha esas olan malvarlığı değerlerinin parasal karşılığı, dolayısıyla da miras vergisinin matrahını belirlemek mümkün olmamaktadır. Bu tür durumlarda 6 aylık dönem içerisinde yapılan hesaplama dâhilinde ödeme gerçekleştirilmekte ve nihai vergi tutarı hesaplandığında yapılan ödeme mahsup edilmekte veya eğer fazla ödeme gerçekleştirilmiş ise iade edilmektedir (Aydın, 2009: 63). Kanuni temsilciler, mülk gibi belirli varlıklar üzerindeki vergileri, on yıl



boyunca taksitle ödemeyi seçebilirler, ancak ödenmemiş vergi miktarı için faiz alınacaktır. Varlık tüm veraset ve intikal vergisi ödenmeden önce satılırsa, uygulayıcılar tüm taksitlerin (ve faizlerin) o noktada ödenmesini sağlamalıdır (Thenationalarchives, 2010).

#### 3.4.1.6. Mirasçılarının Sorumluluğu

İngiltere’de bir kimsenin vefat etmesi halinde vefat eden kişi ile ilgili işlemleri gerçekleştirmek için öncelikle “*Tell Us Once*”<sup>\*</sup> olarak adlandırılan ve kişinin vefat ettiğini ilgili kurum ve kuruluşlara resen bildiren birime başvurulması gerekmektedir. Aksi halde tüm kurum ve kuruluşlar ile vasi ya da vekilin bizzat irtibat kurması gerekir.

İngiltere’de ülkemizdeki sistemden farklı olarak vefat eden kişinin mirasını dilediği kişi ya da kuruma bağışlama hakkı bulunmaktadır. Dolayısıyla ülkemizde geçerli olan saklı pay müessesesi İngiltere’de uygulanmamaktadır. Diğer taraftan İngiltere’de vefat eden kişinin vefat etmeden önceki döneme ilişkin vergi, ticari vb. nitelikteki borçlarının ve cezalarının tamamı kişinin geride bıraktığı malvarlığı değerleri üzerinden ödenir. Dolayısıyla miras bırakanın eşi, çocukları ya da diğer mirasçılarının murisin borçlarından ya da hakkında uygulanan cezalardan dolayı herhangi bir sorumluluğu bulunmamaktadır (Birleşik Krallık, 2018b).

Murisin borçları ile ilgili işlemler murisin vasiyetname bırakmış olması ve söz konusu vasiyetnamede bir vasi tayin etmiş olması halinde vasi tarafından gerçekleştirilir. Murisin geçerli bir vasiyetname bırakmamış olması halinde ise eşi, çocuğu ya da diğer yakın akrabalarından biri murisin malvarlığının yönetimi konusunda vasi tayin edilmek üzere mahkemeye başvurabilir. Murisin borçları, mirasa konu malvarlığı değerleri vasiyetname ya da ilgili kanun hükümlerine göre belirlenen mirasçılara dağıtılmadan önce vasi ya da vekil tarafından yine bu malvarlığı değerleri kullanılmak suretiyle ödenmektedir. Bu noktada vasi ya da vekil muristen alacaklı olan kişilerin kendilerine başvurmaları konusunda gerekli çabayı göstermeleri gerekir. Vasi veya vekil resmi gazetede ve yerel gazetelerde ilan vererek bu sorumluluğu yerine getirebilirler. Aksi halde malvarlığının mirasçılara dağıtıldıktan sonra alacaklı olduğunu iddia eden kişilere karşı şahsen sorumlu olabilirler. Alacaklı olduğunu iddia eden kişilerin ise gazete ilanı

---

\* Ücretsiz isteğe bağlı bir hizmet olup, bir departmana bir ölüm hakkında bilgi verdiğinizde, izinizle, diğer departmanlarla ( belediye vergileri, seçim servisi, konut parası, çocuk yardımı vs.) da iletişime geçileceği anlamına gelir (Hertfordshire, 2018).

tarihinden itibaren 2 ay 1 günlük süre içerisinde vasi ya da vekile başvurması gerekmektedir. Aksi halde başvurma imkânını kaybedebilirler (Birleşik Krallık, 2018a).

Vasi ya da vekil “*Tell Us Once*” servisine başvurmamış olmaları halinde murisin vergisel yükümlülükleri ile ilgili Gelir ve Gümrük Bakanlığı (HMRC, 2018c)’na başvurmak ve murisin vefatını bildirmek zorundadır. Başvurunun ardından ilgili bakanlık birimleri gerekli değerlendirmeleri yaparak muris adına herhangi bir beyanname verilmesi gerekip gerekmediği hususunda vasi veya vekili bilgilendirmektedir (HMRC, 2018d). Bu kapsamda ödenmesi gereken vergi sanki muris hayattaymış gibi hesaplanmakta ve ödenmektedir. Murise ait basılı vergi beyannameleri vergi yılının sona erdiği yılın ekim ayının son gününde, online olarak sunulması gereken beyannameler ise yine ait olduğu vergi yılını takip eden yılın ocak ayının son gününde teslim edilir. Ödeme ise ait olduğu vergi yılını takip eden yılın ocak ayının son gününde gerçekleştirilir. Bu yükümlülüğe aykırı hareket eden vasi ya da vekil idari para cezasına tabi tutulmaktadır.

#### **3.4.1.7. Miras Vergisinin Bütçe ve Vergi Gelir İçindeki Payı**

İngiltere’de 2010-2017 yıllarında veraset vergilerinin bütçe ve vergi gelirleri içindeki payları incelenmiştir. Bu vergilerin bütçe gelirleri içindeki payı yaklaşık %1 seviyelerindedir. Dolayısıyla bütçe gelirleri içinde çok önemli bir paya sahip değildir. Vergi gelirleri içindeki payı ise yaklaşık %1,5 dolaylarındadır. Veraset vergisi gelirlerinin bütçe gelirleri içindeki payını düşük olmasının nedeni bu verginin arizi nitelikli bir vergi olmasında kaynaklanmaktadır. Başka bir ifadeyle ülke vatandaşları, ticari ya da serbest meslek faaliyeti gelirlerinden dolayı sürekli gelir vergisi veya katma değer vergisi beyannamesi verdikleri gibi veraset vergisi beyannamesi vermemektedir. Ölüm ya da bağış gibi nedenle mal intikal etmesi halinde beyanname verilmekte ve vergi ödenmektedir. Bu sebeple veraset vergisinin bütçe ya da vergi gelirleri içindeki payına bakmak suretiyle verim yönünden diğer vergilerle kıyaslamak yanlış olacaktır.

Tablo 7. İngiltere'de Veraset ve İmtikali Vergisinin Bütçe ve Vergi Gelirleri İçindeki Payı													
BİRLEŞİK KRALLIK (STERLİN)	Gelirlerin Bütçe İçindeki Payı												
	2017	2016	2015	2014	2013	2012	2011	2010	Gelirlerin Bütçe İçindeki Payı				
Gelir Üzerinden Alınan Vergiler	243.669,37	230.088,34	214.841,46	205.699,00	201.534,00	195.879,00	200.725,00	192.603,00	0,32				
Harcama Üzerinden Alınan Vergileri	214.096,00	208.050,00	201.077,00	194.496,00	186.516,00	180.685,00	177.607,00	158.279,00	0,28				
Servet Üzerinden Alınan Vergiler	85.431,00	81.351,00	76.565,00	74.675,00	70.094,00	65.320,00	63.405,00	61.768,00	0,10				
* Veraset Vergisi	5.290,00	4.703,00	4.359,00	3.702,00	3.293,00	3.041,00	2.856,00	2.592,00	0,00				
* Hibe Vergisi	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00				
* Diğer Servet Vergileri	80.141,00	76.648,00	72.206,00	70.973,00	66.801,00	62.279,00	60.549,00	59.176,00	0,10				
Diğer vergi gelirleri	5.257,00	3.318,00	3.077,00	2.949,00	2.914,00	2.885,00	2.925,00	2.933,00	0,00				
Toplam Vergi Geliri	548.453,37	522.807,34	495.560,46	477.819,00	461.058,00	444.769,00	444.662,00	415.583,00	0,68				
Sosyal Güvenlik Gelirleri	130.228,00	121.898,00	114.067,00	109.120,00	106.085,00	104.319,00	101.441,00	97.346,00	0,16				
Diğer Gelirler	121.000,63	112.715,66	110.224,55	107.141,00	112.247,00	88.659,00	85.837,00	94.583,00	0,16				
Toplam Bütçe Geliri	799.682,00	757.421,00	719.852,00	694.080,00	679.390,00	637.747,00	631.940,00	607.512,00	1,00				
GSYİH	2.049.629,00	1.969.524,00	1.895.839,00	1.844.295,00	1.761.347,00	1.694.417,00	1.644.546,00	1.587.466,00					
BİRLEŞİK KRALLIK (EURO)													
Gelir Üzerinden Alınan Vergiler	275.346,39	269.203,36	292.184,38	263.294,72	241.840,80	240.931,17	240.870,00	223.419,48	0,32				
Harcama Üzerinden Alınan Vergileri	241.928,48	243.418,50	273.464,72	248.954,88	223.819,20	222.242,55	213.128,40	183.603,64	0,26				
Servet Üzerinden Alınan Vergiler	96.537,03	95.180,67	104.128,40	95.584,00	84.112,80	80.343,60	76.086,00	71.650,88	0,10				
* Veraset Vergisi	5.977,70	5.502,51	5.928,24	4.738,56	3.951,60	3.740,43	3.427,20	3.006,72	0,00				
* Hibe Vergisi	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00				
* Diğer Servet Vergileri	90.559,33	89.678,16	98.200,16	90.845,44	80.161,20	76.603,17	72.658,80	68.644,16	0,10				
Diğer vergi gelirleri	5.940,41	3.882,06	4.184,72	3.774,72	3.496,80	3.548,55	3.510,00	3.402,28	0,00				
Toplam Vergi Geliri	619.752,31	611.684,59	673.962,22	611.608,32	553.269,60	547.065,87	533.594,40	482.076,28	0,68				
Sosyal Güvenlik Gelirleri	147.157,64	142.620,66	155.131,12	139.673,60	127.302,00	128.312,37	121.729,20	112.921,36	0,16				
Diğer Gelirler	136.730,71	131.877,32	149.905,38	137.140,48	134.696,40	109.050,57	103.004,40	109.716,28	0,16				
Toplam Bütçe Geliri	903.640,66	886.182,57	978.998,72	888.422,40	815.268,00	784.428,81	758.328,00	704.713,92	1,00				
GSYİH	2.316.080,77	2.304.343,08	2.578.341,04	2.360.697,60	2.113.616,40	2.084.132,91	1.973.455,20	1.841.460,56					
Kaynak: (OECD, 2018)													

### 3.4.2. Almanya

Almanya Avrupa Birliği'ye ülkeler içinde en büyük ekonomiye sahip ülkedir. Dünya ekonomisi içinde de Japonya'dan sonra gelmekte ve dünyanın dördüncü büyük ekonomise sahiptir. Bu sebeple Almanya veraset vergisi uygulamalarında model alınabilecek ülke olarak tez konumuz içinde incelenmiştir.

#### 3.4.2.1. Veraset ve İntikal Vergisi Tarihçesi

Alman hukuk sisteminde hak iddiası sadece kişi ve kişi gruplarına karşı ileri sürelilebilir. Miras kendi başına yasal bir kişilik olmadığından mirasa karşı böyle bir iddiada bulunulamaz. Bu durum mirası yasal bir varlık olarak gören ABD genel hukuku ile arasındaki önemli farktır. İnsanlar arasında gizli ilişkilere dayanan miras anlaşması yapılmasını yasaklayan Amerikan "*Putnam İnceleme Prensibi*" başta Almaya olmak üzere AB ülkelerinde bulunmamaktadır. Alman hukuk sisteminde vasiyet, tanıkların şahit ifadelerinden ziyade noter (Notar) aracılığıyla kuruldukları takdirde hüküm ifade etmektedir (Peter ve Attorney, 2018).

Veraset ve intikal vergisi Almanya Federal Cumhuriyeti'nde Veraset ve Bağışlama Vergisi Kanununda (ErbStG Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz) düzenlenmiş olup söz konusu yasa 17.04.1974 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Veraset ve Bağışlama Vergisi Yasası'nda 1997 ve 2008 yıllarında esaslı değişiklikler yapılmıştır (Can, 204: 37).

Almanya'da veraset veya miras payı vergisi ölüm nedeniyle malvarlığının mülkiyet değiştirmesinden kaynaklanmaktadır. Vergi yükümlülüğü, Türkiye'de olduğu gibi malvarlığının (terekenin) kendisine bağlanmamıştır. Ölen kişinin hayatı boyunca veraset vergisinden kaçınmak amacıyla yapabileceği malvarlığı transferlerinden de intikal (bağışlama) vergisi alınmaktadır (Germany Embassy Washington, 2016). Bu yönüyle Türkiye'deki uygulamanın tamamen aynısıdır.

Veraset ve bağışlama vergisi kanunu ülkemizde de olduğu gibi hem muristen varise veraset yoluyla geçen malvarlığı transferlerini; hem de sağlar arası karşılıksız intikalleri yani bağışlamaları düzenlemektedir (Tipke ve Lang, 2002: 519). Veraset ve intikal vergisinin getirilme sebebi, miras veya bağışlama yolu ile edinilen varlıklarla varisin veya lehine bağışlama yapılan kişinin ödeme gücünün ekonomik anlamda artış göstermesidir (Furtun, 2009: 585-586).

Federal hükümet sisteminin uygulandığı Almanya’da Veraset ve Bağışlama Vergisi geliri eyaletlere ait olan bir vergidir (Çiçek ve Çiçek, 2008: 146).

#### **3.4.2.2. Verginin Konusu ve Vergiyi Doğuran Olay**

Almanya’da veraset ve bağışlama vergisinin getirilme nedeni vefat eden kişinin malvarlığına sahip olan varisin malvarlığının ve ödeme gücünün artmasıdır. Dolayısıyla Almanya’da miras vergisinin konusunu murisin malvarlığı değil gerek vasiyetname gerekse kanun hükmü çerçevesinde varise geçen malvarlığı verginin konusunu oluşturmaktadır (Tipke ve Lang, 2002: 518). Almanya veraset ve bağışlama vergisinde vergiyi doğuran olay murisin ölümü ile veya bağışlamanın gerçekleştirildiği anda meydana gelir (Furtun, 2009: 580). Bir diğer deyişle vergiyi doğuran olay murisin ölümüdür. Verginin doğduğu tarih değerlemenin yapılacağı gün açısından önemlidir (Grasshoff, 2009: 172).

#### **3.4.2.3. Verginin Mükellefi ve Vergi Sorumlusu**

Almanya’da veraset ve bağışlama vergisinin mükellefi kendisine miras payı intikal etmesi sebebiyle malvarlığı değerinde artış meydana gelen varistir (European Commission, 1990: 117). Veraset ve bağışlama kanunu açısından vergi mükellefleri üç sınıfa ayrılmaktadır ve kişinin içerisinde yer aldığı sınıf uygulanacak muafiyet istisna vb. noktalarda belirleyici olmaktadır. Bu kapsamda I numaralı sınıfta eşler, alt soy ve veraset yoluyla intikallerde üst soy yer alır. II numaralı sınıfta veraset dışındaki yollarla gerçekleşen malvarlığı transferleri için üst soy, kardeşler, kardeşlerin çocukları, üvey anne, üvey baba, damat, gelin, kayınpeder, kayınvalide ile son olarak boşandığı eş yer almaktadır. I ve II numaralı sınıfta yer almayan kişiler ise III sınıf kapsamında değerlendirilir.

Muris tarafından bir vasi tayin edilmesi halinde Alman makamlarına karşı vergi yükümlülükleri vergi sorumlusu sıfatıyla vasi tarafından yerine getirilmektedir. Bu noktada vurgulanması gereken bir diğer husus ise murisin miras payları açısından sahip olduğu özgürlüğün sınırlarıdır. Zira varisin aynı zamanda veraset ve bağışlama vergisinin mükellefi olduğu Almanya’da kimin varis sıfatına sahip olabileceği de önem kazanmaktadır. Almanya’da yürürlükte bulunan mevzuata göre vefat eden kişinin malvarlığının yarısı eşine ve çocuklarına kalmaktadır. Dolayısıyla muris malvarlığının ancak yarısını dilediği kişiye miras bırakma hakkına sahiptir (Kohli, 2004: 277).

Almanya’da veraset ve bağışlama vergisi açısından tam ve dar mükellefiyet olmak üzere ikili bir ayırım söz konusudur ve varisin Almanya’da yerleşik olup olmadığı bu noktada belirleyici olmaktadır. Murisin vefat ettiği tarihte ikametgâhı veya mutat meskeni Almanya’da olan kişiler tam mükellef kabul edilir ve bu durumda verasete konu olan tüm malvarlığı değerleri için veraset ve bağışlama vergisi tahakkuk ettirilir. Varis veya murisin birisinin ya da her ikisinin birden Almanya’da yerleşik olma şartını sağlaması tam mükellefiyet için yeterlidir.

Buna göre vergiyi doğuran olay gerçekleştiğinde ikametgâhı veya mutat meskeni Almanya’da bulunanlar yerli-Almanya’da yerleşik kişi sayılarak tam yükümlülük esasında bu vergiye tabi olurlar. Bir başka deyişle tam yükümlülük durumunda yapılan tüm servet intikalleri (gesamt Vermögensanfall) için Almanya’da veraset ve bağışlama vergisi uygulanır (Furtun, 2009: 589). Diğer taraftan Almanya vatandaşı olan ancak ikametgâhı ya da mutat meskeni Almanya sınırları içerisinde yer almayan kişiler, 5 yıldan daha fazla süre Almanya dışında yaşamış olmamaları halinde tam mükellef kabul edilmekte ve bu çerçevede vergilendirilmektedirler (Grasshoff, 2009: 171). İş ya da kanuni merkezleri Almanya’da bulunan tüzel kişiler de diğer şartlar aranmaksızın tam mükellef kabul edilmektedir.

Yukarıda ifade edilen koşullardan herhangi birinin gerçekleşmemesi halinde, yani ne muris ne de varis Almanya’da yerleşik kabul edilmiyor veya diğer özel koşullar çerçevesinde tam mükellef sayılmıyor ise dar mükellefiyet ortaya çıkmaktadır. Dar mükellefiyetin söz konusu olduğu durumda sadece Almanya sınırları içerisindeki malvarlığı değerleri vergi matrahına dâhil edilmektedir (Grasshoff, 2009: 171). Yurtdışındaki temsilciliklerde resmi görevli olarak bulunan ve maaşları Alman kaynaklarından ödenen Almanya vatandaşları da süre, ikametgâh veya mutat mesken şartı aranmaksızın tam mükellef olarak kabul edilmekte ve bu çerçevede vergiye tabi tutulmaktadır

#### **3.4.2.4. Verginin Matrahı, İstisna ve Muafiyetler ve Vergi Oranı**

Murisin vefat etmesi sonucu varise intikal eden taşınmaz, işletme malvarlıkları, sermaye şirketi hisseleri vb. nitelikteki tüm servet unsurlarının toplam değerinden istisna ve muafiyetler düşüldükten sonraki tutar veraset ve bağışlama vergisinin matrahını oluşturmaktadır (Bay, 2006: 90). Matrah hesaplanırken murisin belgelendirilmiş borçları ve cenaze giderleri de dikkate alınmaktadır (Maffini, 2002: 13). Matrah hesaplanırken

matraha dâhil edilen tüm malvarlığı değerlerinin *serbest piyasada geçerli değerleri esas alınarak* matrah hesaplanmaktadır (Frank, 2013).

Eşler arasında uygulanmakta olan ve ülkemizde uygulanan edinilmiş mallara katılma rejimine benzer nitelikteki kazanılmış mal ortaklığı rejiminin ölüm veya başka herhangi bir sebeple sona ermiş olması halinde edinilmiş mallar veraset ve bağışlama vergisinden istisna tutulmuştur.

Uygulanmakta olan bir diğer istisna ise işletme malvarlığına ilişkin istisnadır. Buna göre transfere konu işletme malvarlığı değeri 26 milyon avroyu aşmayan mükelleflerin temel veya opsiyonel işletme malvarlığı indirimi olmak üzere iki seçeneği vardır. Eğer mükellef temel işletme malvarlığı indirimini seçerse gerekli koşulların yerine getirilmesi şartıyla işletme malvarlığı değerinin %85'i vergi matrahından istisna tutulmaktadır. Ancak bu istisnadan faydalanabilmek için işletmeye kayıtlı idari varlıkların değerinin toplam işletme değerinin en fazla %10'u kadar olmalıdır.

İdari varlıkların değerinin toplamı işletme varlıklarının değerinin toplamının % 10'unu geçerse, genel oranda vergilendirilir. İdari varlıkların değerinin şirketin değerinin % 90'ına eşit olduğu durumlarda, kalan % 10, imtiyazlı işletme varlıkları, istisna dışında tutulmuştur. Burada zararlı görülen idari varlıklara dâhil edilen mallar, neredeyse tamamen değişmeyen bir katalog temelinde belirlenmektedir. “Zararlı” idari varlıklar, kıymetli taşlar ve metaller, sanat eserleri, pul koleksiyonları, yatlar, paraşütler gibi boş ve lüks varlıklar olup, bu varlıkların alım satımı, işlenmesi veya leasingi söz konusu işletmenin ana amacı değildir. Ayrıca üçüncü şahıslara kiralanmış gayrimenkuller ve % 25'ten az orandaki şirket payları da dâhil edilmiştir (Taic, 2016).

Diğer bir husus ise işletmenin 5 yıl daha faaliyetlerine devam etmesi gerekir. Ayrıca bu 5 yıllık faaliyet dönemindeki ücret giderlerinin;

- 6 ile 10 kişi arasında personel istihdam eden işletmeler için önceki 5 yıllık döneme ait ortalama yıllık ücret giderinin %250'sini,
- 11 ile 15 kişi arasında personel istihdam eden işletmeler için önceki 5 yıllık döneme ait ortalama yıllık ücret giderinin %300'ünü,
- 15 kişiden daha fazla sayıda personel istihdam eden işletmeler için ise önceki 5 yıllık döneme ait ortalama yıllık ücret giderinin %400'ünü aşması gerekir.

Mükellef tarafından opsiyonel indirimin tercih edilmesi halinde ise işletme malvarlığı değerinin %100'ü vergiden istisna tutulmaktadır. Mükellefin opsiyonel

indirim seçeneğini tercih etmesi halinde üretimde kullanılmayan malvarlığı değerlerinin, yani yukarıda ifade edilen zararlı idari varlıkların, toplam işletme malvarlığı içindeki payının %20'yi aşmaması ve işletmenin 7 yıl daha faaliyetlerine devam etmesi gerekmektedir.

Ayrıca bu 7 yıllık faaliyet dönemindeki ücret giderlerinin;

- 6 ile 10 kişi arasında personel istihdam eden işletmeler için önceki 7 yıllık döneme ait ortalama yıllık ücret giderinin %500'ünü,
- 11 ile 15 kişi arasında personel istihdam eden işletmeler için önceki 7 yıllık döneme ait ortalama yıllık ücret giderinin %565'ini,
- 15 kişiden daha fazla sayıda personel istihdam eden işletmeler için ise önceki 7 yıllık döneme ait ortalama yıllık ücret giderinin %700'ünü aşması gerekir.

5 ve daha az sayıda personel istihdam eden işletmeler açısından gerek temel gerekse opsiyonel indirim kapsamında herhangi bir maaş şartı bulunmamaktadır.

Gerek temel gerekse opsiyonel indirim seçeneğinde işletmenin toplam malvarlığı değerinin %10'unu aşan arazi, arsa, üçüncü kişilere kiralanın binalar vb. nitelikteki üretimde kullanılmayan malvarlığı değerleri vergi matrahına dâhil edilmektedir. İşletme malvarlığı değerlerinin %90'ından daha fazlasının bu şekilde doğrudan üretimde kullanılmayan malvarlığı değerlerinden oluşması halinde tüm işletme malvarlığı vergi matrahına dâhil edilmektedir (KPMG, 2017: 2).

Aile konutu da bu konutta yaşayan eşler arasındaki intikaller açısından veraset ve bağışlama vergisinden istisnadır, ancak söz konusu istisnanın uygulanabilmesi için istisna konusu evin muris ve eşi tarafından murisin vefat ettiği tarihe kadar aile konutu olarak kullanıldığı tespit edilmesi ve oturmaya elverişli alanının 200 m<sup>2</sup>'den fazla olmaması gerekmektedir. Oturmaya elverişli alanın 200 m<sup>2</sup>'yi aşması halinde aşan kısım için vergi tahakkuk ettirilmektedir. Diğer taraftan varisin zorunlu sebeplerden ötürü aile konutunda ikamet edemediği hallerde de bu istisnadan faydalanabilmek mümkündür. Eşlerden birinin huzurevinde ikamet etmesi örnek olarak gösterilebilir (Furtun, 2009: 589). Murisin bu konutu zorlayıcı sebepler dolayısı ile kendi ikameti için ve kendi yararına kullanmadığı durumlarda da bu vergi kolaylığından yararlanılabilmesi mümkündür. Aile konutunun murisin vefat ettiği tarihe kadar aile konutu olarak kullanıldığı tespit edilmesi ve oturmaya elverişli alanının 200 m<sup>2</sup>'den fazla olmaması şartıyla murisin çocuk



veya torunlarına miras bırakılması halinde de söz konusu taşınmaz vergi matrahından istisna tutulmuştur (Furtun, 2009: 607).

Almanya veraset ve bağışlama vergisinden istisna tutulan diğer malvarlığı değerlerini aşağıdaki şekilde sıralamak mümkündür;

- I. vergi sınıfında yer alan kişiler için değeri 41.000 avroyu aşmayan ev eşyası vb. kişisel mallar ile yine değeri 12.000 avroyu aşmayan taşınabilir mallar (kişisel takılar vb.),
- Kamu yararı olan ve kamuya açık olan taşınmazlar,
- Sanat ve bilimsel çalışma ve koleksiyonlar,
- Almanya hükümeti tarafından ödenen emekli maaşı ödemeleri,
- Kilise ve hayır kurumlarına, siyasi partilere yapılan bağışlamalar (Frank, 2013).

Çeşitli muafiyetler, eşit olarak hediye ve ölüm üzerine transferlere uygulanır. Alman miras vergisi oranları ve muafiyetler üç kategoriye ayrılır (expatica).

**Tablo 6. Almanya’da Veraset Vergisi İstisna Tutarları**

Kategori	Mirasçı	İstisna Tutarı (Euro)
Birinci Grup	Eş	500.000
	Öz ve üvey çocuklar ile murisin	400.000
	Yaşayan Çocukların Çocukları	200.000
	Birinci Vergi Sınıfındaki Diğer Kişiler	100.000
İkinci Grup	İkinci Vergi Sınıfındaki Kişiler	20.000
Üçüncü Grup	Üçüncü Vergi Sınıfındaki Kişiler	20.000

**Kaynak:** International Estate and Inheritance Tax Guide 2012 (Ernst ve Young, 2012: 98) [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/International\\_Estate\\_and\\_Inheritance\\_Tax\\_Guide/\\$FILE/International\\_Estate\\_and\\_Inheritance\\_Tax3uide.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/International_Estate_and_Inheritance_Tax_Guide/$FILE/International_Estate_and_Inheritance_Tax3uide.pdf), (10.08.2018).

Almanya’da Veraset ve Bağışlama Vergisi Kanununda belirlenen tutarlar dışında kişisel anlamda bir muafiyet uygulaması söz konusu değildir (Kobras, 2016: 4). Almanya’da veraset ve bağışlama vergisi açısından artan oranlı vergi sistemi ve muafiyet tutarları açısından son on yıl içerisindeki intikaller toplamı hesaplamaya dâhil edilmekte ve daha önceki iktisaplar da güncel değer üzerinden değerlendirilerek matrah hesaplanmaktadır. Diğer taraftan daha önceki iktisap için ödenen vergi yapılan yeni hesaplama üzerinden ödenecek olan vergiden mahsup edilmektedir.

Almanya’ da aileye yakınlık derecesine bağılı olarak belirli istisnalar vardır (cf-eutax, 2013). Almanya’ da ölen kişiye daha uzak akrabalar daha düşük istisnalarla karşı karşıyadırlar ve daha yüksek vergi öderler (Siegwart, 2011). Almanya’da veraset ve bağışlama vergisi oranları ise artan oranlı bir sisteme sahiptir ve uygulanacak olan oran matraha ve vergi mükellefinin hangi vergi sınıfı içerisinde yer aldığına göre değışiklik arz etmektedir. Uygulanmakta olan veraset ve bağışlama vergisi oranları aşığıdaki tabloda yer almaktadır (Kobras, 2016: 5).

**Tablo 7. Almanya’da Veraset ve İntikal Vergisi Tarifesi**

Vergi Matrah Dilimi (Avro)	Vergi Sınıfları ve Vergi Oranları		
	I	II	III
0 - 75.000	7	15	30
75.001 - 300.000	11	20	30
300.001 - 600.000	15	25	30
600.001 – 6.000.000	19	30	30
6.000.001 – 13.000.000	23	35	50
13.000.001 – 26.000.000	27	40	50
26.000.001 - ...	30	43	50

**Kaynak:** Frank, J. H. (2013). German Inheritance Tax, <https://www.german-probate-lawyer.com/en/detail/article/german-inheritance-tax-1452.html> (08.10.2018)

Almanya’da geçerli istisna ve muafiyet uygulamalarını bir örnek olay ile açıklamak gerekirse; şirketin tüm hisselerine sahip A şahsı sahip olduğu hisseleri çocukları B ve C’ye %50 oranında miras bırakmaktadır. Şirketin malvarlığı değeri 2.000.000 Avro olarak esas alınmaktadır. Verasete konu hisse payları %25’i aştığı için tamamen istisna tutulmamaktadır. Bu durumda B ve C’nin her biri için 112.500 avro olmak üzere toplam 225.000 avro tutarında vergi istisnası uygulanır. İstisna dışında kalan 887.500 avro için de yine %35 oranında vergi istisnası uygulanır. Geriye kalan 576.875 avroya da çocuklar için belirlenmiş olan 400.000 avro tutarındaki muafiyet uygulandığında veraset ve bağışlama vergisi matrahı 176.875 avro olarak hesaplanmaktadır. I numaralı vergi sınıfında yer alan çocuklardan her biri 176.875 avro’nun 75.000 avroluk dilimi için %7, aşan 101.875 avro için ise %11 oranında veraset ve bağışlama vergisi ödemekle yükümlüdür.

#### 3.4.2.5. Tahakkuk, Beyan ve Ödeme Süresi

Almanya’da esas itibariyle veraset ve bağışlama vergisi beyannamesi vermek zorunlu değildir. Ancak mirastan pay alan varisler veya eğer vasi tayin edilmiş ise bizzat vasi tarafından ilgili Alman makamlarına, verasete konu olan malvarlığı transferi

hakkında 3 ay içerisinde bilgi verilmesi gerekmektedir. Bu yükümlülüğün yerine getirilmemesi ve bu sebeple veraset ve bağışlama vergisinin tam ve zamanında ödenmemesi halinde varis ya da varsa vasi hakkında dava açılmaktadır. Vasi ve varisler dışında bankalar, sigorta şirketleri ve diğer finans kuruluşları da ilgili Alman vergi kurumlarını bu konuda bilgilendirmektedir. İlgili kurumlar da gerek varis ve vasiler gerekse ilgili diğer kurum ve kuruluşlardan elde ettikleri bilgiler çerçevesinde veraset ve bağışlama vergisi tahakkuk ettirip ettirilmemesi gerektiği konusunda karar vermekte ve gerektiği kanaatine varması halinde ilgili varisten belirlediği süre içerisinde bu konuda beyanname sunmasını talep etmektedir. Vasi tayin edilmiş olması halinde bu sorumluluk vasi tarafından yerine getirilmektedir.

Beyannamenin ardından yapılan nihai değerlendirme sonucu vergi tahakkuk ettirilmesi halinde vergi mükellefine bildirimde bulunulur ve söz konusu bildirimden itibaren bir ay içerisinde tahakkuk ettirilen vergi ödenir (Ernst ve Young, 2013: 114).

#### **3.4.2.6. Mirasçılardan Sorumluluğu**

Almanya’da vefat ile birlikte mirasın sahip olduğu malvarlığı değerleri ve borçlar reddetme hakları saklı kalmak üzere otomatik olarak mirasçılara geçmektedir. Dolayısıyla mirası reddetmeyen mirasçılar mirasın ölüm tarihindeki borç ve yükümlülüklerinden dolayı miras payları oranında şahsi malvarlıkları ile sorumludurlar (Siegwart, 2018).

Mirasın borçlarından dolayı sorumlu olmak istemeyen mirasçıların mirası reddetmeleri gerekir. Mirasın reddine ilişkin bildirim mirasçıların, vefatı ve mirasçı olduklarını öğrendikleri tarihten itibaren 6 hafta içinde yapılmak zorundadır. Almanya’da yerleşik olmayan ya da vefa tarihinde Almanya’da bulunmayan mirasçılar ise mirasçı olduklarını öğrendikleri tarihten itibaren 6 aylık süre içinde mirası reddedebilirler. Ayrıca mirasın reddi ya da kabulü herhangi bir şarta bağlanamaz ve kısmi kabul ya da red mümkün değildir (Schmeilzl: 2018).

#### **3.4.2.7. Veraset Vergisinin Bütçe ve Vergi Gelirindeki Payı**

Almanya’da 2010-2017 yıllarında veraset vergilerinin bütçe ve vergi gelirleri içindeki payları incelenmiştir. Bu vergilerin bütçe gelirleri içindeki payı yaklaşık %1’in altındadır. Dolayısıyla bütçe gelirleri içinde çok önemli bir paya sahip değildir. Vergi gelirleri içindeki payı da yine %1’in altındadır.

Tablo 10. Almanya'da Veraset ve İntikal Vergisinin Bütçe ve Vergi Gelirleri

ALMANYA	2017	Gelirlerin Bütçe İçindeki Payı	2016	Gelirlerin Bütçe İçindeki Payı	2015	Gelirlerin Bütçe İçindeki Payı	2014	Gelirlerin Bütçe İçindeki Payı	2013	Gelirlerin Bütçe İçindeki Payı	2012	Gelirlerin Bütçe İçindeki Payı	2011	Gelirlerin Bütçe İçindeki Payı	2010	Gelirlerin Bütçe İçindeki Payı
Gelir Üzerinden Alınan Vergiler	400.612,00	0,27	376.754,00	0,27	351.856,00	0,26	333.460,00	0,25	320.228,00	0,25	305.823,00	0,25	284.069,00	0,24	257.817,00	0,23
Harcama Üzerinden Alınan Vergileri	311.071,00	0,21	301.740,00	0,21	294.262,00	0,22	285.388,00	0,22	277.725,00	0,22	274.303,00	0,22	271.122,00	0,23	256.940,00	0,23
Servet Üzerinden Alınan Vergiler	33.600,00	0,02	33.439,00	0,02	31.076,00	0,02	28.167,00	0,02	26.104,00	0,02	24.580,00	0,02	23.030,00	0,02	21.012,00	0,02
* Veraset Vergisi	5.380,00	0,00	6.166,00	0,00	5.535,00	0,00	4.798,00	0,00	4.077,00	0,00	3.788,00	0,00	3.736,00	0,00	3.876,00	0,00
* Hibe Vergisi	734,00	0,00	841,00	0,00	755,00	0,00	654,00	0,00	556,00	0,00	517,00	0,00	510,00	0,00	529,00	0,00
* Diğer Servet Vergileri	27.486,00	0,02	26.432,00	0,02	24.786,00	0,02	22.715,00	0,02	21.471,00	0,02	20.275,00	0,02	18.784,00	0,02	16.607,00	0,01
Diğer vergi gelirleri	18.919,00	0,01	25.927,00	0,02	26.021,00	0,02	23.861,00	0,02	22.817,00	0,02	15.539,00	0,01	14.804,00	0,01	13.489,00	0,01
Toplam Vergi Geliri	764.202,00	0,52	737.860,00	0,52	703.215,00	0,52	670.876,00	0,51	646.874,00	0,51	620.245,00	0,51	593.025,00	0,50	549.258,00	0,49
Sosyal Güvenlik Gelirleri	466.253,00	0,32	444.854,00	0,31	424.633,00	0,31	407.685,00	0,31	392.295,00	0,31	383.489,00	0,31	372.025,00	0,31	353.955,00	0,32
Diğer Gelirler	243.392,00	0,17	232.792,00	0,16	228.642,00	0,17	229.980,00	0,18	219.864,00	0,17	217.119,00	0,18	217.652,00	0,18	207.102,00	0,19
Toplam Bütçe Geliri	1.473.847,00	1,00	1.415.506,00	1,00	1.356.490,00	1,00	1.308.541,00	1,00	1.259.033,00	1,00	1.220.853,00	1,00	1.182.702,00	1,00	1.110.315,00	1,00
GSYİH	3.277.340,00		3.159.750,00		3.048.860,00		2.938.590,00		2.826.240,00		2.758.260,00		2.703.120,00		2.580.060,00	

Kaynak: (OECD, 2018)

### 3.4.3. Amerika Birleşik Devletleri

Bilindiği üzere ABD dünyanın en gelişmiş ekonomisi Amerika Birleşik Devletlerinde de veraset vergisi uygulanmakta olup, temel uygulama konuları aşağıda başlıklar halinde incelenmiştir.

#### 3.4.3.1. Veraset ve İntikal Vergisi Tarihçesi

ABD karmaşık bir vergi sistemine sahip olmasına karşın, refah seviyesinin yüksekliği, vergi toplamadaki başarısı, karar alma ve uygulama başarısı, zamanlama yeteneği vb. nedenlerle vergilendirme açısından model alınabilecek bir ülkedir (Yayman, 2013: 1). Ölüm ve servet transferi üzerindeki federal vergiler, 1797’ den beri çeşitli formlarda - özellikle kriz ve savaşlar boyunca gelirin yükselmesi için - yürürlüğe girmiştir ve zaman içerisinde periyodik olarak değiştirilmiştir (CBO, 2009: 1). İlk gerçek veraset vergisi, 1825 yılında Pennsylvania eyaleti tarafından kabul edilmiştir (Aren, 1952: 19). Veraset vergisi kanunu, bugünkü vergilerin birçok özelliğine benzer düzenlemeler içermekte olan 1916 yılında Gelir Vergisi Kanunu’ nda kabul edildi (Luckey, 2003: 6). Transfer vergileri, 1916 yılında Gelir Vergisi Kanunu’ nun kabul edilmesi ile federal gelirlerin kalıcı bir kaynağı oldu (Fleenor, 1994: 5). Bu vergi, ölüm halinde mirasçılara kalan malların vergilendirilmesinde kullanılmaktadır (Öz ve Akdemir, 2002: 15) . Yirminci yüzyılın başına kadar Amerikan veraset vergisinin Amerika’nın savaş tarihi ile eş zamanlı olduğu söylenebilir. Savaşın olmadığı normal dönem harcamaların ülke içinden alınan vergilerden ziyade gümrük vergileri ile karşılandığı görülmektedir (Tabarrok, 2007). Sonraki dönemde veraset vergisi, sosyal politikanın bir aracı olarak görülmeye başlanmış ve tekrar gündeme gelmiştir. Başkan Theodore Roosevelt 1906 yılında yaptığı ünlü “muckraking” konuşmasıyla veraset vergisini federal bir konu haline getirmiştir (Tabarrok, 2007). Modern anlamda federal düzeyde ilk veraset vergisi 1916 yılında uygulanmaya başlanmış ve buna ilave olarak hediye ve intikal vergisi 1976 yılında veraset vergisine ikmal edilmiştir. Ölüm tarihinde ölen kişinin tüm mülkü, serveti brüt varlık olarak dikkate alınmaya başlanmıştır. Bu varlık hisse senetleri, tahvil, bono, gayrimenkul, merhumun hayat sigortasını da kapsamıştır. Evlilik müessesinde ise ortak malların yarısı ölen eşin brüt varlığı olarak düşünölmeye başlanmıştır (Brunetti, 2003). Amerika Birleşik Devletlerinde (ABD) gerek federal yönetimin gerekse eyaletlerin vergi toplama yetkisi bulunmaktadır. Ülkemizde uygulanan veraset ve intikal vergisi ABD’de Miras ve Hibe Vergisi (Estate and Gift Tax) şeklinde uygulanmaktadır. Bunun dışında ayrıca karşılıksız malvarlığı transferinin nesil atlayarak gerçekleştirilmesi halinde

uygulanan Nesil Atlama Transfer Vergisi de (Generation-Skipping Transfer Tax) bulunmaktadır (Internal Revenue Service, 2011: 2). Nesil atlama transfer vergisi miras ve hibe vergisine ek olarak tahsil edilen bir vergi olup mirasçılarını korumak amacıyla düzenlenmiştir. ABD’ de veraset vergileri, ölüm halinde mirasçılara kalan malların vergilendirilmesinde kullanılmaktadır. Veraset vergisi uygulamada iki şekilde görülmektedir. Bunlardan birincisi ölen bir kişinin ardından bıraktığı malların mirasçılara dağıtılmadan vergilendirilmesi ikincisi ise malların mirasçılara dağıtılmasından sonra vergilendirilmesidir. ABD federal hükümeti mirasın taksiminden önce veraset vergisini alırken bazı eyaletler hem dağıtılmadan önce hem de sonrasında vergi almaktadırlar (Öz ve Akdemir, 2002: 99).

2017 yılı sonunda ABD başkanı Donald Trump tarafından imzalanarak yürürlüğe giren Vergi Kesintileri ve İş Kanunu (Tax Cuts and Jobs Act) ile birlikte gerek Miras ve Hibe Vergisi Kanunu gerekse Nesil Atlama Transfer Vergisi Kanununda önemli değişiklikler yapılmıştır. ABD’ de hem veraset vergisi hem de tereke vergisi alınmaktadır. Tereke ve veraset vergileri arasındaki fark şudur (Öner , 2005: 99). Tereke vergisi (estate tax or death tax), ölen bir kişinin bıraktığı tüm taşınır ve taşınmaz malvarlığının ölüm tarihindeki değerinden borçlar ve cenaze giderleri düşüldükten sonra kalan miktar üzerinden alınır. Tereke vergisi ödendikten sonra, terekeden pay alan, eyalette mukim veya mukim olmayıp kendisine eyalette bir mal intikal eden miras payı üzerinden eyalete ayrıca veraset vergisi (inheritance tax) ödemek zorundadırlar. Servetin transferi üzerindeki temel federal servet vergisi, veraset ve bağış vergisidir (Karyağdı, 2006: 15). ABD’ de federal hükümet, mirasın taksiminden önce veraset vergisini alırken bazı eyaletler hem dağıtılmadan önce hem de sonrasında vergi almaktadırlar (Öz ve Akdemir, 2002: 15). Veraset ve intikal vergileri, hem merkezi hem de yerel idareler tarafından tarh ve tahakkuk ettirilmektedir (Aydın, 2012: 52).

#### **3.4.3.2. Verginin Konusu ve Vergiyi Doğuran Olay**

ABD vatandaşı olan veya ABD’de ikamet eden murisin vefat ettiği tarihte gerek ABD sınırları içerisinde gerekse diğer ülkelerde sahip olduğu tüm malvarlığı değerleri miras ve bağışlama vergisi ile nesil atlama transfer vergisinin konusunu oluşturmaktadır. Murisin ne ABD vatandaşı olması ne de ABD’de ikamet ediyor olması halinde ise sadece ABD sınırları içerisinde sahip olduğu malvarlığı değerleri miras ve bağışlama vergisi ile nesil atlama transfer vergisinin konusunu oluşturmaktadır (Campbell ve Seller, 2017: 2). Murisin vefatı ya da nesil atlayan transfer ise sırasıyla miras vergisini ve nesil atlama

transfer vergisini doğuran olaydır. Federal Miras Vergisi Kanunu'na göre mahkemenin gaiplik kararını verdiği son kararnamenin yayınlandığı tarih, kişinin ölüm tarihi olarak kabul edilmektedir (Texas Public Law, 2015)

### 3.4.3.3. Verginin Mükellefi ve Vergi Sorumlusu

ABD'de miras ve bağışlama vergisi ile nesil atlama transfer vergisinin mükellefi vefat eden kişidir. Bu kapsamda mükellefleri üçe ayırmak mümkündür;

- ABD vatandaşları,
- Farklı ülke vatandaşı olmakla birlikte ABD sınırları içerisinde ikamet edenler (ABD'de yerleşik),
- ABD vatandaşı olmayıp ABD sınırları içerisinde de ikamet etmemekle birlikte ABD'de malvarlığına sahip olanlar (ABD'de yerleşik olmayan).

Bu üçlü ayırım uygulanacak istisna ve muafiyetler açısından belirleyici olmaktadır. Vergi mükellefi muris olmakla birlikte beyannamenin hazırlanması, verginin ödenmesi vb. nitelikteki vergisel yükümlülükler ise vasi tarafından vergi sorumlusu sıfatıyla yerine getirilmektedir. ABD vatandaşları ve ABD'de yerleşik kişiler tarafından vasinin kim olacağı hususu vasiyetnamede açıklanabilir ya da vasiyetnamenin olmaması halinde mahkeme tarafından atanmaktadır. ABD'de yerleşik olmayan kişiler için ise yetkili bir vasi atanmamış olması halinde her varisin beyanname sunması ve diğer vergisel yükümlülükleri yerine getirmesi gerekir. Diğer taraftan vasi aynı zamanda miras paylaşımına ilişkin bilgileri de ABD gelir idaresine bildirmekle yükümlüdür. Amerika'nın Federal Vergi Sisteminde murisin temsilcisi olan kişi, vasiyet hükümlerini yerine getiren veya yöneticisi veya vekili ya da ölenin mülkiyetinden sorumlu olan kişi olarak tanımlanmaktadır. Bu sorumluluk, zamani gelince merhumun kişisel gelir vergisi beyanının verilmesi ile veraset vergisi beyannamelerinin verilmesini kapsamaktadır. Merhumun öldüğü dönemde kullanılan muhasebe (değerleme) yöntemi kullanılarak ölenin gelirine dâhil/tenzil edilecek unsurlar belirlenerek nihai beyanname düzenlenir. Çoğu vergi sorumlusu nakit tahsilât ve ödemeler yöntemlerini kullanmaktadır. Mükellefin ölmeden önce yaptığı tahsilâtlar bu hesaplama dâhil olmaktadırken vadeli borçlarının ise bu hesaplama dâhil edilmemesi terekenin hesaplanması problemine yol açmaktadır (IRS, 2013).

#### 3.4.3.4. Verginin Matrahı, İstisna ve Muafiyetler ve Vergi Oranı

Murisin vefat ettiği tarihte gerek ABD sınırları içerisinde gerekse diğer ülkelerde sahip olduğu tüm malvarlığı değerlerinin piyasa fiyatları üzerinden yapılan değerlendirme sonucu elde edilen tutarların toplamı malvarlığının brüt değerini ifade etmektedir. Murisin sahip olduğu gayrimenkul, nakit, banka mevduatları, hisse senetleri, tahviller, yatırım fonları, işletmeler, emekli maaşları ve hayat sigortası poliçe gelirlerini olunan malvarlığı değerlerine örnek olarak gösterilebilir (EY, 2018: 377).

Murisin ne ABD vatandaşı olması ne de ABD'de yerleşik olması halinde ise sadece ABD sınırları içerisinde sahip olduğu taşınmazlar, ABD şirketleri tarafından ihraç edilen hisse senetleri ve tahviller, ABD vatandaşlarının murise borcu, ABD'li şirketler tarafından ödenen emekli maaşları matraha dâhil edilmektedir. Söz konusu kişi için hesaplanan matraha ABD bankalarında yer alan mevduatlar, ABD dışındaki şirketler tarafından ihraç edilen hisse senetleri ve tahviller veya ABD dışındaki şirketler tarafından ödenen emekli maaşları matraha dâhil edilmez. Malvarlığının parasal değeri hesaplanırken genellikle piyasa satış fiyatları esas alınmaktadır. ABD vatandaşları ile ABD'de yerleşik kişiler açısından malvarlığının brüt değeri hesaplandıktan sonra borçlar, malvarlığı yönetim giderleri, hayatta olan eşe miras bırakılan malvarlığı, yetkili hayır kurumlarına yapılan bağışlar gibi indirimler yapıldıktan sonra vergilendirilebilir net değer hesaplanmaktadır.

ABD'de yerleşik olmayan mükellefler için brüt değerden net değere ulaşırken; kişinin vergiye konu malvarlığı değerleri ile kendisi ABD vatandaşı olduğu varsayımı altında hesaplanan vergiye konu olacak malvarlığı değeri oranlanmakta ve mükellefin aynı varsayım ile hesaplanan indirilebilir gider miktarı hesaplanan oran ile çarpılmak suretiyle indirim miktarı hesaplanmaktadır. Brüt değerden söz konusu tutar indirildiğinde net değer elde edilmektedir (Ernst ve Young, 2018: 377). Söz konusu net değere yaşam boyu vergilendirilebilir bağış ve hediyelerin değerleri de eklenerek vergi matrahı hesaplanır. Her ne kadar muris tarafından hayatta olduğu dönemde gerçekleştirilen bağışlamalar için vergi ödenmiş olsa da vefatının ardından söz konusu bağışlama ve hediyeler tekrar matraha dâhil edilmektedir, ancak daha önce bu kapsamda ödenen vergiler ödenmesi gereken vergiden mahsup edilmektedir. ABD vatandaşları, ABD'de yerleşik kişiler ve ABD'de yerleşik olmayan muris tarafından ABD vatandaşı olan eşe miras bırakılan tüm malvarlığı değerleri miras vergisinden istisnadır. Dolayısıyla miras bırakılan eş ABD vatandaşı olmaması halinde söz konusu istisnadan faydalanılamaz



(Joint Committee On Taxation, 2015: 14). ABD vatandaşları ile ABD’de yerleşik kişilerin yetkilendirilmiş hayır kurumlarına yaptıkları bağışlar da miras vergisinden istisnadır. ABD yerleşik olmayanların ise ABD’de faaliyet gösteren hayır kurumlarına yaptıkları bağışlamaları vergiden istisna tutulmuştur. ABD vatandaşlarının ve ABD’de yerleşik kişilerin mirasa konu malvarlığının parasal değerinin 2018 yılı için 11.180.000 ABD dolarına kadarki kısmı miras vergisinden istisna tutulmuştur. ABD yerleşik olmayan kişiler açısından söz konusu tutar 60.000 ABD dolarıdır. Söz konusu istisna tutarı her birey için ayrı ayrı uygulanmakta ve her yıl enflasyon oranı esas alınarak güncellenmektedir (McCabe ve Posner, 2017: 1). ABD vatandaşları ve ABD’de yerleşik kişiler açısından miras ve hibe vergisi için belirlenen ve vergi matrahı dışında tutulan söz konusu 11.180.000 ABD doları istisna tutarın tamamının kullanılmadığı, yani matraha dâhil edilen malvarlığı değerinin söz konusu tutarın altında kaldığı hallerde kullanılmayan istisna tutarı ABD vatandaşı veya ABD’de yerleşik olması şartıyla hayatta kalan eş tarafından kullanılabilir. Eğer miras ABD vatandaşı veya ABD’de yerleşik ancak hayatta kalan eşi ABD’de yerleşik değil ise bu imkândan faydalanması mümkün değildir. ABD’de miras vergisi artan oranlı bir yapıya sahiptir ve hem ABD vatandaşları hem de farklı ülke vatandaşları açısından aynı oran uygulanmaktadır. Uygulanmakta olan miras vergisi oranları aşağıdaki tabloda yer almaktadır (Joulfaian, 2018: 3);

**Tablo 8. ABD’de Veraset Vergisi Tarifesi**

Vergi Matrah Dilimi (ABD Doları)	Vergi Oranları
0 - 10.000	18
10.001 - 20.000	20
20.001 - 40.000	22
40.001 – 60.000	24
60.001 – 80.000	26
80.001 – 100.000	28
100.001 – 150.000	30
150.001 – 250.000	32
250.001 – 500.000	34
500.001 – 750.000	37
750.001 – 1.000.000	39
1.000.001 - ...	40

**Kaynak :** IRS, Instructions for Form 706, 2019, s.5, <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/i706.pdf>.(12.10.2018)

Tereke ve bağış vergileri ayrı ayrı ödenmekle beraber, verginin hesabı sırasında vergiye tabi tereke ve bağışlar birleştirilir, birikmiş toplamdan her iki vergiye ait istisna ve indirimler toplamı düşülür, kalan miktara tek bir artan oranlı vergi tarifesi uygulanır (Öner, 2001: 120). Gerek ölüme bağlı gerekse hayatta olanlar arası gerçekleştirilen karşılıksız malvarlığı transferinin nesil atlayarak gerçekleştirilmesi halinde transfere konu malvarlığı değerleri nesil atlama transfer vergisine tabi tutulmaktadır. Nesil atlama transfer vergisinin vergi oranı %40'dır ve söz konusu vergi miras ve hibe vergisine ek olarak uygulanmaktadır (Lanza, 2014: 8). ABD gelir idaresi nesil atlamayı iki veya daha fazla nesil altsoya yapılan transfer şeklinde tanımlamaktadır. Bu kapsamda torun ve sonraki altsoylara yapılan transferleri bu kapsamda değerlendirmek gerekmektedir. Nesil atlama transfer vergisinde ABD vatandaşları ve ABD'de ikamet edenler için gerek ABD sınırları içerisinde gerekse diğer ülkelerde yer alan transfere konu tüm malvarlığı değerleri vergi matrahına dâhil edilmektedir. Ancak ABD vatandaşı olmayıp ABD sınırları içerisinde de ikamet etmemekle birlikte ABD'de malvarlığına sahip olanlar için sadece ABD sınırları içerisinde yer alan transfere konu malvarlığı değerleri vergi matrahına dâhil edilmektedir (Department of The Treasury Internal Revenue Service, 2017: 3). Nesil atlama transfer vergisinde de miras vergisine benzer şekilde transfer edilen malvarlığı değerinin 11.180.000 ABD doları tutarındaki kısmı vergiden istisna tutulmuştur. Söz konusu istisna miras vergisinde sadece ABD vatandaşları ve ABD'de ikamet edenler açısından geçerlidir ancak nesil atlama vergisinde hem ABD vatandaşları hem ABD'de ikamet edenler hem de ABD vatandaşı olmayıp ABD sınırları içerisinde de ikamet etmemekle birlikte ABD'de malvarlığına sahip olanlar için aynı tutarda istisna uygulanmaktadır (KPMG, 2018: 30) .

#### **3.4.3.5. Tahakkuk, Beyan ve Ödeme Süresi**

Vergi matrahını oluşturan nakit, taşınırlar ya da müşterek mülkiyete konu birçok malvarlığı değeri için vergi beyannamesi sunulmasını gerekmemektedir. Ancak vergilendirilebilir net değer ve yaşam boyu vergilendirilebilir bağış ve hediyelerin değerleri toplamı 2018 yılı için 11.180.000 ABD dolarını aşması halinde beyanname sunulması zorunludur. Miras vergisi beyannamesinin murisin vefat ettiği tarihten itibaren 9 ay içerisinde sunulması ve aynı süre içerisinde de verginin ödenmesi gerekmektedir. Beyannamenin sunumu için 6 aylık ek sürenin talep edilebilmesi mümkündür ancak faiz ve ceza ödenmemesi için verginin ilk 9 aylık süre içerisinde ödenmesi zorunludur (Goetting ve Schumacher, 2017: 6).

### 3.4.3.6. Mirasçılarının Sorumluluğu

Amerika Birleşik Devletlerinde geçerli mevzuat hükümlerine göre vefat eden kişinin borçları yine vefat eden kişinin malvarlığı değerleri üzerinden ödenir. Dolayısıyla vefat eden kişinin mirasçıları ve diğer yakınlarının bu borçlardan dolayı herhangi bir sorumluluğu bulunmamaktadır. Temel kural bu olmakla birlikte aşağıda yer alan koşullarda vefat eden kişinin mirasçıları veya yakınları da borçlardan dolayı sorumlu olabilmektedir;

- Müşterek sorumluluk esasına dayalı sözleşmelerden kaynaklanan borçlar,
- California gibi mal ortaklığı rejiminin uygulandığı bir eyalette yaşıyor olmak ve bu durumda hayatta kalan eşin ortak mallar üzerinden vefat eden eşin borçlarını ödemek zorunda kalması,
- Vefat eden kişinin eşi olmak ve eyalet kanunlarında sağlık harcamaları gibi belirli nitelikteki borçların eş tarafından ödenmesi hususunda düzenleme bulunması,
- Malvarlığının yönetimi konusunda yetkilendirilmiş olmak ve ilgili mevzuat hükümlerine aykırı hareket etmiş olmak. (Federal Trade Commission).

Vefat eden kişinin borçları sahip olduğu malvarlığı değerleri üzerinden ödeniyor olmakla beraber bu konudaki yükümlülükler geçerli bir vasiyetname olması ve bir vasi atanmış olması halinde vasi, aksi halde mahkeme tarafından görevlendirilen vekil tarafından yerine getirilmektedir.

Vasi ya da vekil borçları ödemenin yanında vefat eden kişiye ait son gelir vergisi beyannamesini de hazırlamak ve vergi idaresine sunmakla da yükümlüdür. Murisin geliri hesaplanırken herhangi bir farklılık bulunmamaktadır, beyan edilen süre haricindeki tüm hususlar sanki kendisi hayattaymış gibi hesaplanmakta ve değerlendirilmektedir. Son vergi beyannamesi hayatta olan mükellefler için de geçerli olan tarihte, gelirin elde edildiği yılı takip eden yılın nisan ayının 15'ine kadar sunulması gerekir (Professional Education Services, 2012:34).

### 3.4.3.7. Veraset Vergisinin Bütçe ve Vergi Gelirleri İçindeki Payı

Amerika Birleşik Devletleri'nde 2010-2017 yıllarında veraset vergilerinin bütçe ve vergi gelirleri içindeki payları incelenmiştir. Bu vergilerin bütçe gelirleri içindeki payı yaklaşık %1'in altındadır. Dolayısıyla bütçe gelirleri içinde çok önemli bir paya sahip değildir. Vergi gelirleri içindeki payı da yine %1 'in altındadır.

Tablo 12. Amerika'da Veraset Vergisinin Bütçe ve Vergi Gelirleri İçindeki Payı																
ABD (DOLAR)	2017	Gelirlerin Bütçe İçindeki Payı	2016	Gelirlerin Bütçe İçindeki Payı	2015	Gelirlerin Bütçe İçindeki Payı	2014	Gelirlerin Bütçe İçindeki Payı	2013	Gelirlerin Bütçe İçindeki Payı	2012	Gelirlerin Bütçe İçindeki Payı	2011	Gelirlerin Bütçe İçindeki Payı	2010	Gelirlerin Bütçe İçindeki Payı
	Gelir Üzerinden Alman Vergiler	2.405.331,89	0,37	2.313.094,18	0,38	2.309.465,29	0,38	2.169.455,43	0,37	2.018.075,36	0,36	1.824.352,77	0,36	1.712.859,46	0,35	1.491.529,97
Harcama Üzerinden Alman Vergileri	834.242,20	0,13	815.348,85	0,13	802.837,49	0,13	782.134,73	0,13	750.972,21	0,13	714.295,00	0,14	686.646,87	0,14	644.384,81	0,14
Servet Üzerinden Alman Vergiler	810.411,29	0,12	533.875,00	0,09	513.001,00	0,08	496.779,00	0,09	482.460,00	0,09	468.495,00	0,09	460.902,00	0,10	462.086,00	0,10
* Veraset ve Hibe Vergisi	27.516,50	0,00	23.506,00	0,00	25.367,00	0,00	23.794,00	0,00	26.129,00	0,00	18.995,00	0,00	14.379,00	0,00	19.525,00	0,00
* Diğer Servet Vergileri	782.894,79	0,12	508.369,00	0,08	487.634,00	0,08	472.985,00	0,08	456.331,00	0,08	449.500,00	0,09	446.523,00	0,09	442.561,00	0,10
Diğer vergi gelirleri	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Toplam Vergi Geliri	4.049.985,38	0,61	3.662.318,03	0,59	3.625.303,78	0,60	3.448.369,16	0,59	3.251.507,57	0,58	3.007.142,77	0,60	2.860.408,33	0,59	2.598.000,78	0,56
Sosyal Güvenlik Gelirleri	1.213.269,46	0,18	1.159.211,10	0,19	1.128.743,81	0,19	1.078.520,89	0,19	1.030.420,82	0,18	881.327,00	0,18	848.298,80	0,18	917.772,00	0,20
Diğer Gelirler	1.323.192,16	0,20	1.333.984,67	0,22	1.312.571,41	0,22	1.285.909,55	0,22	1.288.433,81	0,23	1.134.169,53	0,23	1.117.638,27	0,23	1.092.824,02	0,24
Toplam Bütçe Geliri	6.586.447,00	1,00	6.155.513,80	1,00	6.066.619,00	1,00	5.812.799,60	1,00	5.570.362,20	1,00	5.022.639,30	1,00	4.826.345,40	1,00	4.608.596,80	1,00
GSYİH	19.485.394,00		18.707.189,00		18.219.297,00		17.521.747,00		16.784.851,00		16.197.007,00		15.542.582,00		14.992.052,00	
ABD (EURO)	2017	Gelirlerin Bütçe İçindeki Payı	2016	Gelirlerin Bütçe İçindeki Payı	2015	Gelirlerin Bütçe İçindeki Payı	2014	Gelirlerin Bütçe İçindeki Payı	2013	Gelirlerin Bütçe İçindeki Payı	2012	Gelirlerin Bütçe İçindeki Payı	2011	Gelirlerin Bütçe İçindeki Payı	2010	Gelirlerin Bütçe İçindeki Payı
Gelir Üzerinden Alman Vergiler	1.996.425,47	0,37	2.197.439,47	0,38	2.124.708,07	0,38	1.778.953,45	0,37	1.473.195,01	0,36	1.386.508,11	0,36	1.318.901,78	0,35	1.118.647,48	0,32
Harcama Üzerinden Alman Vergileri	692.421,03	0,13	774.581,41	0,13	738.610,49	0,13	641.350,48	0,13	548.209,71	0,13	542.864,20	0,14	528.718,09	0,14	483.288,61	0,14
Servet Üzerinden Alman Vergiler	672.641,37	0,12	507.181,25	0,09	471.960,92	0,08	407.358,78	0,09	352.195,80	0,09	356.056,20	0,09	354.894,54	0,10	346.564,50	0,10
* Veraset ve Hibe Vergisi	22.838,70	0,00	24.230,70	0,00	23.337,64	0,00	19.511,08	0,00	19.074,17	0,00	14.436,20	0,00	11.071,83	0,00	14.643,75	0,00
* Diğer Servet Vergileri	649.802,68	0,12	482.950,55	0,08	448.623,28	0,08	387.847,70	0,08	333.121,63	0,08	341.620,00	0,09	343.822,71	0,09	331.920,75	0,10
Diğer vergi gelirleri	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Toplam Vergi Geliri	3.361.487,87	0,61	3.479.201,13	0,59	3.335.279,48	0,60	2.827.662,71	0,59	2.373.600,53	0,58	2.285.428,51	0,60	2.202.514,41	0,59	1.948.500,59	0,56
Sosyal Güvenlik Gelirleri	1.007.013,65	0,18	1.101.250,55	0,19	1.038.444,31	0,19	884.387,13	0,19	752.207,20	0,18	669.808,52	0,18	653.190,08	0,18	688.329,00	0,20
Diğer Gelirler	1.098.249,49	0,20	1.267.285,44	0,22	1.207.565,70	0,22	1.054.445,83	0,22	940.556,68	0,23	861.968,84	0,23	860.581,47	0,23	819.618,02	0,24
Toplam Bütçe Geliri	5.466.751,01	1,00	5.847.738,11	1,00	5.581.289,48	1,00	4.766.495,67	1,00	4.066.364,41	1,00	3.817.205,87	1,00	3.716.285,96	1,00	3.456.447,60	1,00
GSYİH	16.172.877,02		17.771.829,55		16.761.753,24		14.367.832,54		12.252.941,23		12.309.725,32		11.967.788,14		11.244.039,00	

Kaynak: (OECD, 2018)

### 3.4.4. Fransa

Fransa Avrupa Birliği'ne üye ülkeler içinde Almanya'dan sonra İngiltere ile birlikte ekonomik yönden en gelişmiş ülkelerden biridir. Yine hukuk devleti olma noktasında uluslararası alanda kendini kabul ettirmiş bir ülkedir. Bu nedenle Fransa tez konusu kapsamında incelemeye konu edilmiştir.

#### 3.4.4.1. Veraset ve İntikal Vergisi Tarihçesi

Fransa'da gerek hayatta olanlar arasında gerekse ölüme bağlı olmak üzere her türlü karşılıksız malvarlığı transferi vergiye tabi tutulmaktadır ve temel olarak her ikisine de aynı kurallar uygulanmaktadır. Zira ölüme bağlı malvarlığı transferi de muris ile varisleri arasındaki bağışlama olarak değerlendirilmektedir. Fransa' da hem veraset hem de intikal vergisi uygulanmaktadır. Veraset ve intikal vergisi, karşılıksız transferler, ölüm sonrasındaki transferler ve sağlar arası karşılıksız transferleri içerir (Public Finance, 2011: 64). Fransa'da veraset ve intikal vergisinin kısaca tarihine bakacak olursak (Aren, 1952: 22). Fransa'da ilk veraset vergisi, 1796'da konulmuştur. Hisse vergisi şeklinde ve servetin taşınır ve taşınmaz oluşuna göre farklı oranlar uygulanırdı. 19. yüzyılda bu ayırım kaldırılmış ve 1901 de oranlar, artan oranlı bir hale getirilmiştir. Günümüzde, kişinin yaşamı boyunca ve öldüğünde yaptığı bağışlardan veraset veya intikal vergisi talep edilir. Standart veraset ve intikal vergisi, transfer edilmiş mülk, hak veya gelirlerin net piyasa değeri üzerinden değerlendirilir (Chaux ve Jauber, 2012: 3).

#### 3.4.4.2. Verginin Konusu ve Vergiyi Doğuran Olay

Murisin vefatı ettiği tarihte sahip olduğu taşınır ve taşınmaz malvarlığı değerlerinin tamamı miras vergisinin konusunu oluşturmaktadır. Vergiyi doğuran olay ise murisin vefatıdır. Murisin vefat ettiği tarih vergisel yükümlülükler açısından sürelerin hesaplanması noktasında belirleyici niteliktedir (Dyson, 2003: 35).

#### 3.4.4.3. Verginin Mükellefi ve Vergi Sorumlusu

Fransa'da miras vergisinin mükellefi kendisine miras bırakılan varistir. Miras vergisi kanununa göre Fransa vatandaşı olan ya da Fransa'da yerleşik olarak kabul edilen varisler verginin mükellefi konumundadır ve vergi uygulaması açısından aynı mevzuata tabidirler. Fransa'da miras paylaşımı açısından ülkemize benzer bazı kısıtlamalar bulunmakta olup murisin tüm mirasını dilediği kişiye bırakma hakkı yoktur. Bu kapsamda murisin öz çocukları, evlat edindiği çocukları ya da daha önceki eşinden olan çocukları ile vefat ettiği tarihteki eşi yasal mirasçı konumundadır ve saklı pay sahibidir. Murisin

saklı pay sahiplerinin söz konusu paylarını ihlal eden vasiyetleri geçersizdir. Murisin vefat ettiği tarihte Fransa'da ikamet ediyor olması halinde Fransa sınırları dışındaki arazi ve taşınmazlar dışında kalan tüm malvarlığı değerleri saklı payların kapsamına dâhildir (French Law Matters, 2010: 1). Miras vergisi açısından tüm vergisel sorumluluklar varisler tarafından bizzat yerine getirilmektedir. Ancak beyanname tüm varisler adına tek bir varis tarafından da sunulabilmektedir.

#### **3.4.4.4. Verginin Matrahı, İstisna ve Muafiyetler ve Vergi Oranı**

Miras vergisine ilişkin düzenlemeler muris ve varislerinin vatandaşlık ve yerleşik olma durumları ile mirasa konu malvarlığı değerlerinin bulunduğu yere göre farklılıklar arz eden son derece geniş bir uygulama alanına sahiptir.

Aşağıdaki koşullardan herhangi birini karşılayan kişi vergi mevzuatı çerçevesinde Fransa'da yerleşik olarak kabul edilmektedir;

- Evi ya da birincil konutu Fransa'da bulunan kişiler,
- Fransa'da arazi nitelik taşımayan profesyonel bir faaliyet yürüten kişiler,
- Ekonomik faaliyetlerinin merkezi Fransa'da olan kişiler.

Muris ya da varisten herhangi birinin Fransa'da yerleşik olarak kabul edilmesi halinde Fransa sınırları içerisinde ya da dışında sahip olduğu tüm taşınır ve taşınmaz malvarlığı değerleri miras vergisi matrahına dâhil edilmektedir (Want, 2015: 48). Murisin Fransa'da yerleşik olarak kabul edilmediği ancak varisin murisin vefatından önceki 10 yıllık dönemde en az 6 yıl boyunca Fransa'da yerleşik olması halinde Fransa sınırları içerisinde ya da dışında mirasa konu olan tüm taşınır ve taşınmaz malvarlığı değerleri miras vergisi matrahına dâhil edilmektedir. Bu iki durumda Fransa dışında bulunan malvarlığı değerleri için farklı ülkelerde ödenen vergiler Fransa'da tahakkuk edilen vergiden mahsup edilmektedir.

Muris veya mirasçıdan herhangi birinin Fransa'da yerleşik olmaması halinde ise sadece Fransa'da bulunan taşınır ve taşınmaz malvarlığı değerleri miras vergisi matrahına dâhil edilmektedir. Aşağıda sıralanan malvarlığı değerlerinin Fransa'da bulunduğu kabul edilir;

- Fransa'da bulunan fiziki malvarlığı değerleri,
- Fransız şirketlerine ait hisseler, borçlusunun Fransız olduğu alacaklar, Fransa'da tescil edilmiş marka ve patentler,

- Sahip olduğu toplam gayrimenkullerin %50'sinden fazlasının Fransa'da olduğu yabancı şirketlere ait hisseler (Ernst ve Young, 2013: 111).

Yukarıda özetlenen düzenlemelerin dışında Fransa'nın imzaladığı uluslararası antlaşmalar da vergi matrahının belirlenmesi açısından önemlidir zira uluslararası antlaşma hükümleri ile kanun hükümlerinin çakışması halinde uluslararası anlaşma hükümleri esas alınmaktadır ve Fransa miras vergisi ile ilgili 38 uluslararası antlaşma imzalamıştır. İmzalanan birçok uluslararası antlaşmada (İspanya, Monaco vs.) aşağıdaki hükümler yer almaktadır;

- Muris ya da varisten herhangi birinin Fransa'da yerleşik olması halinde Fransa içinde ya da dışında olan tüm taşınırlar ve Fransa içerisinde yer alan tüm taşınmazlar miras vergisi matrahına dâhil edilmektedir.

- Muris ve varisin Fransa'da yerleşik olmaması halinde sadece Fransa'da bulunan taşınır ve taşınmaz malvarlığı değerleri miras vergisi matrahına dâhil edilmektedir.

- Fransız vatandaşı tarafından Fransa dışında malvarlığı edinilmiş olması durumunda ve uluslararası antlaşmanın uygulanması halinde yurtdışında edinilen söz konusu malvarlığı vergi matrahına dâhil edilmese dahi yurtiçindeki malvarlığı için uygulanması gereken vergi oranı hesaplanırken yurtdışında sahip olduğu söz konusu malvarlığı değerleri de hesaba katılmaktadır.

Yakın zamanda imzalanan diğer uluslararası antlaşmalarda (Belçika, Almanya, İtalya, İsveç, İngiltere, Amerika Birleşik Devletleri) ise aşağıdaki kurallar benimsenmiştir;

- Her ülke kendi ülke topraklarında yerleşik olan kişilerin malvarlığına kendi kanun hükümlerini uygulayacaktır.

- Murisin vatandaşı olduğu ülke diğer ülkeler tarafından mirasa konu malvarlığı için diğer ülkeler tarafından tahsil edilen vergi tutarını çifte vergilendirmenin önlenmesi amacıyla kendi mevzuatı çerçevesinde hesapladığı vergiden mahsup edecektir (Dyson, 2003: 8).

Gerek vasiyetname gerekse yasal miras paylaşımı halinde murisin vefatı ile birlikte mirasa konu olan taşınır ve taşınmaz malvarlığı değerlerinin borçlar, istisna ve muafiyetler düşüldükten sonraki tutarı miras vergisinin matrahını oluşturmaktadır.

Miras vergisinin matrahı hesaplanırken mirasa konu malvarlığı değerlerinin murisin vefat ettiği tarihteki piyasa değeri esas alınarak hesaplama yapılmaktadır. Ancak bazı malvarlığı değerleri için belirli değerlendirme kuralları uygulanmaktadır;

- Murisin birincil ikametgâhı olarak kullanılan taşınmazın piyasa değerinden %20 indirim uygulandıktan sonra kalan tutar matraha dâhil edilir.
- Mobilyaların matraha tabi değeri ait oldukları taşınmazın değerinin %5'i olarak kabul edilmektedir.
- Borsada işlem gören menkul kıymetler, ölümün vuku bulduğu gün itibariyle veya ölümden önceki son 30 günlük fiyatın ortalaması esas alınarak değerlendirilmektedir.
- Ölümün vuku bulduğu gün itibariyle murise olan borçlar, nominal tutarı ve henüz ödenmemiş faizi ile o tarihte tahakkuk eden faizi ile birlikte dikkate alınır.

Miras vergisi matrahı murisin vefat ettiği tarihte sahip olduğu tüm malvarlığı değerlerinden sahip olduğu borçlar düşüldükten sonra her bir muris için ayrı ayrı hesaplanmaktadır (Arrondela ve Laferre`reb, 2001: 5). Murisin vefat ettiği tarihte muaccel olmayan borçlar matrah hesaplanırken dikkate alınmaz. Aynı uygulama varisler yararına sözleşmelerden kaynaklı borçlar için de geçerlidir.

Ayrıca muafiyete tabi tutulan malvarlığı değerleri ile ilgili borçlar öncelikle söz konusu malvarlığının parasal değerinden mahsup edilmektedir.

Miras vergisi ve uygulanacak olan istisna miktarı her bir varis için vasiyetname veya kanun hükümleri çerçevesinde hesaplanan net miras payı açısından ayrı ayrı hesaplanmaktadır. Bu kapsamda her bir varis için miras vergisinden istisna tutulan miktarlar aşağıdaki gibidir;

- Çocuklar için 100.000 Avro,
- Kardeşler arasındaki miraslar için 15.932 Avro,
- Yeğen varisler için 7.967 Avro
- Diğer kişiler için 1.594 Avro
- Engelli kişilere bırakılan miraslar için 159.325 Avro (Bu miktar aile içerisindeki paylaşımlar için uygulanan istisnaya ek olarak uygulanmaktadır) (Richards, 2012: 1).



Ayrıca eşler arasındaki miras paylaşımına konu tüm malvarlığı değerleri miras vergisinden istisna tutulmuştur. Buna ek olarak miras vergisine uygulanacak olan istisnaları aşağıdaki şekilde sıralamak mümkündür;

- Varisin en az 4 yıl boyunca devretmeyeceğini ve en az 3 yıl boyunca işletmeye devam edeceği taahhüdünde bulunması halinde mirasa konu söz konusu şirket hisselerinin değerinin %75'i,
- Orman vasfındaki araziler de en az 30 yıldır işletilmek ve 10 yıldır bildirilmiş olmak şartıyla değerinin %75'i,
- Tarım arazilerinin uzun dönemli kullanım ve faydalanma hakkının miras yoluyla devri halinde belirli süre işletilmek ve devredilmemesi koşulu ile söz konusu kullanım hakkı bedelinin %75'i,
- Kamuya açık tutmak ve içerisindeki eşyaları korumak koşuluyla tarihi değere sahip gayrimenkullerin tamamı,
- Devlete, kamu kurumlarına, bilim ve eğitim alanında faaliyet gösteren kuruluşlara, hayır kurumlarına, çevre koruma kuruluşlarına, hayvan ve hayvan haklarını koruyan kuruluşlara miras bırakılan tüm malvarlığı değerleri (Bogard, 2017).

Fransa'da uygulanmakta olan miras vergisi oranı varis ile muris arasındaki kan bağı ve akrabalık ilişkisine ve mirasa konu malvarlığının parasal değerine bağlı olarak farklılık arz etmektedir. Vergilemenin oranı, murise yakınlık derecesine göre belirlenir (Joumel, 2013). Bu kapsamda alt soy ve üst soy varisler açısından artan oranlı vergi sistemi öngörülmüş olup uygulanmakta olan miras vergisi oranları aşağıdaki tabloda yer almaktadır (General Tax Policy Directorate, 2016: 64).

**Tablo 9. Fransa'da Altsoy ve Üstsoy Varisler Açısından Geçerli Miras Vergisi Oranları**

Vergi Matrah Dilimi (Avro)	Vergi Oranları
0 – 8.072	5
8.073 – 12.109	10
12.110 – 15.932	15
15.933 – 552.324	20
552.325 – 902.838	30
902.839 – 1.805.677	40
1.805.677 – ...	45

**Kaynak:** [http://www.impots.gouv.fr/portal/dgi/public/popup.jsessionid=CPCYN2TR5QWUJQFIEIPSF A?docOid=documentstandard\\_364veespId=0vetypePage=cpr02vehlquery=droits%20de%20successionvetemNvIPoU p=true](http://www.impots.gouv.fr/portal/dgi/public/popup.jsessionid=CPCYN2TR5QWUJQFIEIPSF A?docOid=documentstandard_364veespId=0vetypePage=cpr02vehlquery=droits%20de%20successionvetemNvIPoU p=true) (10.08.2018)

Varisin murisin kardeşi olması halinde uygulanması gereken vergi oranları ise aşağıdaki tabloda yer almaktadır;

**Tablo 10. Fransa’da Kardeşler Açısından Geçerli Miras Vergisi Oranları**

Vergi Matrah Dilimi (Avro)	Vergi Oranları
0 – 24.430	35
24.431 – ...	45

Yukarıda açıklananların dışındaki varisler açısından ise vergi matrahından bağımsız olarak sabit oranlar söz konusu olup geçerli vergi oranları;

- Dördüncü dereceye kadar olan kan hısımları için %55,
- Dördüncü dereceden sonraki kan hısımları ve diğer tüm kişiler için %60 olarak belirlenmiştir.

#### **3.4.4.3.4. Tahakkuk, Beyan ve Ödeme Süresi**

Miras vergisi tahakkuk etse de etmese de tüm varisler tarafından miras vergisi beyannamesinin hazırlanması gerekmektedir ancak varislerden biri de tüm varisler adına söz konusu beyannameyi düzenleyebilir. Beyannamede istisna tutulan değerler de dâhil olmak üzere mirasa konu malvarlığı değerlerinin tamamının, vasiyet hükümlerinin ve ne zaman yapılmış olursa olsun muris tarafından yapılan bağışlamaların açıklanmış olması gerekmektedir. Beyanname verme süresi murisin Fransa’da vefat etmiş olması halinde 6 aydır ancak murisin Fransa dışında vefat etmesi halinde söz konusu süre 1 yıldır (Tirard ve Naudin, 2017: 1). Kural olarak miras vergisinin beyannamenin verilmesi aşamasında peşin olarak ödenmesi gerekmektedir ancak uygulamada ödemenin ertelenmesi ya da taksitlendirilmesi de söz konusu olmaktadır.

#### **3.4.4.6. Mirasçılarının Sorumluluğu**

Fransa Medeni Kanununa göre mirasçılar vefat ile birlikte murisin malvarlığı ile birlikte borçlarını da üstlenmektedir. Bu noktada vefat ile birlikte mirasçılarının üç seçenekleri bulunmaktadır;

- Mirası kayıtsız ve şartsız kabul etmek,
- Mirası net malvarlığı değerine kadar kabul etmek,

- Mirası kayıtsız ve şartsız reddetmek (European Judicial Network, 2017).

Mirasın kayıtsız şartsız kabul edilmesi halinde herhangi bir işlem yapılmasına gerek bulunmamaktadır. Mirası net malvarlığı değerine kadar kabul eden ya da mirası kayıtsız şartsız reddeden mirasçıların ise vasiyetnamenin açıldığı yerel mahkemeye başvurması gerekmektedir. Vasiyetname ise murisin vefat ettiği tarihteki son yerleşim yerinde açılır.

Mirasçılarının vefat tarihinden itibaren 4 aylık süre içinde yukarıda ifade edilen üç seçenekten birini seçmeleri gerekir. Aksi halde herhangi bir alacaklı, diğer mirasçı, devlet ya da bir başka üçüncü kişi mirasçıdan karar vermesini talep edebilir. Bu durumda mirasçının talep tarihinden itibaren 2 ay içinde karar vermesi gerekir ancak mirasçı mahkemeye başvurarak bu sürenin uzatılmasını talep edebilir. Bu süre zarfında da herhangi bir seçeneğin tercih edilmemiş olması halinde mirasın kayıtsız şartsız kabul edildiği şeklinde değerlendirme yapılır. Herhangi bir kişinin mirasçıdan karar vermesini talep etmemesi halinde ise mirasçının karar vermek için 10 yıllık süresi vardır ve bu süre zarfında karar vermeyen mirasçılarının da mirası kayıtsız şartsız kabul ettiği değerlendirilir.

Mirası kayıtsız şartsız kabul eden mirasçılar murisin borçlarından dolayı şahsi malvarlıkları ile payları nispetinde sınırsız sorumludurlar. Ancak mirasçılar vasiyetnamenin açıldığında varlığından haberdar olmadıkları ve şahsi malvarlıklarına ciddi zarar verecek olan borçlardan dolayı sorumlu tutulmamak için mahkemeye başvurabilirler (Hadjiveltchev ve Fleuret, 2018).

#### **3.4.4.7. Veraset Vergisinin Bütçe ve Vergi Gelirleri İçindeki Payı**

Fransa'da 2010-2017 yıllarında veraset vergilerinin bütçe ve vergi gelirleri içindeki payları incelenmiştir. Bu vergilerin bütçe gelirleri içindeki payı yaklaşık %1 civarında olup, bütçe gelirleri içinde çok önemli bir paya sahip değildir. Vergi gelirleri içindeki payı da yaklaşık %1,5 dolaylarındadır.

Tablo 15. Fransa'da Veraset Vergisinin Bütçe ve Vergi Gelirleri İçindeki																
FRANSA (EURO)	2017	Gelirlerin Bütçe İçindeki Payı	2016	Gelirlerin Bütçe İçindeki Payı	2015	Gelirlerin Bütçe İçindeki Payı	2014	Gelirlerin Bütçe İçindeki Payı	2013	Gelirlerin Bütçe İçindeki Payı	2012	Gelirlerin Bütçe İçindeki Payı	2011	Gelirlerin Bütçe İçindeki Payı	2010	Gelirlerin Bütçe İçindeki Payı
Gelir Üzerinden Alman Vergiler	251.801,00	0,20	238.091,00	0,20	234.532,00	0,20	233.696,00	0,20	235.964,00	0,21	223.128,00	0,20	208.366,00	0,20	191.085,00	0,19
Harcama Üzerinden Alman Vergileri	260.521,00	0,21	248.758,00	0,21	242.920,00	0,21	236.543,00	0,21	231.413,00	0,21	227.362,00	0,21	221.478,00	0,21	210.067,00	0,21
Servet Üzerinden Alman Vergiler	100.978,00	0,08	95.022,00	0,08	92.323,00	0,08	86.863,00	0,08	84.209,00	0,07	81.577,00	0,07	77.651,00	0,07	73.085,00	0,07
* Veraset Vergisi	11.840,00	0,01	10.562,00	0,01	10.540,00	0,01	8.850,00	0,01	8.433,00	0,01	7.596,00	0,01	6.881,00	0,01	6.806,00	0,01
* Hibe Vergisi	2.255,00	0,00	1.626,00	0,00	1.627,00	0,00	1.450,00	0,00	1.088,00	0,00	1.391,00	0,00	1.593,00	0,00	876,00	0,00
* Diğer Servet Vergileri	86.883,00	0,07	82.834,00	0,07	80.156,00	0,07	76.563,00	0,07	74.688,00	0,07	72.590,00	0,07	69.177,00	0,07	65.403,00	0,07
Diğer Vergi Gelirleri	64.371,00	0,05	62.641,00	0,05	61.981,00	0,05	60.025,00	0,05	58.297,00	0,05	54.434,00	0,05	53.619,00	0,05	48.265,00	0,05
Toplam Vergi Gelirleri	677.671,00	0,55	644.512,00	0,54	631.756,00	0,54	617.127,00	0,54	609.883,00	0,54	586.501,00	0,54	561.114,00	0,53	522.502,00	0,52
Sosyal Güvenlik Gelirleri	388.364,00	0,32	375.161,00	0,32	370.375,00	0,32	366.338,00	0,32	356.934,00	0,32	346.137,00	0,32	336.595,00	0,32	323.816,00	0,32
Diğer Bütçe Gelirler	166.625,00	0,14	165.171,00	0,14	166.828,00	0,14	162.552,00	0,14	158.336,00	0,14	156.178,00	0,14	154.857,00	0,15	151.228,00	0,15
Toplam Bütçe Geliri	1.232.660,00	1,00	1.184.844,00	1,00	1.168.959,00	1,00	1.146.017,00	1,00	1.125.153,00	1,00	1.088.816,00	1,00	1.052.566,00	1,00	997.546,00	1,00
GSYİH	2.291.697,00		2.228.568,00		2.198.432,00		2.149.765,00		2.117.189,00		2.088.804,00		2.058.369,00		1.995.289,00	

Kaynak: (OECD, 2018)

### 3.4.5. İspanya

İspanya Avrupa Birliğine üye bir Akdeniz ülkesi olması sebebiyle incelemeye konu edilmiştir.

#### 3.4.5.1. Veraset ve İntikal Vergisi Tarihçesi

İspanya’da veraset ve intikal vergisi ilk defa 18 Aralık 1987’de 29 numaralı kanun ile yürürlüğe girmiştir (European Commission, 1990: 177). İspanya ’daki veraset ve intikal vergisi, devlet ve özerk toplulukların her ikisi için birden düzenlenmiştir. Veraset ve intikal vergisi, farklı İspanya bölgeleri üzerinde aynıdır. Birçok özerk topluluk, kendi bölgelerinde ikamet edenler için gayrimenkul bağış vergisini önemli ölçüde indirmiştir (Eurojuris International, 2012). İspanya Miras ve İntikal Vergisi Kanununa göre, bu vergi, miras (*mortis causa*), bağış (*vivos*) veya hayat sigortası poliçeleri yoluyla varlıkların (maddi veya maddi olmayan) bireyler tarafından edinimi üzerine alınır (EY, 2018). İspanya veraset ve hibe vergisi ulusal bir vergidir. Ancak, ödenecek olan vergi üzerinde doğrudan etkisi olan bazı yönlerin yasama yetkisi bölgesel yönetimlere devredilmiştir. Gerçekten de, birçok bölge vergi yükünü önemli ölçüde azaltan daha düşük vergi oranlarını, indirimleri ve diğer faydaları kabul etmiştir. Bunun bir sonucu olarak, etkili bir miras vergisi, ulusal yasalara göre bölgesel rejimlere göre çok daha yüksektir.

Ek olarak, kendi kendini yöneten Navarre ve Bask Bölgesi, miras ve hibe vergisinde geniş bir hakka sahiptir. Bu bölgelerdeki vergilendirme, genel İspanya vergi yasalarından önemli ölçüde farklıdır. Önceki tarihlerde, yerleşik olmayanlar (merhum, mirasçı ya da bağışçı ikamet eden ya da taşınmazın İspanya'nın dışında olduğu zaman) olduğunda bölgesel yasa uygulanamaz, ulusal hukuk her durumda uygulanır, bu durumda yerleşik olmayan kişiler genellikle sadece yerleşik olmayan statülerinden dolayı çok daha yüksek bir vergi yüküne tabi idiler. Ancak, Avrupa Birliği Adalet Divanı ADEU), 3 Eylül 2014 tarihli bir kararda İspanyol miras ve hibe vergisine karşı olarak İspanyol miras ve hibe vergisi kurallarının, yalnızca İspanyol sakinlerin bölgesel vergi uygulamalarına izin verdiği için AB Antlaşması'nın serbest dolaşım ilkesine aykırı olduğu sonucuna karar verdi. Bu kararın bir sonucu olarak, İspanya miras ve hibe vergisi değiştirmiştir ve şimdi AB / AEA\* sakinleri bölgesel kurallar uygulama hakkına sahiptir (EY, 2018). Bu karar

\* Avrupa Ekonomik Alanı (EEA) Anlaşması 1992 Yılı'nın Mayıs ayında yedi EFTA üyesi ülke<sup>14</sup> ile Avrupa Topluluğu'nun oniki ülkesi<sup>15</sup> arasında Oporto'da imzalanarak, 1 Ocak 1994'te yürürlüğe girmiştir. EEA Anlaşması, açık ve rekabetçi iç pazarın oluşturulması için gerekli olan

ile birlikte İspanya ilgili kanun hükümlerinde değişikliğe giderek İspanya'da yerleşik olmayan kişilere de söz konusu imkânlardan faydalanma hakkı tanındı (EY, 2018). Bu karar kapsamında murisin Avrupa Birliği veya Avrupa Ekonomik Alanı ülkelerinden herhangi birinde yerleşik olması halinde yine İspanya'da, Avrupa Birliği veya Avrupa Ekonomik Alanı ülkelerinden herhangi birinde yerleşik olan varis özerk yönetimler tarafından uygulanan vergisel avantajlardan faydalanma hakkına sahiptir.

İspanya miras vergisi, mirasçının İspanya'da ikamet etmesi veya devralınan varlığın İspanyol topraklarında bulunması durumunda ödenecektir (inspain, 2018). Yukarıda ifade edildiği üzere, 26/2014 sayılı yasa; bir Avrupa Birliği ülkesi (AB) veya Avrupa Ekonomik Alanı (EEA) vatandaşı olan yurt dışı yerleşiklere uygulanacak İspanya'da miras ve bağış vergisi kurallarını değiştirdi. Bir Avrupa Birliği ülkesi (AB) veya Avrupa Ekonomik Alanı (EEA) vatandaşı olan yurt dışı yerleşiklerin şu andan itibaren, Avrupalı vatandaşların İspanya'da ikamet etmeyen vatandaşları, 2015 yılına kadar gerçekleşmiş olduğu gibi, miras vergisinin İspanya devlet düzenlemesi tarafından değil, miras alınan yüksek değerli mülkün bulunduğu yerin Özerk topluluk vergi oranıyla vergilendirilecektir. Bu değişiklik, Avrupa Adalet Divanı'nın (C-127-12 Eylül 2014 tarihli 3 Eylül 2014 tarihli) İspanya'da yerleşik mirasçıların vergisi uygulamasına ilişkin olarak bölge sakinleri ile yerleşik olmayanlar arasındaki ayrımcılığın yasa dışı olduğunu dikkate alan kararından kaynaklanmaktadır. Konut sakinleri, özerk mevzuat uyarınca (daha iyi kesintiler ve vergi indirimleriyle) miras vergisini öderken, yerleşik olmayanlar da miras vergisi İspanya devlet düzenlemelerine göre ödenmekteydi (inspain.today, 2018).

İspanya'da miras vergisi esas itibarıyla ulusal nitelikte bir vergi olmakla birlikte düzenleme yapma yetkisi kimi yönleriyle özerk yönetimlere devredilmiştir. Devredilen bu yetki kapsamında birçok özerk yönetim daha düşük vergi oranları ve indirimler uygulamak suretiyle mükellefler üzerindeki vergi yükünü azaltmaktadır (Spence Clarke ve Co, 2014: 1). Bu uygulama sebebiyle mirasın vergilendirmesi noktasında ulusal uygulama özerk yönetimlere kıyasla daha verimlidir. Diğer taraftan Navarre ve Bask özerk yönetimleri daha geniş manada düzenleme yapma yetkisine sahiptir. Bu bölgelerde uygulanan vergi kanunları ulusal vergi düzenlemelerinden tamamen farklı bir yapıdadır.

---

dört temel unsura dayanmaktadır: Malların, hizmetlerin, kişilerin ve sermayenin serbest dolaşımı. Bu anlaşma sayesinde EFTA ülkeleri AT iç pazarında dahil olmuşlardır (TEPAV, 2005: 8).

### 3.4.5.2. Verginin Mükellefi ve Vergi Sorumlusu

İspanya'da miras vergisinin mükellefi murisin İspanya'da yerleşik olup olmadığına bakılmaksızın kendisine miras bırakılan veya murisin sigortasından faydalanan varislerdir (Yurtsever, 2005: 121). Verginin miktarı ise varisin İspanya vatandaşı ya da İspanya'da yerleşik olup olmamasına göre değişiklik göstermektedir. Vergi beyannamesinin sunulması, vergiye konu malvarlığı değerlerinin tespiti, verginin ödenmesi gibi vergisel sorumluluklar da yine aynı şekilde varisler tarafından yerine getirilmektedir.

### 3.4.5.3. Verginin Konusu ve Vergiyi Doğuran Olay

Murisin vefat ettiği tarihte sahip olduğu tüm taşınır ve taşınmaz malvarlığı değerleri ile hayat sigortası kapsamında elde edilen haklar miras vergisinin konusunu oluşturmaktadır. Miras vergisini doğuran olay ise murisin vefatıdır.

### 3.4.5.4. Verginin Matrahı, İstisna ve Muafiyetler ve Vergi Oranı

Vergi, miras bırakanın varlıklarının net değeri üzerinden hesaplanır. Verginin hesaplanması alınacak olan bedelin net değerine, mirasçının vasiyet eden ya da ölen arasındaki akrabalık derecesine ve mirası alanın net varlığına bağlıdır (Yurtsever, 2005: 122). Bu sebeple İspanya'daki miras vergisinin vergi matrahı, her mirasçının bireysel kazanımının net değeridir. Mülkün gerçek değeri ve Devlet veya Özerk topluluklara göre indirilebilecek herhangi bir ücret ve borçtan indirilen haklar olarak anlaşılır (inspain.today). İspanya vergi amaçları için, maddi ve maddi olmayan varlıklar genel olarak piyasa değerinde değerlendirilmektedir. Gayrimenkuller de piyasa değerlemesine tabidir. Bununla birlikte, piyasa değerleri belirsiz olduğundan, vergi makamları genellikle geçerli vergi beyanında belirtilen (genellikle daha düşük) değeri kabul eder. Genel olarak varoluşları kanıtlandığı sürece, merhumun borçlu olduğu miktarlardan mahsup edilebilir. Ayrıca, vefat edenlerin İspanya'daki kamu idarelerinden herhangi birine borcu olan vergiden mahsup edilebilecektir (inspain.today, 2018).

Mükellef tarafından elde edilen vergilendirilebilir değer, arazinin veya bağışçının bir kısmını oluşturan varlıkların adil piyasa değeri (FMV) veya hayat sigortası poliçesinin faydası dikkate alınarak belirlenir. Mülkün veya bağışçının malvarlıklarına bağlanan takas ve teminatlar, ölen veya bağışlayan tarafından aktarılan yükümlülükler ile birlikte ölen kişiyle ilgili belirli borç ve harcamalar düşülebilir (Ernst ve Young, 2018). İspanya'da miras vergisinin hesaplanmasında, mirasla birlikte aile ilişkisine ve devralınan

mülkün türüne bağlı olarak, devralınan malların net değerine (mülkiyet ve hakların eksi borçlarının değeri), vergi matrahında indirimler uygulanmaktadır. Bunlar Devlet düzenlemelerine göre indirimlerdir.

Veraset vergisinin matrahının, intikalin miras yoluyla eşe, çocuklara, evlatlıklara, bunların yokluğunda anne ve babaya gerçekleşmesi halinde, % 95 oranında düşürülebileceği belirtilmektedir. Bunun için,

- Lehine miras yoluyla mal transfer olan kişinin, söz konusu mallan, en az 10 yıl süre ile mal varlığında tutması,

- Bağış yapılan kişinin intikal eden malların değerinde ciddi bir düşüşle sonuçlanacak işlemleri bilerek yapmaması

gerekmektedir \*.

Varisin sahip olduğu taşınır ve taşınmaz tüm malvarlığı değerleri ile hayat sigortası kapsamında hak sahiplerine ödenecek olan tutarlar miras vergisi matrahına dâhil edilmektedir. Matrahın belirlenmesi noktasında mirasa konu malvarlığı değerlerinin parasal değeri hesaplanırken söz konusu malvarlığının serbest piyasa değeri esas alınmaktadır. Varisin İspanya’da yerleşik olup olmaması uygulanacak olan vergi muafiyet, istisna ve oran gibi hususlar açısından önem arz etmektedir. İspanya’da yerleşik olarak kabul edilen miras vergisi mükellefleri murisin gerek İspanya sınırları içerisinde gerekse diğer ülkelerde bulunan tüm malvarlığı değerlerinden kendilerine düşen pay üzerinden hesaplanacak olan miras vergisini ödemekle yükümlüdür.

İspanya’da yerleşik olmayan varisler ise murisin sadece İspanya sınırları içerisinde bulunan malvarlığı değerlerinden kendilerine düşen miras payı üzerinden hesaplanacak olan miras vergisini ödemekle yükümlüdür. Yabancı şirketlere ait hisseler miras vergisi açısından yabancı nitelikte malvarlığı olarak kabul edilmektedir. Ancak İspanya vergi daireleri sahip olduğu temel malvarlığı İspanya’daki taşınmazlar olan şirket hisseleri için İspanya’da bulunan malvarlığı ile aynı hükümlere tabi tutmaktadır.

---

\* Ayrıca, verginin matrahındaki % 95 oranındaki azaltmanın, bazı transfer şekillerinde, sağlar arası intikallerde de uygulanabileceği belirtilmektedir. Bunlar, intikali gerçekleştirenin 65 yaşından fazla olması veya kalıcı olarak engelli olması ve yönetim görevini bırakmış olması koşuluyla, bireysel bir işletmenin transferi veya net değer vergisinden istisna olan malların, eşe, çocuklara ve evlatlıklara olan transferleridir (Invest In Spain,2012: 72).



Aşağıdaki koşullardan birinin sağlanması halinde ilgili kişi vergi mevzuatı kapsamında İspanya’da yerleşik olarak kabul edilmektedir;

- Bir takvim yılı içinde 183 günden daha fazla süre İspanya’da bulunan kişi (Bu süre hesaplanırken kişinin 183 günden daha fazla süre İspanya dışında bulunduğuna ilişkin ilgili ülke vergi dairesinden alınan form vb. nitelikte delil bulunmayan hallerde arazi nitelikteki giriş çıkışlar sebebiyle farklı ülkede geçirilen süreler İspanya’da geçirilmiş olarak değerlendirilir.)

- Aktivitelerinin ve ekonomik faaliyetlerinin merkezi İspanya olan kişi. Aksi ispat edilene kadar eşi ya da reşit olmayan çocukları İspanya’da yerleşik olarak kabul edilen kişinin kendisi de İspanya’da yerleşik olarak kabul edilir.

Matrah hesaplanırken mirasa konu malvarlığı değerlerine bağlı teminatlar, yükümlülükler, borçlar ve harcamalar vergi matrahından düşülmektedir.

Elde edilen miktardan mükellefin İspanya’da yerleşik olup olmadığına bakılmaksızın belirli tutarlar matrahtan indirilmektedir. Ancak indirilecek olan miktarlar ile matraha uygulanacak olan vergi oranı varis ile muris arasındaki yakınlık ilişkisine göre değişiklik arz etmektedir (Guillermo vd., 2011: 6). İspanya’ da veraset ve intikal vergisi oranları, murise veya bağış yapan kişiye olan akrabalık derecesine göre değişebilmektedir. Buna göre, dört tane akrabalık grubu vardır (Salinas ve Synold, 2013):

- Grup I: 21 yaşın altındaki altsoy.
- Grup II: 21 yaşın üzerindeki altsoy, eş ve üstsoy.
- Grup III: İkinci ve üçüncü dereceden akrabalar.
- Grup IV: Diğer kişiler (Advocateabroad, 2019: 1)

Bu kapsamda uygulanması gereken istisna miktarları aşağıda yer almaktadır;

- Grup I: 15.956 Avro ve 21 yaş altı olan her yıl için 3.990 Avro. Ancak bu kapsamda uygulanan toplam istisna miktarı 47.858 Avroyu geçemez.

- Grup II: 15.956 Avro.
- Grup III: 7.993 Avro.
- Grup IV: Herhangi bir istisna uygulanmamaktadır.
- Engelli varisler için 47.858 veya 150.253 Avro.
- Aile konutunun yakın akrabalara miras bırakılması halinde 122.606

Avroyu aşmamak koşuluyla taşınmazın değerinin %95’i oranında.

- Varisin eş, alt soy ya da üst soy olması halinde hayat sigortası kapsamındaki gelirler için 9.195 Avro (Salinas ve Synold, 2013: 1).

İspanya’da artan oranlı bir vergi sistemi öngörülmüştür ve uygulanması gereken nihai vergi oranı varis ile muris arasındaki akrabalık ilişkisine göre farklılık arz etmektedir (Cremades , 2018: 3). Miras vergisi matrahı ve uygulanması gereken vergi oranları aşağıdaki tabloda yer almaktadır (Synold, 2018: 1);

**Tablo 11. İspanya’da Geçerli Miras Vergisi Oranları**

Vergi Matrah Dilimi (Avro)	Vergi Oranları
0 – 7.993,46	7,65
7.993,47 – 15.980,91	8,50
15.980,92 – 23.968,36	9,35
23.968,37 – 31.955,81	10,20
31.955,82 – 39.943,26	11,05
39.943,27 – 47.930,72	11,90
47.930,73 – 55.918,17	12,75
55.918,18 - 63.905,62	13,60
63.905,63 – 71.893,07	14,45
71.893,08 – 79.880,52	15,30
79.880,53 – 119.757,67	16,15
119.757,68 – 159.634,83	18,70
159.634,84 – 239.389,13	21,25
239.389,14 – 398.777,54	25,50
398.777,55 – 797.555,08	29,75
797.555,08 - ...	34,00

**Kaynak:** Invest in Spain, (2019) Guide To Business In Spain Tax System, Madrid, 2019, [http://www.investinspain.Org/guidetobusiness/en/3/CAP\\_3\\_2012\\_ingles.pdf](http://www.investinspain.Org/guidetobusiness/en/3/CAP_3_2012_ingles.pdf), (03.09.2019).

Yukarıda yer alan oranlara varisin miras öncesindeki net malvarlığı ve muris ile olan yakınlık seviyesine göre belirlenen bazı ek katsayılar uygulanarak nihai vergi oranı tespit edilmektedir.

Aşağıda Tablo 17’ de akrabalık derecelerine göre uygulanan katsayılar verilmiştir. İspanya vergi amaçları için, maddi ve maddi olmayan varlıklar genel olarak piyasa değerinde değerlendirilmektedir. Gayrimenkuller de piyasa değerlemesine tabidir. Bununla birlikte, piyasa değerleri belirsiz olduğundan, vergi makamları genellikle geçerli vergi beyanında belirtilen (genellikle daha düşük) değeri kabul eder

(WF Synold ve Associates, 2018). İndirgenmiş net değere aşağıdaki vergi oranları uygulanır.

**Tablo 12. Vergisi Oranlarına Uygulanacak Katsayılar**

Varisin Miras Öncesi Malvarlığı Değeri	Muris İle Yakınlık Derecesi		
	I ve II	III	IV
0 – 402.678,11	1,0000	1,5882	2,0000
402.678,12 – 2.007.380,43	1,0500	1,6676	2,1000
2.007.380,44 – 4.020.770,98	1,1000	1,7471	2,2000
4.020.770,99 - ...	1,2000	1,9059	2,4000

**Kaynak:** Miller, J. (2005), <http://www.taxationweb.co.uk/tax-articles/general/spanish-inheritance-tax.html>, (10.10.2018).

En yüksek vergi dilimi için geçerli vergi oranına en yüksek katsayı uygulandığında vergi matrahına nihai olarak uygulanacak vergi oranı %81,60 (34 x 2,4) seviyesine ulaşmaktadır.

Ancak bazı özerk yönetimlerde bu oranlar değişiklik arz etmektedir;

- Balear Adaları, Galiçya ve Murcia’da mirasın I. grup üyelerine bırakılmış olması halinde neredeyse hiç miras vergisi ödenmemektedir.
- Katalonya sadece eş açısından %99 oranında vergi istisnası uygulamaktadır. Diğer tüm mirasçılara uygulanan istisna miktarı vergiye tabi miktar arttıkça azalmaktadır.
- La Rioja, Castilla La Mancha ve Madrid I. ve II. grup üyeleri arasındaki miras paylaşımında neredeyse hiç miras vergisi uygulamamaktadır.
- Aragon 18 yaşın altındaki varisler için 3 milyon avroya kadarki mirasa konu malvarlığı değerlerini vergiden istisna tutmuştur.
- Andolucia I. ve II. grup üyeleri arasındaki miras paylaşımında 1 milyon avroya kadarki mirasa konu malvarlığı değerlerini vergiden istisna tutmuştur (Spence Clarke ve Co, 2018).

#### 3.4.5.5. Tahakkuk, Beyan ve Ödeme Süresi

Veraset ve intikal vergisi, veraset veya bağışı alan kişi tarafından ödenir (Financial Pages in Spain, 2013). Miras bırakanın ölüm tarihinden itibaren altı ay içinde veya intikalın gerçekleştiği tarihten itibaren otuz gün içinde verginin ödenmesi gerekmektedir (Yurtsever, 2005: 121). Miras vergisi beyannamesinin de genel olarak murisin vefat ettiği

tarihten itibaren 6 ay içerisinde sunulması gerekmektedir. Ancak bazı özerk bölgelerde farklı prosedürler uygulanmaktadır. Ödemenin de beyannamenin sunulması aşamasında yapılması gerekir (Judicare, 2017: 6). Özerk bölgelerde beyannamenin sunulması ve ödenme koşulları haricinde beyannamenin formatı ve diğer prosedürler açısından da farklı uygulamalar mevcuttur.

#### **3.4.5.6. Mirasçılarının Sorumluluğu**

İspanya'da mirasçılarının statüleri mirası kabul edip etmediklerine göre değişiklik arz etmektedir. Bu noktada mirasçılarının üç seçenekleri bulunmaktadır;

- Mirası kayıtsız ve şartsız kabul etmek,
- Mirası envanterden yararlanmak koşuluyla kabul etmek,
- Mirası kayıtsız ve şartsız reddetmek (European Judicial Network, 2018).

Mirasçılık işlemleri ile ilgili genel yetkili makam noterlerdir ve istisnai haller dışında mirasın kabulü ve reddine ilişkin beyanlar noter nezdinde gerçekleştirilmektedir. Ancak mirasın kabulü açık bir beyan ile yapılabileceği gibi mirasa konu malvarlığı ile ilgili olağan işlemler dışındaki işlemleri gerçekleştirmek suretiyle örtülü biçimde de gerçekleştirilebilir. Mirasın kayıtsız şartsız kabul edilmiş olması halinde mirasçılar murisin tüm borçlarından dolayı payları nispetinde şahsi malvarlıkları ile sorumludurlar. Mirasın envanterden faydalanmak koşuluyla kabul edilmiş olması halinde ise mirasçı murisin borçlarından sadece mirasa konu malvarlığının payına düşen hissesi kadar sorumludur. Veraset işlemlerinin gerçekleştirilmesi için muris tarafından vasiyetnamede vasi atanmış olabileceği gibi miras paylaşım sürecinde de bu konuda mirasçılar anlaşarak bir kişiyi görevlendirebilirler. Anlaşmazlık halinde mahkeme tarafından da vekil görevlendirilebilir. Murisin gelir vergisi beyannamesi diğer aile fertlerinden bağımsız şekilde bireysel olarak varisleri tarafından düzenlenir ve murisin vefat ettiği takvim yılını takip eden yıl 30 Haziran tarihine vergi idaresine sunulmaktadır (Tributaria, 2018).

#### **3.4.5.7. Veraset ve Hibe Vergisinin Bütçe ve Vergi Gelirleri İçindeki Payı**

İspanya'da 2010-2017 yıllarında veraset vergilerinin bütçe ve vergi gelirleri içindeki payları incelenmiştir. Bu vergilerin bütçe gelirleri içindeki payı yaklaşık %1 civarında olup, bütçe gelirleri içinde çok önemli bir paya sahip değildir. Vergi gelirleri içindeki payı da yaklaşık %1,5 dolaylarındadır.



### **3.4.6. Japonya**

Veraset vergisi Japonya'da da uygulanmakta olup, Uzak Doğu ülkesi olarak tez konumuz kapsamında incelenmiştir.

#### **3.4.6.1. Veraset ve İntikal Vergisi Tarihçesi**

Japonya Miras Vergisi Kanununda (sozoku zei ho) hem miras sebebiyle malvarlığı transferini hem de hayatta olanlar arasındaki bağışlamalara ilişkin düzenlemeler yer almaktadır. Japonya'da miras vergisi ulusal bir vergi niteliğindedir ve yerel yönetimler tarafından bu kapsamda herhangi bir vergi tahsil edilmemektedir.

#### **3.4.6.2. Verginin Konusu ve Vergiyi Doğuran Olay**

Japonya'da tereke değil, bireysel mirasçılar vergilendirilmektedir. Miras veya miras yoluyla elde edilen tüm mülklerin toplam değeri üzerinde miras vergisi uygulanır. Daha sonra, hesaplanan vergi tutarı, merhumun mülkünü vasiyetine uygun olarak alacakları veya mirasçıların mutabakatı ile pay sahipleri arasında tahsis edilir. Vergi, yasal mirasçı ve yasal varislere göre hesaplanırken, vergi yükümlülüğü, gerçekte mülk edinenlere atfedilir (Ernst veYoung, 2013: 342).

Murisin mirasa konu olan taşınır ve taşınmaz nitelikteki tüm malvarlığı değerleri verginin konusunu oluşturmaktadır. Murisin vefatı ise miras vergisini doğuran olaydır.

#### **3.4.6.3. Verginin Mükellefi ve Vergi Sorumlusu**

Miras vergisi mirasa konu malvarlığından tahsil edilmemekte olup kendisine miras kalan varis tarafından ödenmektedir yani varis miras vergisinin mükellefi konumundadır (Nagasawa Tax and Consulting Office, 2018: 1).

Beyannamenin sunulması, verginin ödenmesi, mirasa konu malvarlığının parasal değerinin hesaplanması gibi vergisel sorumluluklar da yine verginin mükellefi konumundaki varisler tarafından yerine getirilmektedir.

#### **3.4.6.4. Verginin Matrahı, İstisna ve Muafiyetler ve Vergi Oranı**

Veraset vergisi miras veya vasiyet yoluyla elde edilen tüm mal ve haklardan ölenin borç ve cenaze masraflarının düşürülmesi sonucu elde edilen matrah üzerinden hesaplanmaktadır (Öz ve Vural, 2005: 121), ancak her bir varis ayrı ayrı vergilendirilmektedir. Veraset vergisinde matrahın hesaplanmasında aşağıdaki hususlar

ise matraha dâhil edilmemektedir (Öz ve Vural, 2005: 121) (Tax Breau Ministry of Finance , 2003)

a) Mirasçılar tarafından elde edilen hayat sigortası veya kişisel kaza sigortası gelirleri (azami 5.000.000 Yen)

b) Mirasçılarının murisin ölümüne bağlı olarak ölüm tarihinden itibaren üç yıl içinde almış oldukları emeklilik ve benzeri gelirleri (azami 5,000,000\*kanuni mirasçı sayısı).

Mirasa konu malvarlığının parasal değeri hesaplanırken serbest piyasa değerleri esas alınmaktadır (MoF, 2006: 130). Ayrıca ilgili birimler tarafından malvarlığı için yapılacak değerlemede uygulanacak olan yöntemlerin açıklandığı bir sirküler yayımlanmıştır.

Matraha dâhil edilecek olan malvarlığı değerlerinin kapsamı ise vergi mükellefinin Japonya’da ikamet edip etmemesi ya da Japonya vatandaşı olup olmamasına göre değişiklik arz etmektedir (KPMG, 2017: 3). Aşağıda kişiler Japonya dışında bulunuyor olsalar da vergi kanunları açısından Japonya’da ikamet ediyor olarak değerlendirilmektedir;

- Japonya dışında eğitim gören ancak Japonya Gelir Vergisi Kanunu çerçevesinde Japonya’da ikametgâh sahibi olan kimseye bağlı olan kişi,
- Bir yıldan daha az bir süre için yurtdışında kişisel hizmet sunmak üzere görevlendirilen kişi.

Japonya vatandaşı olsun ya da olmasın vefat tarihinde Japonya’da ikamet eden varisler miras vergisi açısından tam mükellef kabul edilmektedir.

Diğer taraftan varis ya da muris vefat tarihinden önceki 10 yıllık dönemde herhangi bir şekilde Japonya’da ikametgâh sahibi ise, vefat tarihinde Japonya’da ikamet etmeyen ancak Japonya vatandaşı olan varisler tam mükellef olarak kabul edilmektedir.

Muris vefat tarihinden önceki 10 yıllık dönemde herhangi bir şekilde Japonya’da ikametgâh sahibi ise, varis Japonya vatandaşı olmasa da ya da Japonya’da ikamet etmiyor olsa da tam mükellef konumundadır.

Eğer muris vefat tarihi öncesindeki 10 yıllık dönemde herhangi bir şekilde Japonya’da ikametgâh sahibi değilse;

- Japonya vatandaşı olan ve vefat tarihi öncesindeki 10 yıllık dönemde Japonya’da ikametgâh sahibi olmayan kişiler,
- Japonya vatandaşı olmayan ve vefat tarihinde Japonya’da ikamet etmeyen kişiler,

miras vergisi açısından dar mükellef olarak kabul edilmektedir (KPMG, 2018: 4).

Tam mükellefiyetin söz konusu olduğu durumlarda murisin gerek Japonya’da gerekse diğer ülkelerde bulunan tüm malvarlığı değerleri miras vergisi matrahına dâhil edilmektedir. Ancak dar mükellefiyetin söz konusu olması halinde ise sadece Japonya’da bulunan malvarlığı değerleri vergi matrahı kapsamına dâhil edilmektedir.

Murisin, vefat tarihinden önceki 15 yıllık dönemde toplamda 10 yıldan daha az süre Japonya’da ikamet etmiş olması halinde, vefat tarihinde varis ve murisin Japonya’da ikamet etmiyor olması ve Japonya vatandaşı olmaması koşuluyla, varisler Japonya dışındaki malvarlığı değerleri için miras vergisi ödemekle yükümlü değildir (McKenzie, 2017).

Vergi matrahı ve ödenmesi gereken vergi hesaplanırken öncelikle varislerin miras payından bağımsız olarak mirasa konu malvarlığı kapsamında ödenmesi gereken toplam miras vergisi hesaplanmakta ardından da hesaplanan vergi varislerin hukuki durumlarına göre paylaşılmaktadır.

Murisin vefatından önceki 3 yıllık dönemde gerçekleştirdiği karşılık bağışlamalara konu malvarlığı değerleri de miras vergisi matrahına dâhil edilmektedir. Ancak söz konusu bağışlamalar gerçekleştirildiği dönemde vergiye tabi tutulmuş olması halinde daha önce ödenen vergi ödenmesi gereken miras vergisinden mahsup edilmektedir.

Miras vergisi matrahından istisna tutulan malvarlığı değerlerini aşağıdaki şekilde sıralamak mümkündür;

- Japonya devleti ve yerel idarelere bağlı kar amacı gütmeyen kuruluşlara bağışlanan miras payları,
- Her bir yasal varise hayat sigortasından kaynaklanan miras payı için 5 milyon yen,
- Her bir yasal varise emeklilik ikramiyesinden kaynaklanan miras payı için 5 milyon yen.



Ödenmesi gereken verginin hesaplanması için gereken işlemleri ise aşağıdaki şekilde sıralamak mümkündür;

- Miras vergisi matrahına dâhil edilecek olan tüm malvarlığının toplam parasal değerinin hesaplanması,
- Hesaplanan tutardan temel istisna tutarı olan 30 milyon yen ve her bir varis için geçerli 6 milyon yen istisna tutarını elde edilen tutardan indirmek,
- Elde edilen vergilendirilebilir malvarlığı değerini her bir mirasçıya miras payı oranında paylaşmak,
- Her bir varis için hesaplanan söz konusu vergi matrahına aşağıdaki tabloda yer alan vergi oranlarını uygulayarak ödenmesi gereken vergi miktarını hesaplamak.

Japonya’da veraset vergisinin oranı %10 ile %55 arasında artan oranlı olarak değişmektedir. Japonya’da artan oranlı vergi sistemi öngörülmüş olup vergisi matrahı ve uygulanması gereken vergi oranları aşağıdaki tabloda yer almaktadır (Matsushita, 2018: 162).

**Tablo 13. Japonya Veraset Vergisi Oranları**

Vergi Matrah Dilimi (JPY)	Vergi Oranları (%)
0 – 10.000.000	10
10.000.001 - 30.000.000	15
30.000.001 - 50.000.000	20
50.000.001 - 100.000.000	30
100.000.001 - 200.000.000	40
200.000.001 - 300.000.000	45
300.000.001 - 600.000.000	50
600.000.001 - ...	55

**Kaynak:** PWC, Japan; <http://taxsummaries.pwc.com/ID/Japan-Individual-Other-taxes> (10.10.2018)

Yukarıdaki tabloda yer alan vergi matrah ve oranları her bir varis için ayrı ayrı uygulanmaktadır.

Murisin eşi, anne babası ve çocukları dışında kalan mirasçılar için ise yukarıda yer alan oranlara ek olarak %20 oranında ek vergi uygulanmaktadır. Murisin torununun murisin üvey evladı olması halinde ona da %20 oranında ek vergi uygulanmaktadır.

Diğer taraftan murisin yakın akrabası olan varisler için aşağıdaki miktarda vergi indirimi uygulanmaktadır;

- Murisin eşinin yasal miras payını aşan kısım için hesaplanan miras vergisi veya 160 milyon yen (Nakada, 2017: 2),
- Varisin 20 yaşından küçük olması halinde 20'den küçük olduğu her yıl için 100.000 yen,
- Varisin engelli olması halinde 85 yaşından küçük olduğu her yıl için 100.000 yen.

Eğer muris vefat etmeden önceki 10 yıllık dönemde miras vergisi ödemiş ise söz konusu miktar varisler tarafından ödenecek olan vergiden mahsup edilmektedir.

Matraha konu malvarlığı değerleri için farklı ülkelerde miras vergisi ödenmiş olması halinde de çifte vergilendirme olmaması için ödenen tutar Japonya'da ödenmesi gereken vergiden mahsup edilmektedir.

#### **3.4.6.5. Tahakkuk, Beyan ve Ödeme Süresi**

Miras vergisi beyannamesinin varislerin mirastan haberdar oldukları tarihten itibaren başlamak üzere 10 ay içerisinde sunulması gerekmektedir. Birden fazla varisin bulunması ve Japonya'da ikamet ediyor olmaları halinde ortak bir beyanname düzenlenmekte ve ikametgâhlarının bulunduğu yer vergi dairesine sunulmaktadır.

Ancak murisin vefat tarihinde Japonya'da ikamet etmiyor olması halinde her bir varis ayrı ayrı miras vergisi beyannamesi hazırlamakla ve ikametgâhının bulunduğu yer vergi dairesine sunmakla yükümlüdür. Eğer hem muris hem de varis Japonya'da ikamet etmiyorsa varis vergi beyannamesini dilediği vergi dairesine sunabilir.

Miras vergisi kural olarak tek seferde ve beyanname verilmesi aşamasında nakit olarak ödenmektedir. Ancak ödeme tarihinin 20 yıla kadar ertelenmesi de mümkündür. Diğer taraftan nakit ödemenin mümkün olmadığı durumlarda mirasa konu malvarlığı değerleri ile ödeme yapılması da mümkündür. Mirasa konu malvarlığı ile yapılan aynı ödemenin en önemli avantajı söz konusu malvarlığının miras vergisini ödemek için satılması halinde oluşabilecek gelir vergisinden kaçınma imkânı tanınmasıdır.

### 3.4.6.6.Mirasçılarının Sorumluluğu

Japonya’da vefat ile birlikte mirisin sahip olduğu malvarlığı değerleri ve borçlar reddetme hakları saklı kalmak üzere otomatik olarak mirasçılara geçmektedir. Bu noktada mirasçılarının üç seçeneği bulunmaktadır;

- Şartsız olarak mirası kabul etmek,
- Şartlı olarak mirası kabul etmek,
- Mirası reddetmek. (Danwerth, 2018)

Mirasçılar vefatı ve mirasçı olduklarını öğrendikleri tarihten itibaren 3 aylık süre içinde bu konuda karar vermek zorundadırlar. Bu sürede herhangi bir karar açıklamayan mirasçılar mirası şartsız olarak kabul etmiş sayılırlar.

Mirası şartsız olarak kabul eden mirasçılar mirisin borçlarından dolayı payları nispetinde şahsi malvarlıkları ile sınırsız olarak sorumludurlar.

Mirasın şartlı olarak kabul edildiğinin beyan edilmesi halinde söz konusu mirasçılar mirisin borçlarından dolayı kendi paylarına düşen malvarlığı değerleri kadar sorumludurlar. Birden fazla mirasçının bulunması halinde şartlı kabul ancak tüm mirasçılarının bu yönde karar vermesi halinde uygulanabilmektedir. Şartlı kabul ancak aile mahkemesi tarafından onaylandıktan sonra hüküm ifade etmektedir.

Mirası reddetmek isteyen mirasçı ise aile mahkemesine yazılı ya da sözlü başvuruda bulunmak zorundadır. Mirası reddeden mirasçılarının mirisin borçlarından dolayı herhangi bir sorumluluğu bulunmamaktadır.

Mirası kabul eden mirasçılar mirisin gelir vergisi beyannamesini düzenlemek ve tahakkuk eden vergiyi ödemek için müşterek sorumluluk sahibidirler. Bu kapsamda düzenlenecek olan gelir vergisi beyannamesinin mirisin vefat ettiği takvim yılını takip eden yıl 16 Şubat – 15 Mart tarihleri arasında sunulması gerekmektedir (Yamaguchi, 2018).

### 3.4.6.7. Veraset ve Hibe Vergilerinin Bütçe ve Vergi Gelirleri İçindeki Payı

Japonya’da 2010-2016 yıllarında veraset vergilerinin bütçe ve vergi gelirleri içindeki payları incelenmiştir. Bu vergilerin bütçe gelirleri içindeki payı yaklaşık %1 civarında olup, bütçe gelirleri içinde çok önemli bir paya sahip değildir. Vergi gelirleri içindeki payı da yaklaşık %1,5 dolaylarındadır.

Tablo 20. Japonya'da Veraset Vergisinin Bütçe ve Vergi Gelirleri İçindeki Payı

	2016	Gelirlerin Bütçe İçindeki Payı	2015	Gelirlerin Bütçe İçindeki Payı	2014	Gelirlerin Bütçe İçindeki Payı	2013	Gelirlerin Bütçe İçindeki Payı	2012	Gelirlerin Bütçe İçindeki Payı	2011	Gelirlerin Bütçe İçindeki Payı	2010	Gelirlerin Bütçe İçindeki Payı
<b>JAPONYA (YEN)</b>														
Gelir Üzerinden Alınan Vergiler	50.447.700,00	0,26	50.968.724,00	0,27	49.939.200,00	0,28	47.534.200,00	0,29	43.352.100,00	0,27	40.910.000,00	0,26	40.034.300,00	0,26
Harcama Üzerinden Alınan Vergileri	33.711.000,00	0,18	34.286.420,00	0,18	30.991.300,00	0,17	25.744.100,00	0,15	25.055.500,00	0,16	24.966.300,00	0,16	24.730.200,00	0,16
Servet Üzerinden Alınan Vergiler	13.772.300,00	0,07	13.399.739,00	0,07	13.305.600,00	0,07	12.939.500,00	0,08	12.716.100,00	0,08	13.100.000,00	0,08	12.878.300,00	0,08
* Veraset ve Hibe Vergisi	2.131.400,00	0,01	1.968.440,00	0,01	1.882.900,00	0,01	1.574.300,00	0,01	1.503.900,00	0,01	1.474.400,00	0,01	1.250.400,00	0,01
* Diğer Servet Vergileri	11.640.900,00	0,06	11.431.299,00	0,06	11.422.700,00	0,06	11.365.200,00	0,07	11.212.200,00	0,07	11.625.600,00	0,07	11.627.900,00	0,08
Diğer vergi gelirleri	417.600,00	0,00	413.006,00	0,00	398.500,00	0,00	383.900,00	0,00	386.200,00	0,00	370.600,00	0,00	380.900,00	0,00
Toplam Vergi Geliri	98.348.600,00	0,51	99.067.889,00	0,52	94.634.600,00	0,53	86.601.700,00	0,52	81.509.900,00	0,51	79.346.900,00	0,51	78.023.700,00	0,51
Sosyal Güvenlik Gelirleri	66.614.300,00	0,35	64.465.200,00	0,34	62.251.800,00	0,35	59.803.400,00	0,36	58.088.200,00	0,36	56.324.500,00	0,36	54.460.600,00	0,36
Diğer Gelirler	27.117.100,00	0,14	26.546.611,00	0,14	22.045.900,00	0,12	20.248.600,00	0,12	20.329.300,00	0,13	19.368.200,00	0,12	20.570.400,00	0,13
Toplam Bütçe Geliri	192.080.000,00	1,00	190.079.700,00	1,00	178.932.300,00	1,00	166.653.700,00	1,00	159.927.400,00	1,00	155.039.600,00	1,00	153.054.700,00	1,00
GSYİH	538.445.800,00		531.985.800,00		513.876.000,00		503.175.600,00		494.957.200,00		491.408.500,00		500.353.900,00	

	2016	Gelirlerin Bütçe İçindeki Payı	2015	Gelirlerin Bütçe İçindeki Payı	2014	Gelirlerin Bütçe İçindeki Payı	2013	Gelirlerin Bütçe İçindeki Payı	2012	Gelirlerin Bütçe İçindeki Payı	2011	Gelirlerin Bütçe İçindeki Payı	2010	Gelirlerin Bütçe İçindeki Payı
<b>JAPONYA (EURO)</b>														
Gelir Üzerinden Alınan Vergiler	504.477,00	0,26	509.687,24	0,27	499.392,00	0,28	475.342,00	0,29	433.521,00	0,27	409.100,00	0,26	400.343,00	0,26
Harcama Üzerinden Alınan Vergileri	337.110,00	0,18	342.864,20	0,18	309.913,00	0,17	257.441,00	0,15	250.555,00	0,16	249.663,00	0,16	247.302,00	0,16
Servet Üzerinden Alınan Vergiler	137.723,00	0,07	133.997,39	0,07	133.056,00	0,07	129.395,00	0,08	127.161,00	0,08	131.000,00	0,08	128.783,00	0,08
* Veraset ve Hibe Vergisi	21.314,00	0,01	19.684,40	0,01	18.829,00	0,01	15.743,00	0,01	15.039,00	0,01	14.744,00	0,01	12.504,00	0,01
* Diğer Servet Vergileri	116.409,00	0,06	114.312,99	0,06	114.227,00	0,06	113.652,00	0,07	112.122,00	0,07	116.256,00	0,07	116.279,00	0,08
Diğer vergi gelirleri	4.176,00	0,00	4.130,06	0,00	3.985,00	0,00	3.839,00	0,00	3.862,00	0,00	3.706,00	0,00	3.809,00	0,00
Toplam Vergi Geliri	983.486,00	0,51	990.678,89	0,52	946.346,00	0,53	866.017,00	0,52	815.099,00	0,51	793.469,00	0,51	780.237,00	0,51
Sosyal Güvenlik Gelirleri	666.143,00	0,35	644.652,00	0,34	622.518,00	0,35	598.034,00	0,36	580.882,00	0,36	563.245,00	0,36	544.606,00	0,36
Diğer Gelirler	271.171,00	0,14	265.466,11	0,14	220.459,00	0,12	202.486,00	0,12	203.293,00	0,13	193.682,00	0,12	205.704,00	0,13
Toplam Bütçe Geliri	1.920.800,00	1,00	1.900.797,00	1,00	1.789.323,00	1,00	1.666.537,00	1,00	1.599.274,00	1,00	1.550.396,00	1,00	1.530.547,00	1,00
GSYİH	5.384.458,00		5.319.858,00		5.138.760,00		5.031.756,00		4.949.572,00		4.914.085,00		5.003.539,00	

Kaynak: (OECD, 2018)

### 3.4.7. Yabancı Ülke Uygulamalarının Değerlendirilmesi

Ülkelerin devlet yapıları, hukuk sistemleri, ekonomik düzenleri gibi birçok unsur vergilerin tarh, tahakkuk ve tahsilini etkilemektedir. Keza veraset vergisi tekniğinde uygulanan yöntem, oran, istisna, değerlendirme ve indirimler gibi hususlar ülkelere göre farklılık arz edebilmektedir. Burada da veraset vergisi uygulamasındaki benzerlik ve farklılıklar ele alınmıştır. Bu ülkelerde Veraset vergisi uygulama yöntemi açısından Japonya, Almanya, Fransa ve İspanya ile aynı yöntemi (“miras payı vergisi”/“miras payı yaklaşımı”) uygulamaktadır. Burada mirasçılarının ölenle akrabalık bağına göre miras payı üzerinden artan oranlı vergileme söz konusudur. Buna mukabil İngiltere, “tereke vergisi” yöntemini, ABD ise, karma sistem yöntemini uygulayarak önce objektif olan “tereke vergisini” daha sonra ayrıca miras payı vergisi uygulamaktadır. Tereke vergisi mirasçıların sayısı veya ölen kişiye yakınlık dereceleri dikkate alınmaksızın ölen kişinin toplam malvarlığı üzerinden alınmaktadır. Ayrıca ABD’de de iki veya daha fazla nesil altoya yapılan mal transferi için nesil atlama vergisi adı altında intikal vergisi alınmaktadır.

Tez konusu içinde incelenen ülkelerin tamamına yakınında verginin konusu oldukça benzerlik gösterdiği söylenebilir. Bu ülkelerin tamamında, kendi vatandaşlarına ya da kendi ülkesinde ikamet eden vatandaşlara veraseten mal intikal etmesi ya da kendi vatandaşları olmamakla ve ülkelerinde ikamet etmemekle birlikte ülkelerindeki bir malın veraseten intikal etmesi veraset vergisine girmektedir. Ancak İngiltere’de ölenin ölüm tarihinden önceki yedi yıl içinde yaptığı bağışlamalar da veraset vergisinin konusuna girmektedir. Ancak daha önce ödenmiş veraset vergisi indirimine konu edilmektedir. Ayrıca İngiltere’de verginin beyan edilmesi ve ödenmesinde atanmış olan kanuni temsilci sorumlu olmaktadır. Verginin ödenmesi beyan süresi olan altı aylık süre içinde yapılması gerekmektedir. Birlikte, tereke konusu mal, gayrimenkul, hisse senedi gibi likit olmayan kıymetler ise on yıla kadar taksitlendirilebilmektedir.

İstisna ve muafiyetler noktasında İngiltere’de bu vergi için istisna ve muafiyetler oldukça dar kapsamlı kalmıştır. İngiltere’de söz konusu vergi bakımından bazı önemli muafiyetler uygulanmaktadır. Kanuni olarak, bir önceki başlık altında da ifade edildiği üzere, murisin ölmeden yedi yıl veya daha önce yaptığı ve öldükten sonra yapacağı bazı transferler Veraset ve İntikal Vergisinin konusuna girmemektedir. Almanya’da ise, Türkiye’de olduğu gibi miras kalan kişinin murise yakınlık derecesine göre kişisel vergi istisnaları belirlenmiştir. Fransa’nın veraset ve intikal vergisinde düzenlenmiş en önemli

istisna tutarı, herhangi bir akrabalık durumu söz konusu olmayıp, çalışamaz halde bulunan kişiye yapılan istisna tutarıdır (159.325 Avro) ve bu istisna tutarı anne / baba veya çocuklara yapılan bağış istisnası ile aynıdır. Bu düzenleme, verginin mali olmayan amaçlarına çok uygun düşmektedir.

Vergi oranları açısından ise ABD, Almanya, Fransa ve İspanya ile Japonya'da artan oranlı bir vergi tarifesi uygulanmakta, İngiltere' de ise, düz oranlı bir vergileme söz konusudur. Son yedi yıl içinde yapılan bağışlar ise bağışın yapıldığı süreye göre bu oran üzerinden indirim yapılmaktadır. Ayrıca mirasçıların ölene akrabalık durumuna göre ayrıca oranlar da belirlenmektedir. Almanya, Fransa ve Japonya'da çifte artan oranlılık söz konusudur. Ölen ile mirasçının akrabalık durumuna göre artan oranlı vergi uygulanmaktadır. Ancak verginin hesaplanması noktasında İspanyada farklı bir uygulama söz konusudur. Burada mirasçılar için veraset vergisine konu malların net değeri üzerinden vergi hesaplanmakta, ancak mirasçının ölenle akrabalık derecesi ve mirasçının daha önceki varlığı dikkate alınarak bu vergi miktarlarına katsayı uygulanmaktadır. En yüksek veraset ve intikal vergisi oranlarına baktığımızda sırasıyla, Fransa (% 60), Almanya (% 50), Japonya (%50), ABD ve İngiltere (% 40), İspanya (% 34) gelmektedir. Bu ülkeler içinde en düşük vergi oranına sahip ülke İspanya, en yüksek orana sahip ülke ise Fransa'dır. Bu ülkelerden ABD, Japonya, Almanya ve İspanya federal; İngiltere, Fransa ise üniter devlet yapısına sahiptir. Bu bağlamda veraset vergisi, federal yapıya sahip olan ABD ve İspanya' da hem merkezi devlet hem de yerel idareler tarafından, yine federal bir yapıya sahip olan Almanya' da ise yerel idareler tarafından; Japonya'da ise merkezi devlet tarafından tarh, tahakkuk ve tahsil gerçekleştirilirken, Türkiye gibi üniter devlet yapısına sahip olan İngiltere ve Fransa'da merkezi devlet tarafından tarh, tahakkuk ve tahsil gerçekleştirilmektedir. Öte yandan Almanya, Fransa ve Japonya'da mirasçılar ölenin vergi borçlarından sorumludur. Amerika Birleşik Devletlerinde ise bazı şartların gerçekleşmesi halinde mirasçılarının sorumlulukları bulunmaktadır. İngiltere'de ise vergi tereke üzerinden alındığından verginin ödenmesinden atanmış olan kanuni temsilci sorumludur.

Almanya'da ölüm sonucu intikal eden işletme mal varlıklarına vergisel ayrıcalıklar tanınmaktadır. Bu da işletmelerin ticari ömürlerinin artmasına, dolayısıyla da ülke ekonomisinin büyümesine vesile olmaktadır. Bu sebeple ülkemizde yeterli sermaye birikiminin oluşmamış, işletmelerin ömrünün oldukça kısa olması ve ortaklık kültürünün gelişmemiş olması nedeniyle, bir de vergilemeden dolayı olumsuz bir durum ortaya

çıkarmaması için, kıstasları belirlenmek suretiyle istihdam yaratan işletmeleri Almanya'daki gibi belirli süre vergiden istisna kılınmasının oldukça önemli olduğunu söyleyebiliriz.

Ayrıca Japonya'da son 10 yılda intikal etmiş ve veraset ya da miras vergisi ödenmiş intikaller vergiden istisna kılınmaktadır. Bu durum da yakın zamanda intikal etmiş mal varlığı üzerinden ikinci bir vergi alınması hem miras vergisinin ruhuna aykırı olmakta, hem de sermaye birikimini olumsuz etkilemektedir. Bu nedenle ülkemizde de son 10 ya da 15 yılda intikal etmiş ve veraset vergisine tabi tutulmuş malların vergiden istisna kılınması uygun olacaktır.

Yabancı ülke uygulamalarına bakıldığında diğer önemli bir husus ölüm sonrası intikal eden konutlara ve engellilere yönelik istisna uygulamalarıdır\*. Almanya'da belirli büyüklüğü aşmayan, İngiltere de belirli değerin altın olan konutları veraset vergisinden istisna kılmaktadır. Ülkemizde de özellikle *emlak vergisinde indirimli bina vergisi*\*\* uygulamasında olduğu gibi, belirli büyüklüğü aşmayan konutların, sürekli geliri olmayanlara intikalinin tamamen ya da kısmen vergi dışı bırakılması sosyal hukuk devleti anlayışının bir sonucu olsa gerek. Her ne kadar TMK aile konutlarının miras payından düşülmek koşuluyla sağ kalan eşe tahsis edilmesi imkânını verse de, konut veraset vergisi dışı bırakılmadığından yeterli görülmemektedir. Aşağıdaki tabloda vergi teknikleri yönünden ülkeler kıyaslanmıştır.

#### **Tablo 14. İnceleme Konusu Ülkelerin Temel Vergi Tekniklerine Kıyaslanması**

Tez konusu içinde incelenen ülkelerin veraset vergisi uygulamalarının özetine aşağıda tablo halinde yer verilmiştir.

\* T.C. Anayasası Md. 57 : Devlet, şehirlerin özelliklerini ve çevre şartlarını gözeterek bir planlama çerçevesinde, konut ihtiyacını karşılayacak tedbirleri alır, ayrıca toplu konut teşebbüslerini destekler.

\*\* 47 Sıra No.lu EVKGenel Tebliği'ne göre; *“İndirimli bina vergisi oranından özürliüler ile birlikte, Türkiye'de brüt yüzölçümü 200 m2 yi geçmeyen tek meskeni olan;*  
*i. Kendisine bakmakla mükellef kimsesi olup onsekiz yaşını doldurmamış olanlar hariç olmak üzere hiçbir geliri olmadığını belgeleyenler,*  
*ii. Gelirleri münhasıran kanunla kurulan sosyal güvenlik kurumlarından aldıkları aylıktan ibaret bulunanlar,*  
*iii. Gaziler,*  
*iv. Şehitlerin dul ve yetimleri,*  
*yararlanmaktadır.”*

Tablo 21. İnceleme Konusu Ülkelerin Temel Vergi Tekniklerine Kıyaslanması 1. Sayfa.						
Karşılaştırma Kustası	İngiltere	Almanya	Amerika Birleşik Devletleri	Fransa	İspanya	Japonya
Uygulanan Veraset Vergisi Türü	Tereke Vergisi	Miras Vergisi	Tereke Vergisi ve Miras Vergisi Birlikte uygulanmaktadır. Ayrıca nesil atama transfer vergisi uygulanmaktadır.	Miras Vergisi	Miras Vergisi	Miras Vergisi
Verginin Konusu	Velât eden kişinin gayrimenkul, para ve taşınır eşya gibi malvarlığı değerleri ile velât etmeden önceki 7 yıllık dönemde verdiği hediye ve yaptığı bağışlamalar verginin konusuna girmektedir.	Miras vergisinin konusunu mirasın malvarlığı değil gerek vasiyetname gerekse kanun hükmü çerçevesinde varise geçen malvarlığı	Ölümün mal varlığı ile ölüm sonrası mirasçılara itikâ eden malkar ve nesil atamak suretiyle tansif edilen mallardır.	Mirasın velâtı ettiği tarihte sahip olduğu taşınır ve taşınmaz malvarlığı değerlerinin tamamı	Mirasın velât ettiği tarihte sahip olduğu tüm taşınır ve taşınmaz malvarlığı değerleri ile hayat sigortası kapsamında elde edilen haklar miras vergisinin konusunu oluşturmaktadır	Miras yoluyla elde edilen varlıklar verginin konusunu oluşturmaktadır.
Vergiyi Doğuran Olay	Ölüm	Ölüm sonrası mirasçılara mal itikâli	Ölüm	Miras yoluyla mal itikâli	Ölüm	Miras yoluyla mirasçılara mal itikâli
Mükellef	Miras vergisinin mükellefi velât eden kişidir. Velât etmeden önceki 7 yıllık dönemde verdiği hediye ve bağışlamalar için miras vergisi tahakkuk etmesi halinde ise söz konusu verginin mükellefi mirasın başlatma yaptığı kişi veya kurumdur.	Vergisinin mükellefi kendisine miras payı itikâli etmesi sebebiyle malvarlığı değerinde artış meydana gelen varislerdir. Bunlar da birinci grup olarak eş, usul ve fîru, ikinci grup kardeşler yeğenler ve diğer grup olarak üçe ayrılmaktadır.	ABD'de miras ve başlatma vergisi ile nesil atama transfer vergisinin mükellefi velât eden kişidir. Bu kapsamda mükellefleri üçe ayırmak mümkündür; <ul style="list-style-type: none"> <li>• ABD vatandaşları,</li> <li>• Farklı ülke vatandaşları olmakla birlikte ABD sınırları içerisinde ikamet edenler (ABD'de yerleşik),</li> <li>• ABD vatandaşları olmayan ABD sınırları içerisinde de ikamet etmemekle birlikte ABD'de malvarlığına sahip olanlar (ABD'de yerleşik olmayan).</li> </ul>	Fransa'da miras vergisinin mükellefi kendisine miras bırakılan varislerdir.	İspanya'da miras vergisinin mükellefi mirasın başlatma transfer vergisinin mükellefi velât eden kişidir. Bu kapsamda mükellefleri üçe ayırmak mümkündür; <ul style="list-style-type: none"> <li>• Grup I: 21 yaşın altındaki altsoy.</li> <li>• Grup II: 21 yaşın üzerindeki altsoy, eş ve tısoy.</li> <li>• Grup III: İkinci ve üçüncü dereceden akrabalar.</li> <li>• Grup IV: Diğer kişiler.</li> </ul>	Ölüm sonrası kendine mal itikâli mirasçılar verginin mükellefidir.

**Kaynak :** Tablo Yabancı Ülke Uygulamaları Tarafınca Özetlenerek Oluşturulmuştur.



Tablo 21. İnceleme Konusu Ülkelerin Temel Vergi Tekniklerine Kıyaslanması 2. Sayfa.						
<b>Vergi Oran</b>	Düz oranlı olmakla birlikte (%40), son yedi yılda yapılan bağışlanmalarda tersine artan oranlıdır.	Mirasçılar/mükellefler 3 gruba ayrılmakta, öçlene yakınlık durumuna göre çifte artan oranlı tarife uygulanmaktadır. Birinci grup % 7-%30 ; ikinci grup % 15- %43 ; üçüncü grup % 30- %50 oranlarında vergilendirilmektedir.	Verginin hesaplanmasında %18 den başlayıp % 40'da son bulan artan oranlı tarife uygulanır. Nesli atlama transfer vergisi %40'dır.	Fransa'da vergi oranları bakımından mükellefler 4'e ayrılmaktadır. Birinci grup mürisin eş, usul ve firandır. Vergi oranı % 5-%45 arasındadır. İkinci grup kardeşlerdir. Vergi oranı %35-%45 arasındadır. Üçüncü grup birinci ve ikinci grubun dışında kalan dördüncü dereceye kadar akrabalarıdır. Vergi oranı %55'dir. Dördüncü dereceden sonraki hismlar ve diğer mirasçılar için vergi oranı % 60'dır.	İspanya'da 16 basamaklı artan oranlı vergi tarifi uygulanmaktadır. %7,65'den başlayıp % 34'de son bulunmaktadır. Ayrıca yakınlık derecesine göre bu oranlara katmayı uygulamakta ve ihai oran tespit edilmektedir.	Veri oranı artan oranlı olup, %10'dan başlamakta, %55 de son bulmaktadır. Ancak mürisin eşi, anne ve babası ve çocukları dışında kalan mirasçılar için bu oranlara ek olarak %20 nispetinde ek vergi alınmaktadır.
<b>Güderler</b>	Kişinin belgelere dayalı borçları ve cenaze masrafları gider olarak indirilebilmektedir.	Ölen kişinin belgelere dayalı borçları ve cenaze masrafları gider olarak indirilebilmektedir.	Kişinin belgelere dayalı borçları ve cenaze masrafları gider olarak indirilebilmektedir.	Kişinin belgelere dayalı borçları ve cenaze masrafları gider olarak indirilebilmektedir.	Ölenin borçları ve cenaze giderleri intikal eden malın değerinden düşülmektedir.	
<b>Beyan Süresi</b>	Ölüm olayı meydana geldiği andan itibaren 6 ay içinde beyan edilir.	Genel beyan süresi 3 aydır.	Miras vergisi beyanamesinin mürisin vefat ettiği tarihten itibaren 9 ay içerisinde sunulması ve aynı süre içerisinde de verginin ödemesi gerekmektedir.	Beyanname verme süresi mürisin Fransa'da vefat etmiş olması halinde 6 aydır ancak mürisin Fransa dışında vefat etmesi halinde söz konusu süre 1 yıldır.	Miras vergisi beyanamesinin varsıların mirasından haberdar oldukları tarihten itibaren başlamak üzere 10 ay içerisinde sunulması gerekmektedir.	
<b>Ödeme Süresi</b>	Beyanname Verme Süresi içinde ödenir.	Tahakkuk eden verginin bir ay içinde ödemesi gerekir.	Miras vergisi beyanamesinin mürisin vefat ettiği tarihten itibaren 9 ay içerisinde sunulması ve aynı süre içerisinde de verginin ödemesi gerekmektedir.	Kural olarak miras vergisinin beyanname verilmesi aşamasında peşin olarak ödemesi gerekmektedir ancak uygulamada ödememin ertelenmesi ya da taksitlendirilmesi de söz konusu olmaktadır.	Tahakkuk eden vergi beyan süresi içinde ödenmekle birlikte 20 yıla kadar ertelenmesi mümkündür.	
<b>Kaynak :</b> Tablo Yabancı Ülke Uygulamaları Tarafımızca Özetlenerek Oluşturulmuştur.						

Tablo 21. İnceleme Konusu Ülkelerin Temel Vergi Tekniklerine Kıyaslanması 3. Sayfa.						
Karşılaştırma Kistası	İngiltere	Almanya	Amerika Birleşik Devletleri	Fransa	İspanya	Japonya
<b>Vergi Oranı</b>	Düz oranlı olmakla birlikte (%40), son yedi yılda yapılan bağışlamalarda tersine artan oranlıdır.	Mirasçılar/mükellefler 3 gruba ayrılırsa, ölene yakınlık durumuna göre çifte artan oranlı tarife uygulanmaktadır. Birinci grup % 7- %30 ; ikinci grup % 15- %43 ; üçüncü grup % 30- %50 oranlarında vergilendirilmektedir.	Verginin hesaplanmasında %18 den başlayıp % 40 da son bulan artan oranlı tarife uygulanır. Nesil atlama transfer vergisi %40'dır.	Fransa'da vergi oranları bakımından mükellefler 4'e ayrılmaktadır. Birinci grup mirsin eş, usul ve fiyudu. Vergi oranı % 5-%45 arasındadır. İkinci grup kardeşlerdir. Vergi oranı %35-%45 arasındadır. Üçüncü grup birinci ve ikinci grubun dışında kalan dördüncü dereceye kadar akrabalarıdır. Vergi oranı %55'dir. Dördüncü dereceden sonraki hısmalar ve diğer mirasçılar için vergi oranı % 60'dır.	İspanya'da 16 basamaklı artan oranlı vergi tarifesi uygulanmaktadır. %7,65'den başlayıp % 34'de son bulmaktadır. Ayrıca yakınlık derecesine göre bu oranlara katmayı uygulamakta ve ihai oran tespit edilmektedir.	Vergi oranı artan oranlı olup, %10'dan başlamakta, %55 de son bulmaktadır. Ancak mirsin eş, arne ve babası ve çocukları dışında kalan mirasçılar için bu oranlara ek olarak %20 nispetinde ek vergi alınmaktadır.
<b>Giderler</b>	Kişinin belgelere dayalı borçları ve cenaze masrafları gider olarak indirilebilmektedir.	Ölen kişinin belgelere dayalı borçları ve cenaze masrafları gider olarak indirilebilmektedir.	Kişinin belgelere dayalı borçları ve cenaze masrafları gider olarak indirilebilmektedir.	Kişinin belgelere dayalı borçları ve cenaze masrafları gider olarak indirilebilmektedir.	Kişinin belgelere dayalı borçları ve cenaze masrafları gider olarak indirilebilmektedir.	Ölenin borçları ve cenaze giderleri intikal eden malın değerinden düşülmektedir.
<b>Beyan Süresi</b>	Ölüm olayın meydana geldiği andan itibaren 6 ay içinde beyan edilir.	Genel beyan süresi 3 aydır.	Miras vergisi beyanamesinin mirsinin vefat ettiği tarihten itibaren 9 ay içerisinde sunulması ve aynı süre içerisinde de verginin ödennesi gerekmektedir.	Beyanname verme süresi mirsinin Fransız'da vefat etmiş olması halinde 6 aydır ancak mirsinin Fransız dışında vefat etmesi halinde söz konusu süre 1 yıldır.	Miras vergisi beyanamesinin de genel olarak mirsinin vefat ettiği tarihten itibaren 6 ay içerisinde sunulması gerekmektedir.	Miras vergisi beyanamesinin varislerin mirasın haberdar oldukları tarihten itibaren başlamak üzere 10 ay içerisinde sunulması gerekmektedir.
<b>Ödeme Süresi</b>	Beyanname Verme Süresi içinde ödenir.	Tahakkuk eden verginin bir ay içinde ödennesi gerekir.	Miras vergisi beyanamesinin mirsinin vefat ettiği tarihten itibaren 9 ay içerisinde sunulması ve aynı süre içerisinde de verginin ödennesi gerekmektedir.	Kural olarak miras vergisinin beyanname verilmesi aşamasında peşin olarak ödennesi gerekmektedir ancak uygulamada ödememin ertelenmesi ya da taksitlendirilmesi de söz konusu olmaktadır.	Beyanname Verme Süresi içinde ödenir.	Tahakkuk eden vergi beyan süresi içinde ödenmekle birlikte 20 yıl kadar ertelenmesi mümkündür.

**Kaynak :** Tablo Yabancı Ülke Uygulamaları Tarafımızca Özetlenerek Oluşturulmuştur.

### 3.4.8. Uluslararası Alanda Veraset Vergisi ve Çifte Vergileme Sorunu

Günümüzde insanlar, ekonomik, sosyolojik, siyasi ve benzeri nedenlere vatandaşı olduğu ülkelerden başka ülkelere geçici ya da sürekli olarak göç etmekte ve bazı durumlarda bu ülkelerin vatandaşlığına geçmektedir. Bazı durumlarda ilk vatandaşlık korunmak suretiyle çifte vatandaşlıklar söz konusu olabilmektedir. Diğer taraftan insanlar o ülkenin vatandaşı olmamak ve o ülkede ikamet etmemekle birlikte bu ülkede servet sahibi olabilmektedir. Servet edinimi emek ve sermaye karşılığında olabildiği gibi miras yoluyla da gerçekleşebilmektedir. Servet kavramını kapsamı ve servetler üzerinden alınan vergiler o ülkelerin ekonomik, sosyolojik, demografik, hukuki ve siyasi alt yapısına göre farklılık arz edebilmektedir. Doğal olan da budur. Bu durumlar ise veraset yoluyla intikallerin vergilendirildiği ülkelerde servetleri vergilendirmede farklı ilkelerin kullanılması sonucu, vergilemede mülklik ve şahsılık prensiplerinin çakışmasına ve çifte vergilemeye neden olabilmektedir. Bir ülkenin kendi vatandaşının kendi siyasi sınırları içindeki malları ya da karşılıksız servet edinimleri üzerinden vergi almasında ülkeler arasında bir problem oluşturmamaktadır. Buna mukabil bazı ülkeler kendi ülke sınırları içinde yer alan ve vatandaşı olmayan kişilerin servetlerini ya da karşılıksız servet edinimlerini vergilendirmek isterken, diğer ülkeler kendi vatandaşlığında olan kişilerin siyasi sınırlarına bağlı olmaksızın sahip olduğu bütün malları ya da karşılıksız servet edinimlerini vergilemek istemesi mümkün olabilmektedir. İşte bu durumda karşımıza uluslararası bir sorun olan çifte vergileme çıkmaktadır. Ülkeler bunu önlemeye yönelik iç hukuk sistemlerinde istisna\*, mahsup (vergiden indirim)\*\* (Pehlivan ve Öz, 2017: 20) ve indirim (matrahtan indirim)\*\* \* (Can, 2018: 49) gibi müesseselere yer vermek ya da karşılıklı vergi anlaşmaları yapmak suretiyle çözmeye çalışmaktadır. Ayrıca bir ülkenin kendi vatandaşının yurt dışında bulunan servetlerini takip etmesi ve karşılıksız servet edinmeye konu edilmesi halinde bunu vergilemede yaşayacağı güçlükler ya da imkânsızlıklar da ortadadır.

Türkiye hâlihazırda 82 adet çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması yapmıştır. Bu anlaşmaların içeriğine bakıldığında, anlaşmaların çoğunda servete ilişkin bir

---

\* İstisna ilkesine göre, yerleşme yeri ülkesi, kaynak ülkesinde elde edilen gelirleri, yurt içinde hesaplanacak vergiden istisna kapsamında değerlendirerek, vergiye tabi tutmaz.

\*\* Bu ilkeye göre; kaynak ülkesinde ödenen vergiler yurt içinde ödenecek vergiden mahsup edilir, yani düşülür.

\*\*\* İndirim yönteminde, genellikle gelir ve servet vergilerinde ikametesi esas alan bir ülkede vergi hesabı yapılırken, yabancı ülkelerde ödenen vergi, yükümlülerin tüm kaynaklar dikkate alınarak hesaplanan vergi matrahından düşürülmektedir.

düzenlemeye yer verilmemiştir, Var olanlarda ise veraset ve intikal vergisine özel düzenlemelere yer verilmemiştir. Servete ilişkin hükümlerin bulunduğu anlaşmalar, taraf devletlerin kendi sistemlerinde var olan vergileri kapsayacak şekilde yapılmış; bazılarında servetin tüm unsurları kapsama alınmışken bazılarında sadece emlak vergisi benzeri vergileri kapsayacak şekilde düzenlenmiştir (Demirci, 2018: 46). Anlaşmalarda vergilendirme yetkisi servete konu taşınır ve taşınmaz malların bulunduğu devlete verilmiş ve bu devlette ödenen vergilerin mukim olunan ülkede mahsup edilmesi yöntemine başvurulmuştur.

Bu ülkelerde mahsup yöntemi benimsenmekle birlikte bazı durumlarda istisna uygulamasına da yer verilmiş\*, bazı durumlarda ise iki ülke için istisna ve mahsup (vergiden indirim yöntemi) yöntemleri ayrı ayrı belirlenmiştir\*\*. Bu anlaşmalarda yer alan “Bir Akit Devlet mukiminin diğer bütün servet unsurları, yalnızca bu Devlette vergilendirilecektir.” hükmüne dayanarak veraset ve intikallerin vergilendirme yetkisinin mukim olunan ülkeye verildiği söylenebilir (Demirci, 2018: 47-48). Türk VİVK’de doğrudan çifte vergilendirmeyi önlemeye yönelik bir hüküm yer almaktadır. Ancak Kanununun 12. Maddesinin (c) fıkrasında yer alan hükme göre Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetinde olan bir kişinin, yabancı ülkelerdeki mallarıyla ilgili borçları ve bu malları dolayısıyla alınan veraset ve intikal vergileri (teşvik etmek şartıyla) indirilebilir. Burada, yurt dışında ödenen veraset ve intikal vergileri için indirim yönteminin (matrahtan indirim) kabul edildiği görülmektedir (Öz ve Çavdar, 2012: 51; Çağan, 1982: 219).

Öte yandan her ne kadar münferit de olsa, adı çifte vergilemeyi önleme anlaşması olmasa da, çifte vergilemeyi önlemeye ve vergileme hakkını belirlemeye yönelik düzenlemeler ihtiva eden ve bu gün hala geçerli olan Türk-Alman Konsolosluk anlaşması bulunmaktadır. Bu anlaşma 28.05.1929 tarihinde Ankara’da imzalanmıştır (TBMM, 1930). Konsolosluk anlaşmasına göre; “miras bırakan bir Türk vatandaşı ise, Almanya’da taşınır malları varsa Türk mahkemelerinden, taşınmaz malları varsa Alman mahkemelerinden, hem taşınır hem taşınmaz malları varsa; taşınır malları için murisin vatandaşlığının olduğu ülkeden, taşınmaz mallar için bu malların bulunduğu ülkeden

---

\* Mahsup yönteminde, kişinin servete ilişkin yurt dışında ödemiş olduğu vergi, yurt içinde ödeyeceği vergiden mahsup edilmektedir. Yani yurt dışında ödenen vergi yurt içinde ödenmiş gibi muamele görerek, yurt içindeki ödenecek vergiden çıkarılır. İstisna uygulamasında ise, kişinin o servete ilişkin yurt dışındaki geliri, yurt içindeki gelirinden düşülmektedir (Yaltı, 1995: 27).

\*\* Türk veraset vergisi sistemine göre, çifte vergiyi önleme anlaşmasının olmadığı durumlarda yurt dışında ödenmiş bu neviden bir vergi var ise tevsik edilmek şartıyla gider olarak matrahtan düşülmektedir (VİVK. Md. 12).

veraset ilamı alınarak” veraset ilamlarına başlanacaktır. Aynı şekilde ölen kişi bir Alman vatandaşı ise de yukarıdaki durum tam tersi olmak koşuluyla işleyecektir. Veraset ilamı alındıktan sonra intikal gerçekleştiğinde *“mürisin” vatandaşlığının olduğu devletin miras hükümleri geçerli olacak ve vergilendirme o devlet tarafından yapılacaktır.*” Örneğin Alman vatandaşının Türkiye sınırları içerisinde ölmesi durumunda, mirasbırakanın taşınır ve taşınmaz mallarına ilişkin veraset ilamı yukarıdaki hükümler doğrultusunda alınacak, ancak uygulanacak hukuk kuralları ve vergilendirme yetkisi Almanya bırakılacaktır. Çifte vatandaşlık durumlarında ise, taşınır ve taşınmazlar hangi ülkede ise mirasbırakan o ülkenin vatandaşı sayılacak ve hükümler buna göre uygulanacaktır (Staudinger, 2012; Demirci, 2018: 50).

Yukarıda yer alan düzenlemelerden anlaşılacağı üzere, veraset ve intikal vergisinde çifte vergilendirmeyi önlemeye yönelik yeterli çözümler üretilmemiştir. Çünkü Türk veraset ve intikal vergisinde yurt dışında ödenen vergiyi matrahtan indirim imkânı tanımaktadır. İstisna ve mahsup yöntemleri çifte vergilendirmeyi önlemeye yönelik kesin çözüm üretirken, matrahtan indirimde çifte vergilendirme sorunu kısmen bertaraf edilmektedir. Ayrıca ülkelerarası çifte vergilendirmeyi önlemeye yönelik anlaşmalarda bu hususta düzenlemelere yer verilmemiş olması bunun sorun olarak devam edeceğini göstermektedir.

Bunun için çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında veraset vergilerine ilişkin düzenlemelere de açık ve net bir şekilde yer verilmek suretiyle bu sorunun çözülmesi gerekmektedir. Mevcut anlaşmaların ise bu mevzuda güncellenmesi gerekmektedir. Bu manada Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetinde bulunan ve ölen şahısların yurt dışında bulunan varlıklarının Türkiye Cumhuriyetinin haberdar olması ve servetlerin değerlemesindeki güçlükler dikkate alınarak, bu kıymetlerin bulunduğu ülkede vergilendirilmelerinin, bu nedenle müteakabiliyet esasına göre vergiden istisna edilmesinin uygun olacağı kanaatindeyim. Aynı şekilde Türkiye’de bulunan malların veraset yoluyla intikalinde de mirasbırakan ve mirasçının kim olduğuna bakılmaksızın vergilendirme yetkisinin Türkiye Cumhuriyetine ait olması gerektiği düşünülebilir.

## SONUÇ

Hukuk düzeninin kendilerine haklara ve borçlara sahip olma iktidarı tanıdığı varlıklara kişi denmektedir. Kişinin bedensel bütünlüğü, şeref ve haysiyeti, sağlığı, itibarı gibi diğer değerler üzerindeki haklarına da kişilik denilmektedir. Kişilik gerçek ve tüzel kişilik olarak ikiye ayrılmaktadır. Gerçek kişilerde kişilik, sağ doğmak şartıyla anne karnına düştüğü anda başlamakta, ölümüyle nihayete ermektedir. Anayasamıza göre; *“herkes mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür”*. Kişilerin vergisel ödevlerden kaynaklanan borçlarına ise genel olarak vergi borcu denmektedir. Kişinin ölümüyle birlikte varsa vergi borçları mirası reddetmemiş kanuni ya da atanmış mirasçılara geçmektedir. Ayrıca ölüm nedeniyle yerine getirilmesi gereken beyannamelerin verilmesi ve tahakkuk edecek vergilerin ödenmesi gibi vergisel ödevlerden dolayı da bu mirasçılar sorumlu olmaktadır. Mirasçılar bu vergi borçlarından ve diğer vergisel yükümlüklerinden dolayı miras hisseleri nispetinde sorumludur. Vergi borcunun ödenmesi dışındaki ödevlerde ayrıca müteselsil sorumluluk geçerlidir. Bununla birlikte T.C. Anayasası’nda yer alan cezaların şahsiliği prensibince ölümle adli ya da idari vergi cezalarının düşeceği kabul edilmiştir. Böylelikle mirasçılar mirasbırakanın şahsi kusurundan kaynaklanan cezalarından dolayı sorumlu tutulmamışlardır. Ancak kurumlara ortak olmak ya da buralarda kanuni temsilci olarak görev yapmaktan kaynaklan ve kuruma ait olmakla birlikte ölenin müteselsil sorumlu kabul edildiği vergi cezaları ölümle düşmemektedir.

Mirasçılara vergisel sorumluluk yükleyen düzenlemelerden dolayı mirasbırakanın işletme sahibi olması veya herhangi bir şahıs işletmesi ya da sermaye şirketine ortak olması mirasçılara; murise ait beyannamelerin verilmesi, defter ve belgelerinin muhafazası, ibrazı ve tahakkuk eden vergilerin ödenmesi gibi bir takım ödevler ile kendilerince işletme faaliyetine devam etmeleri halinde işe başlamanın bildirilmesi ve yükümlü olduğu vergiler yönünden mükellefiyet tesisi gibi bir takım yükümlülükler de de getirmektedir. Başkasının vergisini kendi malvarlığından ödemek zorunda olan ya da başkası adına diğer vergisel ödevleri yerine getirmek zorunda olan kişiye vergi sorumlusu denilmektedir. Mirasçıların VUK’un 12. maddesindeki sorumluluğu da bu nitelikte bir sorumluluktur. Zira mirası reddetmemiş mirasçılarının hem mirasbırakanın vergi borçlarını miras hisseleri nispetinde ödemeleri, hem de murise ait beyanname ve bildirimlerin verilmesi vb. diğer şekli ödevleri yerine getirmeleri yasal bir zorunluluk olmaktadır. Bu bağlamda mirası reddetmeyen mirasçılar VUK ve diğer vergi kanunlarında mükellefe yüklenen maddi ve şekli ödevleri mükellefin ölümü tarihinden itibaren yasalarda

öngörülen sürelerde yerine getirmekle sorumlu olmaktadır. Ayrıca mirasçılar terekenin kendilerine intikal etmesinden dolayı mükellef olarak kendilerinin ödevleri de bulunmaktadır.

6183 Sayılı Kanun gereğince vergi borçlusunu mükellefin ölümü halinde, daha önce başlamış olan takip ve tahsil işlemlerine mirası reddetmemiş mirasçılar hakkında devam edilmektedir. Terekenin bir mahkeme veya iflas dairesi tarafından tasfiyesini gerektiren hallerde bu işlemler iflas idaresi ya da mahkemece tereke üzerinden yerine getirilir. Mirasın tutulan defter mucibince kabulü halinde, mirasçı deftere kaydedilmemiş olsa dahi kamu alacağından mirastan kendisine düşen miktar ile mesuldür. Defter tutma muamelesi devam ettiği sürece tereke malları satılamamaktadır. Buna mukabil mükellefin kendisinin veya karısı yahut kocası, kan ve sıhriyet itibarıyla usul veya furuundan birisinin ölmesi halinde terekenin borçlarından dolayı ölüm günü ile beraber üç gün için takip geri bırakılmakta, ancak üç günün bitiminde terekenin borçları için takibata devam olunmaktadır. Ancak mirasçılar mirası kabul veya ret etmemişlerse, TMK'daki belirlenen süreler geçinceye kadar haklarındaki takip geri bırakılmaktadır.

Vergi mükellefine ait maddi ve şekli ödevlerin ölüm nedeniyle mirası kabul etmiş mirasçılara geçmesi nedeniyle yapılacak vergilendirme işlemlerinde bazı tereddütler yaşanmaktadır. Zira ölüm olayına ilişkin olarak vergi kanunlarında yer alan düzenlemeler bazı fiili durumlara cevap verememekte ya da farklı yorumlara sebebiyet vermektedir. Gelir İdaresinin de tereddütlü hususlara ilişkin olarak herhangi bir idari açıklama getirmemesi uygulamadaki ihtilafların artmasına, bazı hazineci yaklaşım ve uygulamaları da mükelleflerin mağduriyetlerine neden olmaktadır.

Tez konusu çerçevesinde yapmış olduğumuz araştırma ve incelemeler neticesinde tespit ettiğimiz, ölüm olayının vergilendirmede neden olduğu sorunları ve bu sorunlara ilişkin çözüm önerilerimizi aşağıdaki gibi özetleyebiliriz.

#### **- Ölüm olayının bildirileceği sürenin tespitinde yaşanan tereddütler:**

Ölüm olayı işi bırakma hükmünde olmakla birlikte VUK'un 164. maddesinde bu olayın bildirim için herhangi bir süre öngörülmemiştir. Ölümüne bağlı işi bırakma bildiriminde bildirim konu olayı aslında ölümdür. Normal koşullarda işi bırakmanın işin bırakıldığı andan itibaren bir ay içerisinde vergi dairesine yazı ile bildirilmesi gerekmektedir. Ancak VUK'un 16. maddesi uyarınca vergi kanunlarında hüküm bulunmayan hallerde ölüm dolayısıyla mirasçılara geçen ödevlerin yerine getirilmesinde

bildirim sürelerine üç ay eklenmesi gerekmektedir. Bu durumda yani VUK'un 164 ve 168. maddelerinde ölüm olayının bildirimine ilişkin olarak herhangi bir hüküm bulunmadığından ölüm olayının mirası kabul etmiş mirasçılar tarafından dört ay içinde bildirilmesi gerektiği sonucuna varılmaktadır. *Ancak vergi idaresi ölüm halinde işi bırakma bildiriminin uzamış süre olan dört ay içinde değil, bir aylık normal süre içinde vergi dairesine bildirilmesini kabul etmiştir.* Bu uygulama ile vergi idaresi ölüm olayını bildirme ödevinin mirasçılara ait bir ödev olduğunu kabul etmektedir. Ölüm mükellefin mirası reddetmemiş mirasçıları tarafından vergi dairesine bildirileceği ve reddi miras için TMK' da üç aylık süre öngörüldüğü halde bu sürenin dikkate alınmadan Vergi İdaresince bir ay içinde ölüm olayının mirasçılarca bildirilmesinin istenmesi sağlıklı bir uygulama olarak gözükmemektedir. Bu nedenle ölüm olayının bildirim süresinin, TMK'daki reddi mirasa ilişkin üç aylık sürenin de dikkate alınarak belirlenmesinde fayda bulunmaktadır. Gelir İdaresince verilen özgelelerde bir aylık süre içinde bildirimde bulunmayan mirasçılar için ikinci derece usulsüzlük cezası uygulanacağı ifade edilmekle birlikte, bu ceza tarifesinde vergi mükellefi olmayanlar için herhangi bir ceza öngörülmemiştir.

#### **- Kayıt ve belge düzeni:**

Defter tutmak ve belge düzenlemekle yükümlü olan çiftçi, ticaret erbabı ya da serbest meslek erbabının ölümü halinde faaliyete devam eden mirasçılar tarafından muris adına tasdik ettirilmiş olan defter ve belgelerin kullanılıp kullanılmayacağı hususunda yasa bazında özel bir düzenleme bulunmamaktadır. Oysaki kayıt ve belge düzeni vergi sistemimizin en temel yapı taşı olup 213 sayılı VUK'da kayıt ve belge düzeninde ölüm gibi özellik arz eden hususlara ilişkin olarak yeterli yasal düzenlemelere yer verilmemiştir. Konu hakkında ortaya çıkan tereddütleri gidermek ve uygulama birliğini sağlamak amacıyla 10.04.2001 tarihli, 2001/1 sıra no.lu VUK İç Genelgesi'nde açıklama yapılmış ve mirasçıların mevcut defter ve belgeleri hesap dönemi sonuna kadar kullanmalarına müsaade edilmiştir. Ancak böylesine önemli konularda iç genelge ile düzenleme yapmak yerine kanun hükmünde günün şartlarına uygun yasal düzenlemeler yapmak daha sıhhatli ve sağlam olacaktır.

#### **- Ölüm sonrası terekeye kayyum atanması halinde mükellefiyet:**

Türk vergi sisteminde, vergi kanunlarına göre kendine vergi borcu terettüp eden gerçek ya da tüzel kişi mükellef olarak kabul edilmiş, vergi mükellefi olmak için kanuni ehliyet aranmamış ve hak ehliyetine sahip herkesin vergi mükellefi olabileceği, ölümün



işî bırakma hükmünde olduğu ve bu durumda ölene ait vergisel ödevlerin sorumlu sıfatıyla mirasçılara geçeceği kabul edilmiştir. Ölüm sonrası terekenin mirasçılara intikalinde ya vasiyetnameyle atanan mirasçılardan, ya kanuni mirasçılardan ya da üçüncü kişilerce mirasçılık iddialarından dolayı sorunlar yaşanmakta, açılan davalar neticesinde mirasın intikali hukuksal uyuşmazlığın çözümüne kadar ertelenmektedir. Bu uyuşmazlığın çözümü ise bazen yıllar alabilmektedir. İntikale konu olan kıymet, bankadaki mevduat hesabı, gayrimenkul ya da iktisadi bir işletme olabilmekte, dava sürecinde buralardan gelir elde edilebilmektedir. Böyle durumlarda mükellefiyeti gerektiren bir durum var ise Gelir İdaresi “*murise ait mal varlığı paylaştırılana kadar tereke ortaklığı adına mükellefiyet açılması ve bu mükellefiyete ilişkin ödevlerin (şekli ve maddi) vergi sorumlusu sıfatıyla tereke temsilcisi tarafından yerine getirilmesini*” istemektedir. Yasal gerekçe olarak da TMK’da yer alan kayyumun yetki ve sorumlulukları ile VUK’ta yer alan vergi sorumluluğu tanımına dayandırmaktadır. Aslında böyle bir durumda ortada bir mükellef bulunmamakta, ancak müstakbel mükellefler ile bir mal ya da mallar topluluğu bulunmaktadır. GVK mükellef olarak gerçek kişileri; KVK ise tüzel kişileri ya da iktisadi işletmeleri mükellef olarak kabul etmektedir. VUK’ta yer alan vergi sorumlusundan kasıt, bir verginin ödenmesi ya da diğer vergisel yükümlülüklerin yerine getirilmesi bakımından vergi dairesince asıl mükellef olan kişi dışında sorumlu tutulan kişidir. Mirasçılardan henüz belli olma(ma)sı ve terekeye kayyum atanması durumunda ise ölenin mükellefiyeti sonu ermiştir, mevcut mükellef ise belli değildir. Dolayısıyla tereke üzerinden alınacak vergilerde vergi sorumluluğu müessesesinin yasal olarak uygulanabilirliği bulunmamaktadır. Ancak bunun için yasal bir düzenleme yapılmalı, terekenin intikali belli bir süre içinde gerçekleşmez ise tereke ortaklığı ya da tereke geçici olarak vergi mükellefi kılınmalı, sonra da kanuni temsilci vergi sorumlusu sıfatıyla vergisel yükümlülüklerden sorumlu tutulmalıdır. Mirasçı ve miraslar belli olduktan sonra ise her bir mirasçı tarafından ölüm tarihi dikkate alınmak, kendilerine tanınan istisna, muafiyet, beyan gibi ayrıcalıklardan yararlanılmak ve varsa yapılan ve kendi payına düşen stopajları düşölmek suretiyle gerçek beyannameler verilmelidir. Gelir İdaresi Başkanlığınca uygulamaya özelgelerle yön verilmesi, Anayasa’nın vergilemede kanunilik ilkesi ile bağdaşmamaktadır.

**- Reddi miras süresi içinde yapılacak tebliğ ve mirasçılarının hakları ve vergi dairelerinin sorumlulukları:**

Ölüm, Gelir İdaresi yönünden süreleri uzatmamaktadır. Bu nedenle reddi miras süresi geçene kadarki mirasçı ve paylarının bilinmediği süre zarfında tarh ya da tahsil zamanaşımına uğrayacak vergiler için potansiyel mirasçılara tebligat yapılıp yapılamayacağı, yapılması halinde dava açma ve uzlaşma gibi haklar için hak düşürücü sürenin ne zaman başlayacağı mevzuatta yer almayan ve belirsizlik taşıyan konulardandır. Normal koşullarda mirasçılara tanınmış olan üç aylık reddi miras süresi içinde genelde tebliğ yapıl(a)maz. Ancak vergilerin zamanaşımına uğraması gibi acele hallerde mirasçılara üç aylık süre içinde de tebliğ yapılabileceği Danıştay tarafından kabul edilmektedir. Eğer miras reddedilirse zaten tebliğ geçersiz sayılmakta, mirasın reddedilmemiş olması durumunda ise yapılan tebliğ geçerli olmamaktadır. Tebligatın zamanaşımı süresi içinde mirası reddetmemiş mirasçı varsa tebligatın ona ya da onlara çıkarılması lazımdır. Aslında aynı durum tahsil zamanaşımı süresinin sonuna doğru ölen bir mükellef için yapılması gereken ödeme emri tebligatı içinde de geçerlidir. VUK'un 94. maddesi uyarınca tebliğ mükelleflere, bunların kanuni temsilcilerine, umumi vekillerine veya vergi cezası kesilenlere yapılır. Bunun dışındakiler adına yapılacak tebligat geçerli değildir. Haliyle mirası henüz kabul etmemiş birinin mirası kabul edeceği varsayımıyla yapılacak tebligat tartışmalıdır. Bu sebeple VUK'un 13. Maddesinde değişiklik yapmak suretiyle reddi miras süresinin Vergi İdaresi için mücbir sebep hali olarak kabul edilmesi ve böylelikle aynı yasanın 15. maddesi (Resmi Gazete , 1961) gereğince tarh zamanaşımı süresinin uzatılması sağlanmalıdır.

**- Reddi miras süresi için gecikme zammı ya da gecikme faizinin hesaplanıp hesaplanmayacağı:**

Reddi miras süresine ilişkin tahakkuk edecek vergiler için gecikme faizi, tahakkuk etmiş vergiler içinse gecikme zammının hesaplanıp hesaplanmayacağı, bu sürenin tahsil zamanaşımında dikkate alınıp alınmayacağı belirsizdir. Bu süre içinde yapılan tebligatlara ilişkin hususlara yukarıda yer verilmişti. Tarh zamanaşımı süresinin uzaması için VUK'ta yer alan mücbir sebep hallerine ilave yapılması önerilmiştir. Mücbir sebep sadece tarh zamanaşımı süresini uzattığından tahsil zamanaşımını uzatmamaktadır. Bunun için de 6183 sayılı AATUHK'nın 104. maddesinde\* (Resmi Gazete, 28 Temmuz 1953 Tarih,

\* *Zamanaşımının işlememesi (6183 Sayılı Kanun, md.104): "Borçlunun yabancı memlekette bulunması, hileli iflas etmesi veya terekesinin tasfiyesi dolayısıyla hakkında takibat yapılmasına imkân yoksa bu hallerin devamı müddetince zamanaşımı işlemmez. Zamanaşımı, işlememesi*

6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun) bir değişiklik yapılmalı ve reddi miras süresi içinde tahsil zamanaşımının işlemeyeceği düzenlenmelidir. Öte yandan mirasçılarının reddi miras süreleri içinde, daha doğru bir ifadeyle mirası kabul edene kadar miras üzerinde tasarrufta bulunma imkânları bulunmamaktadır. Dolayısıyla reddi miras süresinde gecikme zammı ve faizi uygulanmamalı ve Vergi İdaresince bu husus açıklığa kavuşturulmalıdır.

**- Gelir vergisi beyannamesi verilme süresinin tespitinde yaşanan tereddütler:**

Gelir vergisi beyannamesi mükellefin ölümü halinde ölümün vuku bulduğu günden itibaren dört ay içinde verileceği yönünde GVK'nın 92. maddesinde özel hüküm bulunmaktadır. Bu sebeple gelir vergisinin konusuna giren ve beyanı gereken bir kazanç veya irat elde eden mükellefin ölmesi durumunda gelir vergisi beyannamesinin, normal sürelerine üç ay ilave edilmek suretiyle değil de ölümün vuku bulduğu günden itibaren dört ay içinde verilmesi gerekmektedir. Burada dört aylık süre medeni hukukta yer alan mirasçılara tanınan mirası red süresi dikkate alınmak suretiyle belirlenmiştir. Bununla birlikte mükellefin geçmiş döneme ait beyannamenin verilme süresi içinde ölmesi halinde beyanname verme süresinin tespitinde duraksamalar yaşanmaktadır. GVK'nın 92. maddesinde yer alan 4 aylık beyan süresi düzenlemesinin hangi dönem vergi beyannamesine ilişkin olduğu konusunda madde metninde açık bir belirleme bulunmamaktadır. Bazı görüşlere göre söz konusu 4 aylık sürenin sadece kıst dönem beyannamelerinin verilmesine ilişkin olduğu, geçmiş dönemlere ait beyannamelerin verilmesinde VUK'da yer alan 3 aylık sürenin dikkate alınması gerektiği öne sürülmektedir. Böyle bir durumda ise kıst (cari) dönem beyannamesinin geçmiş dönem beyannamesinden daha önce verilmesi gibi sonuçla karşılaşılmaktadır ki bu da normal bir durum gibi gözükmemektedir. *Gelir İdaresinin görüşüne göre ise mükellefin geçmiş döneme ait beyannamenin verilme süresi içinde ölmesi halinde gerek geçmiş yılın gerekse kıst dönemin gelir vergisi beyannamesinin dört ay içinde verilmesi gerekmektedir.* Uygulamadaki bu duraksamaların önüne geçebilmek için Gelir İdaresinin özelgeler bazında belirlemiş olduğu mezkûr görüşün GVK'nın 92. madde metnine açık bir şekilde ilave edilerek uygulama birliğinin sağlanmasında fayda bulunmaktadır.

---

*sebeplerinin kalktığı günün bitmesinden itibaren başlar veya durmasından evvel başlamış olan cereyanına devam eder*

### **Murisin beyanı üzerine tahakkuk eden vergilerin ödenme zamanı:**

213 sayılı VUK'un 112. maddesinin 2. fıkrasında aynen şöyle denmektedir :  
 “ Memleketi terk ve ölüm gibi mükellefiyetin kalkmasını mucip haller dolayısıyla beyan üzerine tarh olunan vergiler, beyanname verme süreleri içinde ödenir. Mükellefin, vadeleri mezkûr süreden sonra gelen vergileri de aynı süre içinde alınır.” Bu yasa hükmünde “vadeleri mezkûr süreden sonra gelen vergileri de aynı süre içinde alınır” hükmünün açıklığa kavuşturulması gerekmektedir. Burada “vadeleri öngörülen beyan süresinde ödenecek olan vergiler” hükmünden kastedilen, mirasçılar tarafından muris adına verilen beyanname ile aynı neviden olup murisin kendisi tarafından beyan edildiği halde taksitle ödenmesi sebebiyle vadeleri henüz gelmemiş olan vergiler olabileceği gibi, muris tarafından beyan edildiği halde vadesi gelmediği için henüz ödenmemiş olan bütün vergiler olabilir. Gelir İdaresi vermiş olduğu özelgelerinde; *‘murisin sağlığında kendi beyanı üzerine tahakkuk eden veraset ve intikal vergilerinin de ölüm durumunda mirasçılar tarafından verilecek veraset ve intikal vergisi beyannamesinin verilme süresi içinde ödenmesi gerektiği’* yönünde görüş beyan etmektedir. Yasa hükmümün bu şekilde uygulanması halinde henüz vadesine üç yıl kalan bir verginin en geç sekiz ay sonra vadesi dolacak ve mirasçılarca ödenmemesi halinde gecikme zammı uygulanacaktır. Böyle bir uygulama ise mirasçıların ölüm nedeniyle ayrıca cezalandırıldığı yorumuna sebep olmaktadır. Bu nedenle bu muğlaklık idarece giderilmelidir.

### **- Yıllık gelir vergisinin ödenme zamanı:**

GVK'nın 92. maddesinde ölüm halinde beyanname verme süresi, VUK'un 112. maddesinde de ölüm halinde vergilerin ödenme süreleri özel olarak düzenlenmiştir GVK'da ve VUK'da yapılan bu düzenlemeler uyarınca ölüm nedeniyle mirasçılar tarafından verilen gelir vergisi beyannamesi üzerinden tarh olunan vergilerin, beyannamenin verilmesi ile birlikte ödenmesi gerekmektedir. Bu bağlamda mirasçıların kendilerine tanınan dört aylık sürenin bitimini beklemeden beyannameyi vermeleri halinde tarh edilen verginin vadesi olarak bu beyannamenin verildiği gün esas alınmalıdır. Danıştay'ın görüşü de bu doğrultudadır. Ancak uygulamada farklı görüşler mevcuttur. Zira VUK'un 112. maddesinde yer alan “beyanname verme süreleri içinde ödenir” lafzı çok açık bir ifade değildir. Bu ifadeden ödeme vadesi olarak hem “beyannamenin verildiği tarih” anlaşılmakta hem de “beyannamenin verilmesi gereken yasal sürenin son günü” anlaşılmaktadır. Bu nedenle Gelir İdaresinin bu konuda idari bir düzenleme yapmak suretiyle konuyu açıklığa kavuşturması gerekmektedir.

**- Ölümün vuku bulduğu yılın kıst dönemine ait yıllık gelir vergisinin ödenme zamanı:**

Ölen mükellef adına mirasçılarca verilen beyanname üzerine tahakkuk eden vergilerin GVK'da öngörülen dört aylık süre içinde ödenmesi genel kaidedir. Bununla birlikte VUK'un 112. maddesine göre mirasçılar tarafından 6183 sayılı Kanuna uygun teminat gösterdiği takdirde bu vergilerin vadesi vergi kanunlarında belli edilen taksit zamanlarına kadar, eğer taksit süresi geçmişse üç ay uzatılmaktadır. Bu minvalde olmak üzere mirasçılarca teminat gösterildiği takdirde cari döneme yani kıst döneme ait gelir üzerinden alınan gelir vergisinin vadelerinin vergi kanunları ile belli taksit zamanına uzatılması gerekir.

Ancak ölüm halinde beyan üzerine tarh olunan vergilerin beyan müddeti içinde ödenmesi teminat gösterilmediği durumlar için söz konusudur. Teminat gösterilmesi halinde ise süre uzatımı taksit süreleriyle bağlantılı olup, verginin beyanname verme süresinde tek seferde ödenmesi halinde taksit söz konusu değildir. Dolayısıyla teminat gösterildiği durumlarda süre uzatımının beyan tarihine üç aylık süre ilave edilmesi şeklinde değil de, vergi kanunlarındaki taksit sürelerine kadar ertelenmesi şeklinde tatbik edilmesi gerektiği kanaatindeyiz. Zira VUK'un 112. maddesinde "taksit" ifadesi geçmektedir. Hâlbuki 4 aylık sürede vergilerin tamamının ödenmesi gereği vardır. Bununla birlikte kanun koyucunun vergi kanununda belli edilen taksit zamanlarından ifadesi ile ilgili vergi kanununda verginin taksitle yatırılmasına ilişkin hükümlerine atıfta bulunduğu anlaşılmaktadır. Dolayısıyla verginin yatırılması ile ilgili süre, verginin kendi kanunlarında yer alan taksit süreleri olmalıdır. Diğer bir anlatımla mükellef ölmeseydi, ölüm yılına ait vergileri hangi taksitlerle ödenecek idiyse, mirasçıların teminat göstermesi halinde de bu sürelerin 4 aylık ödeme süresinin yerine geçmesi gerekir. Netice itibarıyla VUK'un 112. maddesindeki "Vergi Kanunu ile belli taksit zamanı" lafzı çok açık bir ifade olmadığından bu konuda farklı görüş ve uygulamaların olduğu görülmektedir. Bu nedenle Gelir İdaresinin bu konuda idari bir düzenleme yaparak konu hakkında uygulama birliği sağlamasında fayda bulunmaktadır.

**- KDV'nin ödenme zamanı:**

KDVK'da işi bırakan mükelleflerin KDV beyannamelerini işin bırakıldığı tarihi izleyen ayın yirmi dördüncü (1 Nisan 2019'dan itibaren yirmialtıncı) günü akşamına kadar vereceği ifade edilmiştir. Zaten bir ayın KDV beyannamesi takip eden yirmi

dördüncü günü akşamına verilmektedir. Bu sebeple VUK'un 16. maddesinin verdiği kolaylıkla ölüm olayının içinde bulunduğu aya ait KDV beyannamesinin verilmesi süresine üç ay eklenecektir. Tahakkuk eden verginin de beyannamenin verilmesi ile birlikte ödenmesi gerekir. 6183 sayılı Kanun uyarınca teminat gösterildiği takdirde KDV'nin ödeme süresinin 3 ay uzayacağını kabul eden görüşler bulunmakla birlikte tahakkuk eden KDV'nin vadesinin teminat gösterilmek suretiyle üç ay uzatılmasının mümkün olmadığı kanaatindeyiz. Çünkü mükellefler satışlardan tahsil ettiği KDV'den mal ve hizmet alışlarında ödediği KDV'yi tenzil etmek suretiyle bakiyeyi Hazineye ödemekte ve mükellef devletin haznedarlığı görevi görmektedir. Dolayısıyla KDV mükellefleri devlet adına yüklenicilerden tahsil ettikleri KDV'yi normal vadesinde hazineye intikal ettirmekle sorumludurlar. Bu kapsamda KDV'nin beyan ve ödenmesinde aracı olan bu mükelleflerin teminat göstermek suretiyle bu vergiyi Hazineye 3 ay daha geç intikal ettirmesi mümkün değildir. Ayrıca KDV taksit halinde değil defaten ödenen bir vergidir. VUK Md. 112'de ise mirasçılara teminat göstermek şartıyla taksitler halinde ödenen vergilerin vadesinin üç ay uzayabileceği ifade edilmiştir. Bu nedenle Gelir İdaresinin bu konuda idari bir düzenleme yaparak konu hakkında uygulama birliği sağlamasında fayda bulunmaktadır.

**- Ferdi işletme devrinin GVK'nın 81/1. maddesindeki şartları taşımaması durumunda KDV ve gelir vergisi uygulaması:**

Ölen mükelleften mirasçılara geçen ticari işletmenin faaliyetine varislerce devam edilmesi durumunda gelir vergisi ve KDV bakımından yapılacak işlemler için farklı yorumlar bulunmaktadır. Kanaatimize göre mirasçıların mirası kabul edip ancak işletmenin faaliyetini sürdürmemeleri halinde işletmede mevcut bulunan kıymetlere ilişkin olarak gelir vergisi açısından herhangi bir işlem yapılmasına yasal olanak bulunmamaktadır. Bu kıymetler oldukları gibi yani kayıtlı değerleri ile kapanış bilançosuna dâhil edilerek terekeye intikal ettirilmeli yani sadece veraset ve intikal vergisine tabi tutulmalıdır. Aksi bir kabul tarzı yani idarenin görüşü esas alındığında aynı kıymet/işlem üzerinden hem gelir vergisi hem de veraset ve intikal vergisi alınması sonucunu doğurur ki bu durum da Türk Vergi Hukukuna aykırı düşmektedir.

Mirasçılarca devralınan işletmenin faaliyetine devam edilmemesi veya devir işleminin GVK'nın 81/1. maddesinde öngörülen şartları taşımaması durumunda ticari işletmenin mülkiyetinin mirasçılara geçmesinden dolayı ölen mükellef için ne bir ticari kazanç ne de değer artış kazancı söz konusudur. Çünkü mükellef için ölüm olayı işi

bırakma hükmünde olup işletme faaliyetinin durduğu/durdurulduğu varsayılmaktadır. Faaliyeti duran/durdurulan bir işletmenin kısmen veya tamamen başkalarına devrinden dolayı elde edilen kazanç GVK'da değer artış kazancı olarak kabul edilmiştir. Ancak ölüm nedeniyle ticari işletmenin kısmen ya da tamamen mirasçılara devri GVK'nın mükerrer 80. maddesinde elde çıkarma olarak kabul edilmemiştir. Bu maddeye göre “*elden çıkarma*” deyimi, mal ve hakların satılmasını veya bir ivaz karşılığında devir ve temlikini ifade etmektedir. Zira ticari işletmenin ölüm nedeniyle mirasçılara intikali durumunda işletmenin ne satılmasından ne de bir ivaz karşılığında devrinden söz edilemez. Bu bağlamda mirasçılarca işletme faaliyetine devam edilmemiş olunması halinde faaliyeti duran işletmeye ait malların mirasçılara intikali KDV'nin de konusuna girmemektedir. Çünkü ölümün vuku bulduğu gün itibarıyla işletme faaliyeti sona ermiştir ve faaliyeti duran işletmeye dâhil varlıkların mirasçılara intikali ticari anlamda bir teslim değildir. Yani ölen kişinin bıraktığı miras, mal teslimi niteliğinde değildir. Ölüme bağlı bir hukuki işlemde doğan bir intikal vardır. Dolayısıyla ölüm sebebiyle çıkarılacak envantere tespit edilen emtiaya ait olup, geçmiş dönemlerde indirim konusu yapılan KDV'nin KDVK'nın 30. maddesi gereğince mükellefin son dönem KDV beyannamesinde ilave edilecek KDV olarak beyan edilmesi gerekmektedir.

Netice itibarıyla mirasçılarca işletme faaliyetinin sürdürülmemesi veya işletme devrinin GVK madde 81/1'deki şartları taşımaması halinde ticari işletmenin mülkiyetinin mirasçılara geçmesine ilişkin olarak yapılacak vergisel işlemlere ilişkin gerek KDVK'da ve gerekse GVK'da açık düzenlemeler bulunmamaktadır. Gelir İdaresi bu konuda sınırlı sayıda özelge vermiş olup bunlar da birbiriyle çelişmektedir. Bu nedenle mirasçılarca işletmenin faaliyetine devam olunmaması veya devir işleminin bahse konu şartları taşımaması konularında hem GVK'da hem de KDVK'da yer alan düzenlemelerin daha açık, net ve kapsayıcı olacak şekilde revize edilmesi gerekmektedir.

- **Devreden KDV'nin gider yazılması:**

KDV, indirim sistemi ve defter ve belge düzeni üzerine oturtulmuş bir vergidir. Mükellefler faaliyetlerine devam ettiği sürece satış faturaları üzerinde hesapladıkları vergilerden alışlarda ödediği KDV'leri indirim konusu yaparlar. İndirim sistemi sonrası oluşan fark hazine lehine ise Hazineye ödenir. Mükellef lehine ise ya sonraki döneme hak olarak devrolunur ya da iade tanınan işlemlerden kaynaklanıyorsa mükellefe iade olunur. Çok istisnai durumlarda KDV gider yazılabilmektedir. Mer'i mevzuata göre ölüm halinde devreden KDV, iadeye imkân veren istisna kaynaklı işlemlerden kaynaklanmıyorsa, iade

edilmemektedir. Ancak, ölümden sonra mirasçılarının işe devam etmemeleri, işi terk etmeleri halinde en son döneme ait KDV beyannamelerinde devreden KDV varsa mükellefin mirasçılarının iade edilmesi hakkaniyete uygun düşecektir. Zira bu KDV ticari amaçla alınan mal ve hizmetler için alıcılara ödenmiş, onlar tarafından da Hazineye intikal ettirmiştir. Başka bir ifadeyle ölen mükellef bu mal veya hizmeti şahsi kullanımı ya da tüketimi için almamıştır. Ölüm gibi olağanüstü koşullar nedeniyle ticari işletmenin faaliyetini sürdürememesi karşısında bir de ödediği KDV'nin iade edilmemesi Anayasamızın sosyal hukuk devleti ilkesi ile bağdaşmamaktadır. Mevcut durumda gider yazılmasına imkân sağlansa da, faaliyetin zararla sonuçlanması ya da gider yazmanın KDV'nin tamamını telafi etmemesi nedeniyle yeterli gelmemektedir. Burada iade edilecek KDV nin hesaplanmasında veraseten mirasçılara intikal eden işletmede kayıtlı malların KDV'si ilave edilecek KDV olarak dikkate alındıktan sonra, hala devir KDV sözü konusu ile bu KDV iade edilmelidir. Bu sebeple belli şartlar altında özellikle şahıs işletmelerinde devreden KDV'nin mükellefin ölümü halinde mirasçılara iade edilebilmelerine yönelik yasal düzenleme yapılmalıdır.

- **Mirasçılarının ticari işletmenin faaliyetini aynen sürdürmeleri halinde murisin geçmiş yıl zararlarını indirim konusu yapamamaları:**

Muristen kalan ticari işletme veraset ve intikal vergisine konu edilirken, işletmenin mirasçılarca faaliyetine aynen devam etmeleri halinde bu işletmenin mirasçılara zorunlu intikali nedeniyle işletmenin emsal bedeli ile kayıtlı değeri arasındaki fark mirasbırakanın gelir vergisi beyanında dikkate alınmamaktadır. Diğer bir ifadeyle vergi sistemimiz gereği bu işletme mirasçılara emsal bedel üzerinden devir edilmesi, devir bedeli ile kayıtlı bedel arasında farkın mirasbırakanın ölüm yılındaki gelir vergi beyanında değer artış kazancı olarak dikkate alınması gerekirken, bu işlem değer artış kazancından istisna tutulmuştur. Mirasçılar bu işletmenin faaliyetine aynen devam etmeleri halinde, murisin gelir vergisi beyanlarında var ise geçmiş yıl zararlarını indirim konusu yapamamaktadırlar. Hazine ve Maliye Bakanlığı zararın şahsa bağlı bir hak olduğu gerekçesi ile bu zararın indirimine müsaade etmemektedir. Bu durum ise ölümlü intikal eden işletmenin daha fazla vergi ödemesine neden olmaktadır. Bu vergi yükleri ise bazen işletmelerin iktisadi ömürlerinin tayininde önemli rol oynayabilmektedir. İşletme ömürlerinin gelişmiş ülkelere göre oldukça kısa olduğu ülkemizde işletmelerin faaliyetlerini sonlandırıcı bu gibi engellerin ortadan kaldırılması gerektiği kanaatindeyiz. Zira karına ortak bir devlet anlayışı yerine sosyal ve hukuk devleti anlayışını ön plana



çıkaran, ortaya koyan bir düzenleme ile miras ya da mirasçılarının bu zararı indirim konusu yapabilmelerine yönelik gerekirse yasal düzenleme yapılmalıdır.

**- Mükellefin tarhiyat öncesi ya da tarhiyat sonrası uzlaşma talep süresi içinde ölümü:**

Mükellefin adına yapılan/yapılacak bir tarhiyata ilişkin ihbarnamenin tebliğinden önce ölmesi, ya da tebligat yapıldıktan sonra ancak, uzlaşma talebi süresi içinde ölmesi halinde mirasçılarının ya da vergi dairesinin ne yapması gerektiği hususu belli değildir. Uygulamalar vergi dairelerine göre değişiklik gösterebilmektedir. Bu manada muris uzlaşma talep etmiş ise mirasçılarının tekrar uzlaşma talep edip etmeyecekleri belirsizdir. Ancak mirasbırakanın böyle bir talebinin olması halinde mirasçılarının tekrar talepte bulunmalarına gerek bulunmadığı düşünülmektedir. Böyle bir hak mirasçılara intikal edecektir. Öte yandan uzlaşmaya mirasçılarının birlikte mi katılmaları ve uzlaşma komisyonunda düzenlenen tutanağın birlikte mi yoksa münferiden mi imzalanması gerektiği belirsiz diğer bir konudur. Her bir mirasçı mirasbırakanın vergi borçlarından dolayı miras hisseleri nispetinde sorumlu olacaklarından müstakilen talepte bulunmaları ve taleplerini sonuçlandırmaları daha hukuki olacaktır. Bunun için uzlaşma yönetmeliklerine bu hususta bir hüküm konulmalıdır. Ayrıca mükellefin vergi tarhiyatına ait ihbarnamenin tebliğinden önce ölmesi halinde, mirası kabul eden mirasçılara vergi dairesince sorumlulukları nispetinde ihbarname düzenlenerek tebligat çıkarılmalıdır. Mirasçılardan birine tebligat yapılmak suretiyle bütün mirasçıları sorumlu tutan bir uygulama terk edilmelidir. Vergi İdaresi tarafından bu hususlarda açıklayıcı düzenlemeler yapılmasının her iki tarafın da faydasına olacağını düşünmekteyiz.

**- Veraset yoluyla intikal eden bağımsız bölümlerin ya da arsanın kat karşılığı verilmesi suretiyle elde edilen birden fazla bağımsız bölümün satışında vergileme:**

Miras yoluyla intikal eden arsanın kat karşılığı verilmesi durumunda elde edilen birden fazla bağımsız bölümün ya da karşılıksız olarak intikal eden birden fazla bağımsız bölümün satışının vergiye tabi olup olmadığı, vergiye tabi olacak ise nasıl vergilendirileceği hususunda vergi dairesi ile yargı kararlarında paralellik bulunmamaktadır. GVK'da (Md.37) taşınmazların alım, satım ve inşa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerden elde ettikleri kazancın ticari kazanç olduğu hükme bağlanmış ancak, ticari faaliyetin göstergelerinin neler olduğu konusunda tam bir açıklık

yoktur. 6102 sayılı TTK'nın 3 üncü maddesinde, “*bir ticari işletmeyi ilgilendiren bütün işlem ve fiillerin ticari işlerden olduğu*” hükme bağlanmıştır. Ticari bir işten bahsedilebilmesi için yürütülen faaliyetin ticari bir işletme veya organizasyon ihtiyacını ortaya çıkarması; yani devamlılık arz etmesi, kazanç sağlama gayesinin olması, defter tutma gereğinin doğması, iş yeri açma gibi unsurlardan bir veya birkaçını taşıması gereklidir. Ancak, idari düzenlemelerde görülen genel yaklaşım, satış adedinin veya alıcı sayısının çokluğu durumunda ticari kazanç kapsamında vergileme yapılması şeklinde olup, idarenin bu yaklaşımı çoğu yargı kararları ile de çelişmektedir. Taşınmaz satışlarının değer artış kazancı olarak vergilendirileceği durumlarda ticari kazanç olarak vergilendirilmesi doğru değildir. Zira değer artış kazancında sadece gelirin beyan edilmesi yeterli iken, ticari kazançta defter tutma, KDV mükellefiyet tesisi ve KDV beyannamelerinin verilme mecburiyeti, aylık olarak yapılması gereken bildirimler, belge düzenleme gibi birçok yükümlülük söz konusu olmaktadır.

Öte yandan ticari kazanç olarak vergilendirilecek olması halinde satışların maliyetinin nasıl tespit edileceği, mükellefiyete ilişkin yükümlülüklerin ne zaman başlayacağı gibi hususlar da belirsizlik taşıyan diğer hususlardır. Öte yandan alışlarında KDV ödenmemiş bir gayrimenkul için satışında ayrıca KDV ödenecek olması izahı gerektiren diğer konudur. İvazsız intikal eden taşınmazların ya da karşılıksız intikal eden arsanın kat karşılığı verilmesi karşılığında elde edilen bağımsız bölümlerin satışının ticari faaliyet olarak değerlendirilebilmesi için, aranan devamlılık kriterinin belirsiz olması, devamlılıktan ne anlaşılması gerektiği yoruma oldukça açıktır. Bütün bunlar belirsizliklerini korurken, vergi dairesince yapılan işlemlerin “*vergilemede yasallık*” ilkesine uymaması, buna mukabil mali gücün göstergesi olan ve ihtiyaç sınırlarını aşan servet unsurlarının tekrar edecek şekilde satıldığı halde vergi dışı kalacak olması açmazlar bütününe oluşturmaktadır. Bu belirsizlik zaman zaman mükelleflere pahalıya mal olmakta, bazıları uzlaşma yoluna giderken, bazıları mahkeme kapılarında adalet aramaktadır. Zira bu mükellefler bu satışların karşılıksız intikal eden arsanın ticari maksatlı iktisap edilmediği, ticari maksattan öte tasarruf ya da servetlerini değerlendirmek maksadıyla kat karşılığı verdiklerini ve ihtiyaçtan fazla olanı sattıkları düşüncesi ile mükellefiyet tesis ettirmemektedir. Yapılan incelemelerde de bu faaliyetin ticari faaliyet kapsamına girdiği varsayımıyla mükellefiyet tesis ettirilmekte, mükellefler özellikle KDV yönünden aşırı bir vergi tarhiyatı ve cezası ile karşı karşıya kalmaktadır.

Buna mukabil asgari ücretlinin gelir vergisine tabi olduğu bir ülkede mali gücü ifade eden bu servetlerin satışından elde edilen karın vergi dışı bırakılmasının da anayasanın “vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı” emreden hükmüne uygun düşmediği düşünülmektedir. Bu nedenle yapılacak bir düzenlemede veraseten intikal eden taşınmazların satışının ticari faaliyet kapsamında değerlendirilmesi için aranan kriterler açıklığa kavuşturulmalıdır. Böyle bir uygulama ile belirsizlikler ortadan kaldırılarak keyfi uygulamaların ve neticesinde yaşanan zaman ve mesai kayıplarının önüne geçilecek, hem de vergi gelirlerinin artmasına imkân verecektir.

- **VİV beyannamesi verme süresinin başlangıcı ile reddi miras süresinin başlangıcının çelişmesi:**

TMK’ya göre mirasçılar üç ay içinde mirası reddedebilir. Bu süre mirasçılar için hak düşürücü süredir. Bu süre geçtikten sonra mirasçıların mirası gerçekten reddetmeleri mümkün değildir. Bu sürenin başlangıcı, yasal mirasçılar için mirasçı olduklarını daha sonra öğrendikleri ispat edilmedikçe miras bırakanın ölümünü öğrendikleri gün; vasiyetname ile atanmış mirasçılar için miras bırakanın tasarrufunun kendilerine resmen bildirildiği gündür. Oysa vergi kanunları vergisel yükümlülüklerin yerine getirilmesinde sürenin başlangıcı olarak TMK düzenlemesinin aksine, ölümün öğrenildiği tarihi değil ölüm tarihini esas almaktadır. Bu sebeple de miras bırakanın ölümünü günler, aylar ya da yıllar sonra öğrenen mirasçı, TMK 606’ncı madde hükmü uyarınca öğrendiği tarihten itibaren 3 ay içinde Sulh Hukuk Mahkemesi’ne yapacağı beyan ile mirası reddetme hakkına sahiptir. VİVK’da ise veraset ve intikal vergisinin beyan süresinin başlangıcında ölüm tarihi esas alınmıştır. Bu sebeple mirasçılar ölüm tarihini bilmediği veya daha sonra ölüm vakiasını öğrendikten sonra reddettiği ve elde etmediği mirasla ilgili olarak ölüm tarihinden itibaren 4 ay içinde beyanname veremediği için genel vergi cezası ile muhatap olabilmektedirler.

Vergisel açıdan konuya bakıldığında mükellef mirasçıya veraset ve intikal vergisi beyannamesi vermek gibi bir yükümlülük getiren ve bu yükümlülük yerine getirilmediğinde çeşitli cezai yaptırımlara bağlayan vergi kanunlarında, yükümlülüğün başlaması için geçirilmesi gereken üç aylık sürenin başlangıcı olarak ölüm tarihi dikkate alınarak haksızlığa ve mükellefin mağduriyetine neden olabilmektedir. Bu nedenle VİVK’nın beyana ilişkin maddesi ile TMK’nın mirasın reddini düzenleyen maddesi arasındaki çelişkinin giderilmesi, birbirleri ile bağlantılı olayı kanunlar arasındaki uyumu

sağlama, hem de bu alandaki ödevlerini yerine getiren mükelleflerin mağduriyetini giderme açısından faydalı olacaktır.

**- Veraset vergileri için VİVK’da yer alan zamanaşımı süresinin VUK’da yer alan zamanaşımı düzenlemesine paralel hale getirilmesi:**

Veraset ve intikal vergisinde mükellefiyet, beyanname verildiği takdirde, beyannamede gösterilen mallar için beyanname tarihinde; verilen beyannamede gösterilmeyen mallar ile beyanname verilmeyen hallerde intikal eden malların idarece tesbit olunduğu tarihte, terekenin tahriri defter tutma veya resmi tasfiye hallerinde zamanaşımı süresi bu işlemlerin tamamlandığı tarihte başlamaktadır. Böylelikle bu vergide tarh zamanaşımı süresi beş yıl olmakla beraber, zaman aşımı idarenin karşılıksız intikale veya mirasa ittila kesbettiği (bilgi sahibi olduğu) tarihte başlamakta ve zamanaşımı sürelerinin süresiz uzamasına neden olmakta, bunun sonucunda veraset vergisi mükelleflerinde olayı ispat noktasında zaafa uğratmakta ve devlet tahtında gelir idaresini ataletle sevk etmektedir. Zira gelir idaresi “*veraset vergisinde zamanaşımı yok*” anlayışıyla hareket etmekte, mükellefler nezdinde ise ödenen vergiden dolayı bile kaygıya neden olmakta, vergi evrakını yıllarca saklama mecburiyetinde kalmaktadır. Bu durum zamanaşımı müessesesinin özünü aykırı olup, sonu ve başlangıcı net olan zamanaşımı sürelerine ihtiyaç vardır. Ayrıca mirasçıların belirlenen sürede beyanda bulunmalarını sağlayacak cezai yaptırımlar getirilmelidir.

**- Beyannamede gösterilmeyen mallar ile beyanname verilmeyen hallerde, sonradan mükellef tarafından beyan üzerine yapılan tarhiyatlarda vergi ziyayı cezası ve gecikme faizi uygulaması:**

Mirasçılar tarafından veraset ve intikal vergisi beyannamesi verilmekle birlikte beyannamede gösterilmeyen mallar ile beyanname verilmeyen hallerde mükellefiyet, intikal eden malların idarece tespit olunduğu tarihte başladığından, intikale konu malların, mükellefler tarafından idarece beyana davet edilmeden kendi rızalarıyla veya beyana çağrı ile tanınan ek süre içinde beyan edilmesi halinde yapılan bu tarhiyat, bu mallar için ilk tarhiyat kabul edilmekte, beyan edilecek değer ise, ölüm tarihindeki değer olmaktadır. Bu gibi durumlarda, ikmalen, re'sen veya idarece tarhiyattan söz edilemeyeceğinden tahakkuk eden vergiler için vergi ziyayı cezası ve gecikme faizi de uygulanmamakta, sembolik tutardaki usulsüzlük cezası uygulanmaktadır. Bu uygulama ise mükellefleri beyanda bulunmaya zorlamamakta, vergi ödemede adaletsizliğe neden olmakta, veraset

vergisi kendinden beklenen amaçları da gerçekleştirememektedir. Ayrıca Hazineye ödenecek vergi gecikmeden dolayı kayba uğramış ve azalmış olmaktadır. Bu sebeple hem mirasçılar beyanname vermeye sevk edici hem de Hazine kaybını önleyici düzenlemeler yapılması gerekmektedir.

- **Gaibin zuhurunda ya da sonradan mirasçı olanların ortaya çıkması halinde yapılan red ve iade işlemlerinin ödenen vergi üzerinden yapılması:**

Gerek gaip mirasçının ve gerek gaip olan murisin ortaya çıkması durumunda, VUK'ta ve VİVK'da özel bir düzenleme yer almadığından vergilendirilen mirasçılara red ve iade işlemleri yapılırken, tahakkuk eden ve ödenen tutar üzerinden yapılmaktadır. Bu nedenle uzun yıllar geçtikten sonra gaibin zuhur etmesi ya da sonradan mirasçı oldukları hükmen sabit olanlar için yapılacak düzeltme işleminde vergilendirilen mirasçılar, paranın değer kaybından dolayı mağdur olmaktadır. Bu mağduriyetin önlenebilmesi için yapılacak iadenin yeniden değerlendirme oranına endekslenmesinin daha hukuki olacağı düşünülmektedir. Ayrıca mahkeme kararıyla asıl mükellef olmadıkları sabit olanların, bu kararın kesinleşmesinden sonra bir sene içinde başvurdukları takdirde ödemiş oldukları veraset ve intikal vergisi vergi dairesince iade edilmektedir. Hazine kendi alacağı için 5 yıllık zamanaşımı öngörmüş olmasına rağmen yersiz vergi ödeyenlere yapılacak iadede müracaat için bir yıllık hak düşürücü süre öngörmüş olması da hukuki görülmemektedir. Bu hak düşürücü sürenin vergi tarh zamanaşımına endekslenmesinin daha adaletli olacağı düşünülmektedir.

- **İkili kademeli tarhiyattan vaz geçilerek tek seferde vergi tahakkuk işlemlerinin yapılması.**

VİVK'da iki kademeli bir tarhiyat yöntemi benimsenmiştir. Buna göre mükellef ilk önce VİVK'da yer alan değerlendirme ölçülerine göre intikal eden varlıkları değerlemek, varsa istisna, indirim, gider gibi hususları da dikkate almak suretiyle matrahı tespit etmekte ve bunun üzerine verilen beyanname üzerinden tarhiyat yapılmaktadır. Buna beyan üzerine tarhiyat diyebiliriz. Daha sonra ise vergi dairesi intikal eden varlıkları VUK'ta yer alan servetlerin değerlemesi hükümlerine göre değerlemek ve matrahı belirlemek suretiyle vergi hesaplanmakta, beyan üzerinde yapılan tarhiyat tenzil edilmek suretiyle nihai tarhiyat yapılmaktadır. Buna da idarece tarhiyat diyebiliriz. Burada vergi matrahının mükellef ve idarece ayrı ayrı tespit edilmesi, vergiyi karmaşık bir hale getirmektedir. Vergi dairelerinin bilgi akışını hızlandıracak bir uygulama ve düzenleme

sonucu birinci tarhiyat kaldırılmalı, bu bilgiler yukarıda da ifade ettiğimiz tereke memuru ile de paylaşılarak tarhiyat tek kademedede yapılmalıdır. Tereke memuru tarafından sigorta şirketleri, bankalar, ticaret il müdürlükleri, tescil yapan kurumlar (TPE, Belediler, trafik sicil müdürlükleri, Tapu vs.) ve diğer kurumlardan gelecek bilgiler çerçevesinde değerlendirme yapılmak ve matrah tespit edilmek suretiyle matrah beyan edilmelidir. Gerekirse değerlendirme için bilirkişilik müesseselerinden faydalanılabilir. Böylece vergi tarhiyatında iki başlılık ortadan kalkarak oluşacak olan tarhiyat farklılıklarının da önüne geçilmiş olur. Aynı zamanda verginin mükellef ve idare tarafından ayrı ayrı tespit edilmesi nedeniyle ortaya çıkacak olan karmaşıklık, maliyet, emek ve zaman kaybı önlenmiş olur.

- **Murisin bankada kiralık kasasının olması halinde, ölüm tarihinden sonra bu kasada yapılan işlemler:**

Kiralık kasa sahibinin öldüğü durumlarda, ölüm olayı bankanın bilgisine girene kadar, kasayı ortak kullanan ya da vekâleti olan mirasçı ya da başka herhangi birinin kasadan işlem yapmasını engelleyici bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu durum ise ortak kullanan ya da vekâleti olan kişi tarafından servetlerin kaçırılmasına ve vergi matrahı dışına çıkarılmasına, netice itibariyle vergi kaçırılmasına imkân vermektedir. Bunun engellenebilmesi için yasal düzenleme yapmak suretiyle cezai ya da maddi sorumluluk uygulaması getirilebilir.

- **Ceninin vergi mükellefiyetindeki belirsizlik**

Gerçek kişilerde kişilik, tam ve sağ doğmak koşuluyla anne karnındayken başlamaktadır. Bu manada hamile kadının kocasının ölmesi halinde, anne karnındaki henüz doğmamış bebek sağ ve tam doğmak şartıyla babaya mirasçı ve kendisine düşen miras payı itibariyle de vergi mükellefi olabilmektedir. Anne karnındaki ceninin mirasçılığı ve vergi mükellefiyeti söz konusu olduğunda, vergisel yükümlülüklerin ne zaman başlayacağı ve mirasçıların nasıl bir yol izleyeceği belirsizdir. Bizim görüşümüze göre kişiliğin cenin devresi için hal mücbir sebep hali olarak kabul edilmelidir. Vergi dairesince gerek cenin, gerek diğer mirasçılar adına tarhiyat yapılmamalıdır. Çünkü çocuğun sağ doğup doğmayacağı belli değildir. Çocuğun sağ ya da ölü olarak doğumuyla mücbir sebep hali ortadan kalkmalı ve mükellefiyet bu tarih itibariyle başlamalıdır. Zira mücbir sebep süresince süreler işlemez. Her ne kadar görüşümüz böyle olmakla birlikte bu durum belirsizlik arz etmektedir. Yapılacak yasal bir düzenleme ile medeni hukuk

çerçevesinde mirasın paylaşımının doğuma kadar ertelendiği gibi, vergi mükellefiyeti de ertelenmelidir.

**- Ölen mükellefin mal varlığına kanuni temsilci atanması**

Tezimizin önceki bölümlerinde de belirtildiği üzere, ölüm halinde mirasçılara bir takım vergisel sorumluluklar yüklenmektedir. Bu sorumluluk vergi mevzuatının iyi bilinmesini gerektirmekle birlikte ölüm sonrası mirasçılarca yapılması gereken hususlarda oldukça fazla belirsizlik ve prosedür bulunmaktadır. Ayrıca veraset vergisi iki aşamalı bir vergi olup, bu vergi intikal eden malların değerlendirilmesi üzerine bina edilmiştir. Bu sebeple özellikle sürekli vergi mükellefiyeti olan ve belirli büyüklükteki işletme sahibi kişilerin ölümü halinde mal varlığı üzerine mali hukuk ve muhasebe bilgisine vakıf bilirkişiler arasından kanuni temsilci yani tereke memuru atanmasının amme alacağının güvence altına alınması noktasında yerinde olacağını düşünmekteyiz. Zira böyle bir uygulama ile veraseten intikal eden varlıkların beyan dışı kalması önlenmiş, ayrıca varlıkların daha gerçekçi değerlendirilmesi imkânı olacak, nihayetinde Hazinesinin vergi kayıp ve kaçığı azalmış olacaktır. Tereke memurunun görevi mirasçılarca sorumlu sıfatıyla yerine getirilmesi gereken sorumluluklarla sınırlı olup, bu görevlerin tamamlanması ile görevi son bulmalıdır.

**- Tez konusu içinde incelenen ülkelerde veraset vergisi uygulamasının ülkemiz uygulamalarına benzerlik gösterdiği gibi farklı yönlerinin de bulunduğu:**

Ülkelerin devlet yapıları, hukuk sistemleri, ekonomik düzenleri gibi birçok unsur vergilerin tarh, tahakkuk ve tahsilini etkilemektedir. Keza veraset vergisi tekniğinde uygulanan yöntem, oran, istisna, değerlendirme ve indirimler gibi hususlar ülkelere göre farklılık arz edebilmektedir. Tez konusu içinde incelenen ülkelerde Veraset vergisi uygulama yöntemi açısından Japonya, Almanya, Fransa ve İspanya aynı yöntemi (“miras payı vergisi”/”miras payı yaklaşımı”) uygulamaktadır. Buna mukabil İngiltere, “tereke vergisi” yöntemini, ABD ise, karma sistem yöntemini uygulayarak önce objektif olan “veraset vergisini” daha sonra ayrıca miras payı vergisi uygulamaktadır. Ayrıca ABD’de de iki veya daha fazla nesil altsoya yapılan transfer için nesil atlama vergisi adı altında intikal vergisi alınmaktadır.

İncelenen ülkelerin tamamına yakınında verginin konusu oldukça benzerlik gösterdiği söylenebilir. Bu ülkelerin tamamında, kendi vatandaşlarına ya da kendi ülkelerinde ikamet eden vatandaşlara veraseten mal intikal etmesi ya da kendi

vatandaşları olmamakla ve ülkelerinde ikamet etmemekle birlikte ülkelerindeki bir malın veraseten intikal etmesi veraset vergisine girmektedir. Ancak İngiltere’de ölenin ölüm tarihinden önce yedi yıl içinde yapılan bağışlamalar da veraset vergisinin konusuna girmektedir. Ancak daha önce ödenmiş veraset vergisi indirimine konu edilmektedir. Ayrıca İngiltere’de verginin beyan edilmesi ve ödenmesinde atanmış olan kanuni temsilci sorumlu olmaktadır. Verginin ödenmesi beyan süresi olan altı aylık süre içinde yapılması gerekmektedir birlikte, tereke konusu mal, gayrimenkul, hisse senedi gibi likit olmayan kıymetler ise on yıla kadar taksitlendirilebilmektedir.

İstisna ve muafiyetler noktasında İngiltere’de bu vergi için istisna ve muafiyetler oldukça dar kapsamlı kalmıştır. İngiltere’de söz konusu vergi bakımından bazı önemli muafiyetler uygulanmaktadır. Kanuni olarak, bir önceki başlık altında da ifade edildiği üzere, murisin ölmeden yedi yıl veya daha önce yaptığı ve öldükten sonra yapacağı bazı transferler Veraset ve İntikal Vergisinin konusuna girmemektedir. Almanya’da ise, miras kalan kişinin murise yakınlık derecesine göre kişisel vergi istisnaları belirlenmiştir. Fransa’nın veraset ve intikal vergisinde düzenlenmiş en önemli istisna tutarı, herhangi bir akrabalık durumu söz konusu olmayıp, çalışamaz halde bulunan kişiye yapılan istisna tutarıdır (159.325 Avro) ve bu istisna tutarı anne / baba veya çocuklara yapılan bağış istisnası ile aynıdır. Bu düzenleme, verginin mali olmayan amaçlarına çok uygun düşmektedir.

Vergi oranları açısından ise ABD, Almanya, Fransa ve İspanya ile Japonya, artan oranlı bir vergi tarifesi uygulamakta, İngiltere’de ise, düz oranlı bir vergileme söz konusudur. Son yedi yıl içinde yapılan bağışlar ise bağışın yapıldığı süreye göre bu oran üzerinden indirim yapılmaktadır. Ayrıca mirasçılardan ölene akrabalık durumuna göre ayrıca oranlar da belirlenmektedir. Almanya, Fransa ve Japonya’da çifte artan oranlılık söz konusudur. Ölen ile mirasçının akrabalık durumuna göre artan oranlı vergi uygulanmaktadır. Ancak verginin hesaplanması noktasında İspanya’da farklı bir uygulama söz konusudur. Burada mirasçılar için veraset vergisine konu malların net değeri üzerinden vergi hesaplanmakta, ancak mirasçının ölenle akrabalık derecesi ve mirasçının daha önceki varlığı dikkate alınarak bu vergi miktarlarına katsayı uygulanmaktadır.

En yüksek veraset ve intikal vergisi oranlarına baktığımızda sırasıyla, Fransa (% 60), Almanya (% 50), Japonya (%50), ABD ve İngiltere (% 40), İspanya (% 34) gelmektedir. Bu ülkeler içinde en düşük vergi oranına sahip ülke İspanya, en yüksek orana sahip ülke ise Fransa’dır.



Bu ülkelerden ABD, Japonya, Almanya ve İspanya federal; İngiltere, Fransa ise üniter devlet yapısına sahiptir. Bu bağlamda veraset vergisi, federal yapıya sahip olan ABD ve İspanya'da hem merkezi devlet hem de yerel idareler tarafından, yine federal bir yapıya sahip olan Almanya'da ise yerel idareler tarafından; Japonya'da ise merkezi devlet tarafından tarh, tahakkuk ve tahsil gerçekleştirilirken, Türkiye gibi üniter devlet yapısına sahip olan İngiltere ve Fransa'da merkezi devlet tarafından tarh, tahakkuk ve tahsil gerçekleştirilmektedir. Öte yandan Almanya, Fransa ve Japonya'da mirasçılar ölenin vergi borçlarından sorumludur. Amerika Birleşik Devletlerinde ise bazı şartların gerçekleşmesi halinde mirasçılarının sorumlulukları bulunmaktadır. İngiltere'de ise vergi tereke üzerinden alındığından verginin ödenmesinden atanmış olan kanuni temsilci sorumludur. Japonya'da son 10 yılda intikal etmiş ve veraset ya da miras vergisi ödenmiş intikaller vergiden istisna kılınmaktadır.

- **Yakın zamanda veraseten intikal etmiş malların tekrar veraseten intikali**

Vergi sistemimizde belli bir süre içinde veraset vergisi ödenmiş ya da ödenmekte olan malların tekrar başka bir mirasçıya intikal etmesi halinde vergiden istisna kılan bir düzenleme mevcut değildir. Örneğin aynı kazada baba olay yerinde, oğlu da hastanede vefat etse, oğlunun ayrıca çocuğu da olsa, önce babası adına sonra da oğlu adına mirası reddetmemiş torunu tarafından veraset vergisi beyannamesi verilmesi gerekmektedir. Yakın zamanda intikal etmiş mal varlığı üzerinden ikinci bir vergi alınması hem miras vergisinin ruhuna aykırı olmakta, hem de sermaye birikimini olumsuz etkilemektedir. Bu nedenle ülkemizde de son 10 ya da 15 yılda intikal etmiş ve veraset vergisine tabi tutulmuş malların vergiden istisna kılınması uygun olacaktır.

- **Konut intikallerinde istisna uygulanması**

Yabancı ülke uygulamalarına bakıldığında diğer önemli bir husus ölüm sonrası intikal eden konutlara yönelik istisna uygulamalardır\* (T.C. Anayasa). Almanya belirli büyüklüğü aşmayan, İngiltere de belirli değer altında olan konutları veraset vergisinden istisna kılmaktadır. Ülkemizde de özellikle *emlak vergisinde indirimli bina vergisi\**

\* “Devlet, şehirlerin özelliklerini ve çevre şartlarını gözeterek bir planlama çerçevesinde, konut ihtiyacını karşılayacak tedbirleri alır, ayrıca toplu konut teşebbüslerini destekler.”

\* 47 Sıra No.lu EVK Genel Tebliği'ne göre; “İndirimli bina vergisi oranından özürliüler ile birlikte, Türkiye'de brüt yüzölçümü 200 m2 yi geçmeyen tek meskeni olan; Kendisine bakmakla mükellef kimsesi olup onsekiz yaşını doldurmamış olanlar hariç olmak üzere hiçbir geliri olmadığını

uygulamasında olduğu gibi, belirli büyüklüğü aşmayan konutların, sürekli geliri olmayanlara intikalinin tamamen ya da kısmen vergi dışı bırakılması sosyal hukuk devleti anlayışının bir sonucu olsa gerek. Her ne kadar TMK aile konutlarının miras payından düşülmek koşuluyla sağ kalan eşe tahsis edilmesi imkânını verse de, *konut veraset vergisi dışı bırakılmadığından yeterli görülmemektedir* (Resmî Gazete, 29 Aralık 2005 Tarih, Seri No.47, Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği).

- **Engellilere veraseten intikallerde pozitif ayrımcılık yapılması**

Yine veraset vergisi sistemizde engellilere yönelik, başka bir ifadeyle engellilere veraseten mal intikalinde vergi istisnası öngören bir düzenleme mevcut değildir. Halbuki engelli bireylere pozitif ayrımcılık yapılması sosyal hukuk devletinin gereğidir. Zira ruhsal ya da bedensel olarak engelli olan vatandaşlarımız özyeterliliğe sahip bireyler olmayıp, başkalarının yardım ve desteğine ihtiyaç duymaktadırlar. Bu nedenle gerek yasal mirasçılıktan, gerek mansup mirasçılıktan kaynaklansın, kendilerine veraseten intikal eden mallar için vergi dışı bırakan ayrıcalıklı düzenlemeler yapılması gerektiği düşünülmektedir.

- **İşletmelere veraset vergisinde ayrıcalık**

Almanya'da ölüm sonucu intikal eden işletme mal varlıklarına vergisel ayrıcalıklar tanınmaktadır. Bu da işletmelerin ticari ömürlerinin artmasına, dolayısıyla da ülke ekonomisinin büyümesine vesile olmaktadır. Bu sebeple ülkemizde yeterli sermaye birikiminin oluşmamış, işletmelerin ömrünün oldukça kısa olması ve ortaklık kültürünün gelişmemiş olması nedeniyle, bir de vergilemeden dolayı olumsuz bir durum ortaya çıkmaması için, ekonomik faaliyetlerine devam etmek ve diğer kıstasları belirlenmek suretiyle istihdam yaratan işletmelerin Almanya'da olduğu gibi belirli süre vergiden istisna kılınmasının oldukça önemli olduğunu söyleyebiliriz. Bu meyanda doğrudan üretim sürecine katılmayan çeşitli taşınır ve taşınmaz servet unsurlarının (eşlere, bakıma muhtaç çocuklara, torunlara, engellilere intikal eden konutlar vergi dışı kalmak koşuluyla) daha yüksek vergilenmesi yoluna da gidilebilir. Böyle bir uygulama üretimi de teşvik edecektir. Bu sebeple vatandaşları servet biriktirmeye değil, işletme kurmaya ve üretim yapmaya teşvik edecektir. Bu sebeple üretimi özendirerek müesseseler getirilmeli ve veraset yoluyla intikal eden ve mal ve hizmet üreten işletmelerin üretimle

---

*belgeleyenler; Gelirleri münhasıran kanunla kurulan sosyal güvenlik kurumlarından aldıkları aylıktan ibaret bulunanlar, Gaziler, Şehitlerin dul ve yetimleri” yararlanmaktadır.*

ilgili varlıklarının vergi dışı bırakılması gerekmektedir. Keza Fransa’da olduğu gibi, belli süre devredilmemek ve işletilmek suretiyle aile şirketlerine ait hisselerinin değeri belli oranda istisna kılınmak suretiyle vergi dışı bırakılabilir.

- **Yakın akrabalara veraset vergisi istisnası uygulanması:**

Veraset vergisi sistemimizde sadece “*evlatlıklar da dâhil olmak üzere fûruğ ve eşten*” her birine isabet eden miras hisselerinin 2019 yılı için 250.125 TL’si vergiden istisna edilmiştir. Bu istisna mirasçı fûruğ bulunmaması halinde 500.557 TL olarak uygulanmaktadır. Buradan bakıldığında mirasçı ölenin annesi, babası, dedesi, ninesi, kardeşi ya da hala, teyze, amca ve dayısı gibi akrabaları olması halinde herhangi bir istisna uygulanmayacaktır. Bu durum ise hakkaniyete uygun düşmemektedir. Çünkü aynı aileden doğma olan bu akraba topluluğunun birbirleri ile hukuklarının olmaması düşünülemez. Bunlar iyi ya da kötü günde birliktedirler ve madden veya man’en dayanışma içindedirler. Bu sebeple Almanya’da olduğu gibi ülkemizde de mirasçının ölen kişiye yakınlık derecesine göre yasada değişiklik yapılmak suretiyle istisna uygulanması gerektiği düşünülmektedir.

- **Verasetten intikal eden devlet borçlanma araçlarına istisna getirilmesi**

Gelişmekte olan ülkelerde olduğu gibi ülkemizin de en büyük sorunlarından biri tasarruf açığıdır. Yeterli tasarruf sağlanamadığı için de finansman sorunu ortaya çıkmakta, bankalar yatırımcıların kredi ihtiyaçlarını karşılamak için yurt dışından borçlanmak zorunda kalmaktadır. Aynı şekilde hükümetler de bütçe açığını kapatmak için yurt içinden ya da yurt dışından borçlanmak, karşılığında ise yurt dışı finansman şirketlerine yüklü miktarda faiz ödemek zorunda kalmaktadır.

Öte yandan ülkemizde halkımız genelde tasarruflarını üretim için çok katkısı olmayan gayrimenkullere yatırmakta ve bu da sektörün kontrolsüz ve aşırı büyümesine neden olmaktadır. Hatta fiyat artışları sonucu temel ihtiyaç olan ev sahibi olmak zorlaşmaktadır.

İşte bu sebeplerle hazine bonusu ve özellikle tahvil gibi devlet borçlanma araçlarının veraset yoluyla intikalinin veraset vergisinden istisna edilmesinin, özellikle belli yaşın üstündeki kesimde tararuf artışına neden olacağı ve bunun sonucunda faizlerin düşmesine, dolayısıyla da üretime, milli ekonomiye katkı yapacağı düşünülmektedir.

- **Türkiye de dâhil incelenen örnek ülkelerde veraset vergilerinin bütçe ve vergi gelirleri içindeki payının düşük olduğu,**

Veraset ve intikal vergisi arizi nitelikte bir vergidir. Katma değer vergisi ya da gelir vergileri gibi ekonomik faaliyetten kaynaklanan ve süreklilik arz eden bir vergi değildir. Keza veraset vergisi bir servet vergisi olmakla birlikte, emlak vergileri ya da motorlu taşıtlar vergisi gibi bir servet unsurundan sürekli olarak belli dönemlerde alınan bir vergi de değildir. Ülkemizde olduğu gibi Almanya, İngiltere, Fransa, Amerika Birleşik Devletleri, Japonya, Fransa ve İspanya’da ölüm neticesinde alınan veraset ya da miras vergilerinin bütçe gelirleri içindeki payının %1, vergi gelirleri içindeki payının ise %1,5 dolaylarında olduğu görülmektedir. Bu verginin bütçeye gelir sağlamaktan ve ekonomik yönünden öte sosyal adaleti sağlama ve kamu vicdanını rahatlatma gibi sosyal ve psikolojik yönü ile birlikte bu verginin kontrol ve tamamlayıcı fonksiyonun ağır bastığını göstermektedir. Bu sebeple bu vergilerin bütçe gelirleri ya da vergi gelirleri içindeki payını dikkate almak suretiyle verimliliğini tartışmak izahtan varestedir.

- **Yurtdışında ödenen veraset vergilerinin çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının kapsamına alınması gerektiği,**

Mevcut düzenlemeye göre ölüm sebebiyle yurt dışında ödenen servete müteallik vergiler Türkiye’de vergi matrahının tespitinde tereke değerinden indirilmek suretiyle matrah tespitinde dikkate alınmaktadır. Bu durum ise çifte vergilendirmeyi tam olarak önleyememekte ve çifte vergilendirme sorunu doğurmaktadır. Türkiye Cumhuriyeti’nin imzalamış olduğu çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında servetlerin vergilendirmesi hususuna yer verilmemekte, veraset yoluyla intikal eden mallar nedeniyle ödenen vergilere tam olarak yer verilmemektedir. Bunun için çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında veraset vergilerine ilişkin düzenlemelere de açık ve net bir şekilde yer verilmek suretiyle bu sorunun çözülmesi gerekmektedir. Mevcut anlaşmaların ise bu mevzuda güncellenmesi gerekmektedir. Ayrıca Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetinde bulunan ve ölen şahısların yurt dışında bulunan varlıklarından Türkiye Cumhuriyetinin haberdar olması ve servetlerin değerlemesindeki güçlükler dikkate alınarak, bu kıymetlerin bulunduğu ülkede vergilendirilmelerinin mütekabiliyet esasına göre vergiden istisna edilmesinin uygun olacağı kanaatindeyim. Aynı şekilde Türkiye’de bulunan malların veraset yoluyla intikalinde de muris ve mirasçının kim olduğuna bakılmaksızın vergilendirme yetkisinin Türkiye Cumhuriyetine ait olması gerektiğini düşünmekteyim.

Özetlemek gerekirse, ölüm olayı Vergi Usul, Katma Değer Vergisi, Gelir Vergisi Kanunları ile Amme Alacağının Takip ve Tahsil Usulü Hakkında Kanun yönünden birçok sonuçlara neden olmaktadır. Vergi mevzuatımızda yer alan eksik ya da müphem düzenlemeler de belirsizliklere ve duraksamlara neden olmaktadır. Yapılacak yasal ya da genel idari düzenlemelerle bu hususların açıklığa kavuşturulmasının mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu artıracakı düşünülmektedir. Ayrıca Almanya, Fransa, Japonya ve İngiltere gibi ülkelerin vergi mevzuatında yer alan olumlu veraset vergisi düzenlemeleri ülkemiz mevzuatına kazandırılmalıdır.

## KAYNAKÇA

- Ayfon Defterdarlığı, 09.03.2012 Tarih, B.07.4.DEF.0.03.10.00-GVK.MUK.852-4 Sayılı Özelge.
- Ağar, S. (2009). *Vergi Tahsilatından Kaynaklanan Uyuşmazlıklar ve Çözüm Yolları*, Yaklaşım Yayınları, Ankara.
- Ageuk. (2018a). *Dealing With An Estate*. [https://www.ageuk.org.uk/globalassets/age-uk/documents/factsheets/fs14\\_dealing\\_with\\_an\\_estate\\_fcs.pdf](https://www.ageuk.org.uk/globalassets/age-uk/documents/factsheets/fs14_dealing_with_an_estate_fcs.pdf) (19.01.2019)
- Ageuk. (2018b). *How To Be An Executor*.  
[https://www.ageuk.org.uk/globalassets/age-uk/documents/information-guides/ageukil8\\_how\\_to\\_be\\_an\\_executor\\_inf.pdf](https://www.ageuk.org.uk/globalassets/age-uk/documents/information-guides/ageukil8_how_to_be_an_executor_inf.pdf) (19.01.2019).
- Akarca, A., Şafak, M. (2012). “Verginin Gündemi, Ölüm Halinde Gelir Vergilemesi”, Dünya Gazetesi; <https://www.dunya.com/kose-yazisi/olum-halinde-gelir-vergilemesi/12469> (10.07.2017).
- Akdeniz, K., Mısırlıoğlu, İ. U. (1999). “Telif Kazançlarının Vergilendirilmesi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:127, 28-39.
- Akdoğan, A. (2008). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Akın, E. (2007). “Vergisel Hak ve Yükümlülüklerde Ehliyet Kavramı”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 174;  
[http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read\\_frame.asp?file\\_name=2007069342.htm](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2007069342.htm), (12.09.2009).
- Akıncı, Ş. (1996). “Organ Nakli Açısından Ölüm Zamanının Tespiti”, *Türk Hukuk Enstitüsü Dergisi*, Sayı:7, 3-13.
- Akıntürk, T. (2003). *Medeni Hukuk*, Beta Yayınları, İstanbul.
- Akıntürk, T., Karaman, D. A. (2010). *Medeni Hukuk*, Beta Yayınları, İstanbul.
- Akıpek, J. G., Akıntürk, T. (2002). *Türk Medeni Hukuku, Başlangıç Hükümleri, Kişiler Hukuku*, (Cilt I), Beta Yayınları, İstanbul.
- Akıpek, J. G., Akıntürk, T., Karaman, D. A. (2009). *Türk Medeni Hukuku, Başlangıç Hükümleri, Kişiler Hukuku*, Beta Yayınları, İstanbul.
- Akyiğit, E. (2011). “Ölüm ve İş İlişkisindeki Yeni Sonuçları”, *Sicil İş Hukuku Dergisi*, Sayı:22, 32-45.
- Alantar, D. (2004). *Mali Mevzuat Uygulamalarında Zamanaşımı Rehberi*, TÜRMOB, Ankara.
- Alptürk, E. (2003). “Veraset ve İntikal Vergisi Yönünden Ticari Servet Unsurlarının Değerlemesi”. *E-Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 5,  
<http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=4075&arananKey=veraset> (12.10.2014).
- Alptürk, E. (2004). “Hukuksal ve Vergisel Boyutlarıyla Telif Hakları”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:186, 74-81.
- Altıparmak, A. K. (2017). *İngiliz, Avrupa Birliği ve Türk Hukukunda Mirasa Uygulanacak Hukuk*, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul.

- Alpaslan , N. G. (2017). *Murisin Vergi Borçlarından Mirasçıların Sorumlu Olup Olmayacakları*; [http://www.hurses.com.tr/arsiv/Haber-Murisin\\_vergi\\_borclarindan\\_mirascilarin\\_sorumlu\\_olup\\_olmayacaklari/haber-13440](http://www.hurses.com.tr/arsiv/Haber-Murisin_vergi_borclarindan_mirascilarin_sorumlu_olup_olmayacaklari/haber-13440) (05.06.2018).
- Arat, A. (2006). “Gerçek Kişilerde Kişiliğin Sona Ermesi”, Selçuk Üniversitesi, *Sosyal Bilimler Meslek Yüksek Okulu Dergisi*, Sayı: 9, 257-276.
- Aren, S. (1952). *Veraset Vergisi Üzerinde Bir Deneme*, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, Sayı: 24 - 6, Güney Matbaacılık ve Gazetecilik T. A. O., Ankara
- Arıca, M. N. (1999). “Veraset ve İntikal Vergisinde Gaip Kişinin Mirasçılığı, Vergi Sorumlusu ve Mükellefiyetin Başlangıcı”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:124, 7-13.
- Arpacı, A. (2000). *Kişiler Hukuku Gerçek Kişiler*, Beta Yayıncılık, İstanbul.
- Arrondela, L., Laferre`reb, A. (2001). “Taxation And Wealth Transmission In France”, *Journal of Public Economics*, Sayı: 79, 3-33.  
<http://piketty.pse.ens.fr/files/ArrondelLaferriere2001.pdf>
- Arslan, M. (2005). *Vergi Hukuku*, Yaklaşım Yayınları, Ankara.
- Arslan, M. (2007). *Türk Vergi Sistemi*, Yaklaşım Yayınları, Ankara.
- Arslan, M. (2008). “6183 Sayılı AATUHK’da Yer alan Zamanaşımı ve Vergi Borcu Zamanaşımına Girmesin Diye İdarenin Yaptığı Ödemenin İrdelenmesi”, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, Sayı: 49, 474-475.
- Aslan, M. (2017). “Mirasçıların Vergi Borçlarından Sorumluluğu”, *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, Cilt: 17, 127-144.
- Atar, Y. (2004). *Vergi Hukuku*, Mimoza Basım Yayıncılık, Konya.
- Ayan, M., Ayan, N. (2011). *Kişiler Hukuku*, Mimoza Yayıncılık, Konya
- Aydın, F. (2009). *Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu*, Yaklaşım Yayınları, Ankara.
- Aydın, G. S. (2012). “6098 Sayılı Türk Borçlar Kanunu ile Karşılaştırmalı Olarak Hasılat (Ürün) Kirasının Sona Ermesi”, *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, Sayı:18, 431-466.
- Aydın, S. (2009). “Bazı Avrupa Birliği Üyesi Ülkelerde Veraset ve İntikal Vergisi Uygulaması”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 246, 62-67.
- Aygün, F. (2012). “Mirası Bırakan Kişinin Vergi Borcundan Mirasçıların Sorumluluğu”, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, Sayı:104, 137-144.
- Bakmaz, Z. (2015). “Amme Borçlarının Ödenmesinden Mirasçıların Sorumluluğunun Kapsam ve Sınırı”. *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, Sayı:141.  
[http://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/dergi/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi\\_mdergi\\_/2015-eylul-sayi-141\\_mdergi\\_8788a-00\\_/amme-borclarinin-odenmesinde-mirascilarin-sorumlulugu.html](http://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/dergi/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2015-eylul-sayi-141_mdergi_8788a-00_/amme-borclarinin-odenmesinde-mirascilarin-sorumlulugu.html) (27.12.2015).
- Baskan, Ş. E. (2013). “6098 Sayılı Türk Borçlar Kanunu Hükümleri Çerçevesinde Ölümün Hizmet Sözleşmesine Etkisi ve Yeni Bir Tazminat: Ölüm Tazminatı”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, Sayı:104, 55-72.

- Başak, B. (2012). “6098 Sayılı Türk Borçlar Kanunu’nun Yayın Sözleşmesine İlişkin Getirdiği Yenilikler ve Bu Düzenlemelere Yönelik Eleştiriler”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, Sayı:101, 1-30.
- Bay, H. (2006). “Ekonomisi ve Vergi Sistemiyle Almanya”, *Mali Pusula Dergisi*, Sayı:16. 82-93.
- Bayraklı, H. H. (2006). *Vergi Ceza Hukuku*, Külçüoğlu Kültür Merkezi Yayınları, Afyonkarahisar.
- Bayraklı, H. H. (2007). *Genel Vergi Hukuku*, Celepler Matbaacılık, Afyonkarahisar.
- Bayraktar, K. (1972). Hekimin Tedavi Nedeniyle Sorumluluğu, İstanbul Üniversitesi Yayınları, İstanbul.
- Bayram, S. (2003). “Mevcutlarda Amortisman”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:268. <https://www.vergidunyasi.com.tr/makaleler/4081> (09.10.2013)
- Berki, Ş. (1966). “Türk Medeni Kanununda Çocukların Mirası”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt:22/1, 261-303
- Beyazkılıç, R., Kaplan, M. (2008). “Ölüm Halinde Vergi Cezalarının Terkini”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 262; <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/olum-halindevergi-cezalarinin-terkini/2164>, (04.08.2015)
- Bilici, K. (2004). “Defter Belge İbrazi Kapsamında Vergi İncelemesinin Yapılacağı Yerin Tayini”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 191, 84-92.
- Bilici, N. (2006). *Vergi Hukuku*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Bıyık, R., Kıratlı, A. (2005). *Giderler ve İndirimler*, Yaklaşım Yayınları, Ankara.
- Bogard, S. (2017). “French Inheritance Tax – Reliefs and Exemptions as at July 2017”. <https://www.furleypage.co.uk/french-inheritance-tax-reliefs-and-exemptions-as-at-july-2017/> (12.10.2018).
- Brunetti, M. J. (2003). *Essays on the Estate Tax. A dissertation of PhD*. Berkeley. University of California, California
- Budak, T. (2011). Türk Vergi Hukukunda Kişiliğin Sona Ermesi ve Sonuçlar, *Oniki Levha Yayınları*, İstanbul.
- Budak, T., Benk, S. (2011). “Kamu Alacağı: Hukuki Bir Değerlendirme”, *Business and Economics Research Journal*, Sayı: 2, 61-76.
- Bulutoğlu, K. (1979). *Türk Vergi Sistemi*, Cilt:II, Fakülteler Matbaası, Ankara.
- Büyüktanır, B. G. (2018). “Ceninin Bedensel Bütünlüğünün İhlalinde Maddi Zararının Tazmini”, *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt:9, 275-302.
- Camkurt, M. Z. (2011). “Ölüm Karinesi ve Gaip Durumunda Sosyal Güvenlik Mevzuatı Kapsamında Hak Sahiplerine Gelir ve Aylık Bağlanması”. *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı: Mart-Nisan 2011, 235-248.
- Campbell, J. L., Seller, A. (2017). *United States Estate and Gift Tax*. Kohnen & Patton LLP.
- Can, İ. (2004). “Almanya’da Devletin Yapısı ve Vergi Sisteminin Anayasal Temelleri”, *Maliye Dergisi*, Sayı: 145, 37-96.



- Can, S.(2018). “Çifte Vergilendirme ve Çifte Vergilendirmeyi Önleme Yöntemleri”, <http://www.ankarabarasu.org.tr/siteler/ankarabarasu/hgdmakale/2018-1/10.pdf> (20.08.2018).
- Canarlan, G. (2018). “743 Sayılı Kanundan Günümüze Sağ Kalan Eşin Mirasçılığı”, <http://dergipark.ulakbim.gov.tr/ejovoc/article/viewFile/5000176029/5000158496>, (12.07.2019).
- Candan, T. (2004). *Vergi Suçları ve Cezaları*, Süryay Yayınları, İstanbul.
- Candan, T. (2005). *Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.
- Candan, T. (2006a). *Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.
- Candan, T. (2006b). *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.
- Candan, T. (2011). *Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, Maliye ve Hukuku Yayınları, Ankara.
- Cfe-eutax. (2013). Confederation Fiscale Europeenne, Property Taxes in Germany. [//www.cfe-eutax.org/taxation/property-taxes/germany](http://www.cfe-eutax.org/taxation/property-taxes/germany), (22.05.2013).
- Chaux, J.-P., Jauber, M. (2012). Tax Law New Rules On Taxation Of Foreign Trusts In France; [http://www.theworldlawgroup.com/files/file/docs/Soulier\\_\\_Tax\\_Law\\_May\\_2012.pdf](http://www.theworldlawgroup.com/files/file/docs/Soulier__Tax_Law_May_2012.pdf) (11.02.2018).
- Chennells, L., Dilnot, A., Roback, N. (2000). A Survey of the UK Tax System. The Institute For Fiscal Studies Briefing Notes. <https://www.ifs.org.uk/bns/taxsurvey2000.pdf> (10.5.2018)
- CBO. (2009). Federal Estate and Gift Taxes. [http://www.cbo.gov/sites/default/files/cbofiles/ftpdocs/108xx/doc10841/12-18-estate\\_\\_gifttax\\_brief.pdf](http://www.cbo.gov/sites/default/files/cbofiles/ftpdocs/108xx/doc10841/12-18-estate__gifttax_brief.pdf) (12.12.2018).
- Coşkun, M. (2013). *Açıklamalı İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, Seçkin yayıncılık, Ankara.
- Cremades, C., S., (2018). Spanish Property Ownership Options, <https://www.cremadescalvosotelo.com/sites/default/files/363-plantilla.pdf> (02.09.2018).
- Çağan, N. (1982). *Vergilendirme Yetkisi*, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul.
- Çakmak, Ş. (2008). *2008 Yılı Gelir ve Kurumlar Vergisi Düzenleme Rehberi*, ASMMMO Yayınları, Ankara.
- Çiçek, S., Çiçek, H. G. (2008). “Veraset ve İntikal Vergisi Üzerine Karşılaştırmalı Analiz: Türkiye, İngiltere ve Almanya Uygulamaları”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 235, 43-159.
- Çomaklı, Ş. E. (2008a). *Vergi Ceza Hukukunda Mahsus Suç*, Savaş Yayınevi, Ankara.
- Çomaklı, Ş. E. (2008b). *Türk Vergi Hukukunda Fail Kavramı*, Savaş Yayınevi, Ankara.
- Çomaklı, Ş. E., Yıldırım, K. E. (2013). “Ceninin Mirasçı Sıfatıyla Vergi Mükellefiyeti”, *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi*, Cilt: 5, Sayı: 1, 31-40.

- Danıştay 11. Daire, 13.04.1971 Tarih, E.1970/1468, K.1971/1882 Sayılı Kararı.
- Danıştay 11. Daire, 15.04.1998 Tarih, E.1997/2344, K.1998/1308 Sayılı Karar.
- Danıştay 11. Daire, E. 1999/2966, K. 2000/3472.
- Danıştay 13. Daire, E.1977/ 2350, K.1978/931 Sayılı Karar.
- Danıştay 2. Daire, 23.12.2005 Tarih, E.2004/4543, K. 2005/4312 Sayılı Karar.
- Danıştay 3. Daire, 03.03.1992 Tarih, E.1991/965, K.1992/189 Sayılı Karar.
- Danıştay 3. Daire, 03.03.1992 Tarih, E.1991/965, K.1992/874 Sayılı Karar.
- Danıştay 3. Daire, 04.06.1992 Tarih, E.1991/3403, K.1992/2179 Sayılı Karar.
- Danıştay 3. Daire, 04.06.1998 Tarih, E.1997/982, K.1998/2168 Sayılı Karar.
- Danıştay 3. Daire, 05.03.1992 Tarih, E.1991/1271, K.1992/930 Sayılı Karar.
- Danıştay 3. Daire, 10.04.2007 Tarih, E.2006/1578, K.2007/1052 Sayılı Karar.
- Danıştay 3. Daire, 13.05.1986 Tarih, E.1986/483, K.1986/1303 Sayılı Karar.
- Danıştay 3. Daire, 13.06.1989 Tarih, E.1989/1018, K.1989/1649 Sayılı Karar.
- Danıştay 3. Daire, 15.11.1988 Tarih, K.1988/2656, E.1988/153 Sayılı Karar.
- Danıştay 3. Daire, 19.9.2000 Tarih, E. 1999/4821 K: 2000/2781 Sayılı Karar.
- Danıştay 3. Daire, 24.03.1987 Tarih, E.1986/1984, K.1987/783 Sayılı Karar.
- Danıştay 3. Daire, 30.11.1993 Tarih, E.1992/2554, K.1993/3456 Sayılı Karar.
- Danıştay 3. Daire, 31.05.2011 Tarih, E. 2010/2830, K. 2011/2621 Sayılı Karar.
- Danıştay 3. Daire, 4.6.1998 Tarih, E. 1997/982 K. 1998/2168 Sayılı Karar.
- Danıştay 4. Daire, 04.03.1976 Tarih, E.1975/2855, K.1976/523 Sayılı Karar.
- Danıştay 4. Daire, 02.10.1970 Tarih, E.1969/4387, K.1970/1193 Sayılı Karar.
- Danıştay 4. Daire, 09.06.2004 Tarih, E.2004/659, K.2004/1439 Sayılı Karar.
- Danıştay 4. Daire, 09.11.2010 Tarih ve E. 2010/1869, K. 2010/5546 Sayılı Karar.
- Danıştay 4. Daire, 14.06.1999 Tarih, E.1998/2383, K.1999/2598 Sayılı Karar.
- Danıştay 4. Daire, 16.03.1970 Tarih, E.1968/3710, K.1970/1331 Sayılı Karar.
- Danıştay 4. Daire, 18.04.1984 Tarih, E.1982/6190, K.1984/1687 Sayılı Karar.
- Danıştay 4. Daire, 22.09.1994 Tarih, E.1994/4414, K.1994/4370 Sayılı Karar.
- Danıştay 4. Daire, 23.09.1982 Tarih, E.1982/1785, K.1982/3622 Sayılı Karar.
- Danıştay 4. Daire, 25.05.1976 Tarih, E.1975/2854, K.1976/1354 Sayılı Karar.
- Danıştay 4. Daire, 26.02.1992 Tarih, K.1992/632, E.1991/2524 Sayılı Karar.
- Danıştay 4. Daire, 26.10.1954 Tarih, E.1954/1615, K.1954/2967 Sayılı Karar.
- Danıştay 4. Daire, 7.10.2011 Tarih, E. 2008/6079 K. 2011/7112 Sayılı Karar.
- Danıştay 4. Daire, E. 2004/1522, K. 2004/2048 .
- Danıştay 4. Daire, E.1982/6190, K.1984/1687 Sayılı Karar.
- Danıştay 4.Daire, 16.3.1970 Tarih ve E. 1968/3710, K. 1970/1331.

- Danıştay 7. Daire, 09.11.1994 Tarih, E. 1992/7889, K. 1994/5368.
- Danıştay 7. Daire, 02.02.1999 Tarih, E.1998/1679, K.1999/303 Sayılı Karar.
- Danıştay 7. Daire, 03.11.1995 Tarih, E.1993/3337 K.1995/4274 Sayılı Karar.
- Danıştay 7. Daire, 03.12.1997 Tarih, E.1996/3260, K.1997/4471 Sayılı Karar.
- Danıştay 7. Daire, 11.11.2002 Tarih, E.2000/5663, K.2002/3505 Sayılı Karar.
- Danıştay 7. Daire, 17.02.1999 Tarih, E.1998/1447, K.1999/608 Sayılı Karar.
- Danıştay 7. Daire, 17.12.1998 Tarih, E.997/2738, K.1998/4601 Sayılı Karar.
- Danıştay 7. Daire, 21.10.2010 Tarih, E.2008/6789, K.2010/4868 Sayılı Karar.
- Danıştay 7. Daire, 24.11.1999 Tarih, E. 1999/1079 K. 1999/3867 Sayılı Karar.
- Danıştay 7. Daire, 27.02.2001 Tarih, E.2000/1367, K.2001/648 Sayılı Karar.
- Danıştay 7. Daire, 29.5.2002 Tarih, E. 2000/6838 K. 2002/2161 Sayılı Karar.
- Danıştay 7.Daire, E.1971/2439, K. 1973/837.
- Danıştay 7.Daire, E.1967/2885, K. 1968/685.
- Danıştay 8. Daire, 27.02.2004 Tarih, E.2003/3288, K.2004/955 Sayılı Karar.
- Danıştay 9. Daire, 02.12.2010 Tarih, E.2010/2948, K.2010/6385 Sayılı Karar.
- Danıştay 9. Daire, 20.02.1978 Tarih, E. 1976/2976, K. 1978/657 Sayılı Karar.
- Danıştay 9. Daire, 21.05.1986 Tarih, E.1985/1329, K.1986/1880 Sayılı Karar.
- Danıştay 9. Daire, 23.12.1982 Tarih, E.1981/453, K.1982/5486 Sayılı Karar.
- Danıştay 9. Daire, 28.05.1982 Tarih, E.1981/2506, K.1982/3104 Sayılı Karar.
- Danıştay, 3. Daire, 22.06.1989 Tarih, E.1989/598, K.1989/1760 Sayılı Karar.
- Danıştay, 3. Daire, 30.11.1994 Tarih, E.1994/3047, K.1994/4082 Sayılı Karar.
- Danıştay, 3. Daire, 05.11.1997 Tarih, E.1996/5414, K. 1997/3796 Sayılı Kararı.
- Danıştay, 7. Daire, 01.12.1994 Tarih, E.1992/7232, K.1994/6020 Sayılı Karar.
- Danıştay, 7. Daire ,05.10.1999 Tarih, E.1999/823, K.1999/3191 Sayılı Karar.
- Danıştay, 7. Daire, 09.06.1997 Tarih, E.1996/3995, K.1997/2353 Sayılı Karar.
- Danıştay, 7. Daire, 13.12.1994 Tarih, E.1992/7726, K.1994/6196 Sayılı Kararı.
- Danıştay, 9. Daire, 30.10.1987 Tarih, E.1986/2824, K.1987/3070 Sayılı Karar.
- Danıştay, 9. Daire, 1976/2976 E., 1978/657 K., 20.02.1978. sayılı Karar.
- Danıştay, 9. Daire, 15.02.1982 Tarih, E.1980/5630, K.1982/812 Sayılı Karar.
- Danıştay İDDK, 06.10.2005 Tarih, E.2005/1547, K.2005/2291 Sayılı Karar.
- Danıştay İDDK, 11.12.1953 Tarih, E.1953/155, K.1953/194 Sayılı Kararı.
- Danıştay İDDK, 11.12.1953 Tarih, E.1953/155, K.1953/194 Sayılı Kararı.
- Danıştay VDDGK, 27.09.2002 Tarih, E.2002/149, K.2002/336 Sayılı Karar.
- Danıştay VDDK, 30.01.2004 Tarih, E.2003/255, K.2004/11 Sayılı Kararı.
- Danıştay VDDK, 30.09.1994 Tarih, E.1994/211, K.1994/276 Sayılı Karar.

- Danwerth, C. (2018). Principles of Japanese Law of Succession, <https://www.zjapanr.de/index.php/zjapanr/article/view/73/73> (11.04.2018).
- Deloitte (2008). Veraset ve İntikal Vergisi Kaldırılıyor. <https://www.verginet.net/dtt/11/VerasetveIntikalVergisiKaldiriliyor.aspx> (16.08.2017).
- Demirci, A. (2008). “Veraset Vergisinin Anlamı ve Önemi”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 328; <http://www.azmidemirci.com/UserFiles/Attachments/2019/05/29/979e104bd11b-4ee8-a295-9e06416927c9.pdf> (19.12.2018).
- Demirci, Z. (2018). “Veraset ve İntikal Vergisinin Uluslararası Anlaşmalar, Yargıtay ve Danıştay Kararları Çerçevesinde İrdelenmesi” *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı: 58, 42-56.
- Deryal, Y. (2010). *Medeni Hukuk Bilgisi*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Devrim, S. (2003). “Dolar Milyonerleri: Vergi Kaldırılmasın”, *Hürriyet Gazetesi*, <http://hurarsiv.hurriyet.com.tr/goster/ShowNew.aspx?idl29672>, (22.06.2013).
- Dinç, H. (2018). “Mirasçılık Belgesi Genel Açıklamalar, Türkiye Noterler Birliği”, [https://www.tnb.org.tr/MIRASCILIK/YASAL\\_MIRASCILAR.pdf](https://www.tnb.org.tr/MIRASCILIK/YASAL_MIRASCILAR.pdf) (25.11.2018)
- Doğrusöz, B. (2017). “Miras Kalan Taşınmazları Satmak, Gelir Vergisine Mi Tabidir?”, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/miras-kalan-tasinmazlari-satmak-gelir-vergisine-mi-tabidir/381514>, (22.09.2018).
- Doğrusöz, B. (2018). “Veraset Vergisinde 2018 İstisnaları ve Tarife”, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/veraset-vergisinde-2018-istisnolari-ve-tarife/396984> (06.11.2018).
- Dönmez, O. (2009). *Acente Sözleşmelerinden Doğan Hak ve Borçlar*, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Bahçeşehir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Dubay, C. S. (2010). “The Economic Case Against the Death Tax”, *Published by The Heritage Foundation*, 214 Massachusetts Avenue, NE Washington, DC, Backgrounder, 2440, Washington
- Duman, Ö., Karyağdı, N. (2010). *Telif Kazançlarının Hukuki Mahiyeti ve Vergilendirilmesi*, Vergi Dünyası Yayınları, İstanbul.
- Dural, M., Öğüz, T. (2006). *Kişiler Hukuku*, Filiz Kitabevi, İstanbul.
- Dyson, H. (2003) *French Property And Inheritance Law Principles And Practice*, Oxford University Press, Oxford.
- Edizdoğan, N., Taş, M., Çetinkaya, A. (2007). *Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku*, Ekin Basım Yayınevi, Bursa.
- Emre, Z., Erman, H. (2011). *Miras Hukuku*, Der Yayınlar, İstanbul.
- Engin, B. İ., Serozan, R. (2008). *Miras Hukuku*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Erdal, Ö. (2010). “Vergi Usul Kanunu’nda Ölüm ve Sonuçları”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 262; <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/vergi-usul-kanununda-olum-vesonuculari/2854>, (08.01.2013)

- Erginay, A. (1981). *Vergi Hukuku*, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Erginay, A. (2010). *Kamu Maliyesi*, Savaş Kitabevi, Ankara.
- Erişgin, N. (2013). “Birlikte Mirasçılarının Miras Bırakanın Banka Hesabı Üzerindeki Tasarruf Yetkisi”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt:52, 121-143.
- Ernst and Young. (2013). International Estate and nheritance Tax Guide [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/2013-international-estate-and-inheritance-tax-guide/\\$FILE/2013-international-estate-and-inheritance-tax-guide.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/2013-international-estate-and-inheritance-tax-guide/$FILE/2013-international-estate-and-inheritance-tax-guide.pdf). (20.10.2018).
- International Estate and Inheritance Tax Guide 2012, Ernst ve Young, 2012, p. 98, [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/International\\_Estate\\_and\\_Inheritance\\_Tax\\_Guide/\\$FILE/International\\_Estate\\_and\\_Inheritance\\_Taxj3uide.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/International_Estate_and_Inheritance_Tax_Guide/$FILE/International_Estate_and_Inheritance_Taxj3uide.pdf), (10.08.2018)
- Eroğlu, O. (2009). “Veraset ve İntikal Vergisinin Kaldırılmasına İlişkin Kanun Tasarısının Değerlendirilmesi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 245, 164-172.
- Eroğlu, O. (2010). *Servetin Vergilendirilmesi ve Türkiye Uygulaması*, Basılmamış Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Erol, A. (2007). “Vergi Usul Kanunu’nda Ölüm 1”, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, Sayı: 46, 106-115.
- Erol, A. (2008). “Ölüm Halinde Beyan ve Ödeme Süreleri”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 188, 25-27.
- Erol, A., Elmas, N. (2014). “Mükellef Hakkı Olarak Reddi Miras”, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, Sayı: 124, 11-20.
- Esener, H. (2006). “Medeni Kanun’a Göre Devletin Mirasçılığı”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı:157. [https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=6136&arananKey=Devletin%20Miras%C3%A7%C4%B1%C4%B1%C4%9F%C4%B1\(01.12.2019\)](https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=6136&arananKey=Devletin%20Miras%C3%A7%C4%B1%C4%B1%C4%9F%C4%B1(01.12.2019)).
- Eurojuris International. (2012). The European Commission Takes Action Against Spain. <http://www.eurojuris.net/node/41548>, (12.06.2018).
- European Commission. (2011). Communication From The Commission To The European ParliamentThe Council And The European Economic And Social Committee; Tackling cross-border inheritance tax obstacles within the EU, Brussels. [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/personal\\_tax/inheritance/com\\_2011\\_864\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/personal_tax/inheritance/com_2011_864_en.pdf).(10.09.2018).
- European Commission. (1990). Inventory Of Taxes Levied in the Member States of The European Union.
- European Judicial Network. (2017). General information – France., [https://e-justice.europa.eu/content\\_succession-166-fr-en.do#toc\\_8](https://e-justice.europa.eu/content_succession-166-fr-en.do#toc_8) (04.11.2018).
- European Judicial Network. (2018). General information – Spain, [https://e-justice.europa.eu/content\\_general\\_information-166-es-en.do?member=1#toc\\_7](https://e-justice.europa.eu/content_general_information-166-es-en.do?member=1#toc_7) (04.11.2018).

- Expatica (2019). A Guide To German Inheritance Tax, Inheritance Law And Writing, <https://www.expatica.com/de/finance/taxes/a-guide-to-german-inheritance-tax-inheritance-law-and-writing-a-german-will-108115/> (10.10.2018).
- EY. (2018a). Private Client Services, The Worldwide Estate and Inheritance Tax Guide 2018: [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide-2018/\\$FILE/ey-worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide-2018.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide-2018/$FILE/ey-worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide-2018.pdf) (25.01.2018).
- Federal Trade Commission. (2011). Debts and Deceased Relatives, <https://www.consumer.ftc.gov/articles/0081-debts-and-deceased-relatives> (11.04.2018).
- Financial Pages in Spain. (2013). Spanish Inheritance Tax (ISD), [http://www.financial-pages-in-spain.co.uk/home/spanish-inheritance-tax-\(04.06.2018\)](http://www.financial-pages-in-spain.co.uk/home/spanish-inheritance-tax-(04.06.2018)).
- Fleenor, P. (1994 ). A History and Overview of Estate Tax in The United States, Tax Foundation, Washington. <http://taxfoundation.org/sites/taxfoundation.org/files/docs/f7c3.pdf> (09.09.2018).
- Ford Simey LLP. (2018). Inheritance Tax: Rates, Exemptions, Thresholds & Reliefs. <https://fordsimey.co.uk/wp-content/uploads/2017/04/What-you-should-know-about-Inheritance-Tax.pdf> (08.10.2018).
- Frank, J. H. (2013). German Inheritance Tax, <https://www.german-probate-lawyer.com/en/detail/article/german-inheritance-tax-1452.html> (08.10.2018).
- French Law Matters. (2010). Information Guide On Estate Administration In France.
- Furtun, I. H. (2009). “Almanya’ da Veraset ve İntikal Vergisi Uygulaması ve Bu Alanda Yapılan Son Değişiklikler”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Sayı: 58/3, 579-614.
- Gale, W. G., Slemrod, J. (2001). Rethinking The Estate And Gift Tax: Overview, NBER Working Paper, <http://www.nber.org/papers/w8205> (28.09.2018) .
- Gelirler Kontrolörleri Derneği. (2005). *Gelir Vergisi Rehberi*, Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayınları, Ankara.
- Gelirler Kontrolörleri Derneği. (2011). *Gelir Vergisi Rehberi*, Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayınları, Ankara.
- Gençcan, Ö. U. (2007). *Türk Medeni Kanunu Bilimsel Açıklama İçtihatlar İlgili Mevzuat*, Yetkin Yayınları, Ankara.
- General Tax Policy Directorate. (2016). Overview Of The French Tax System .
- Gerçek, A. (2005). “Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Sayı: 54/3, 157-193.
- Gerçek, A. (2013). Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku, *Ekin Yayıncılık*, Bursa.
- Germany Embassy Washington. (2016). [http://www.germany.info/relaunch/business/taxes/german\\_tax\\_inheritance.html](http://www.germany.info/relaunch/business/taxes/german_tax_inheritance.html), Germany Embassy Washington, D.C. (12.10.2018).
- Gınalı, A. (2011). “Mükellefin Ölümü Halinde Mirasçılarının Sorumluluğu”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı: Ocak-Şubat 2011, 231-238.

- GİB (2007). *Gelir Vergisi Mükelleflerinde İşe Başlama-İşi Bırakma Rehberi*, Gelir İdaresi Başkanlığı, Ankara.
- GİB. (2018). *Mirasçıların Vergisel Yükümlülükleri Rehberi*, Gelir İdaresi Başkanlığı, Ankara.
- GİB, 10.01.2012 Tarih, B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 70-103 Sayılı Özelge.
- GİB, 11.05.2016 Tarih, 84098128-120.05.01[Mük.80-2016/1]-271 Sayılı Özelge.
- GİB, 16.01.2012 Tarih, B.07.1.GİB.4.35.16.01-176200-42 Sayılı Özelge.
- GİB, 10.01.2012 Tarih, B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 70-103 sayılı Özelge..
- GİB, 19.04.1994 Tarih, 28812 Sayılı Özelge.
- GİB, 30.01.1981 Tarih, 1.2126-4-634 Sayılı Özelge.
- GİB, 01/03/2013 Tarih 90792880-160[9-2012/2]-171 Sayılı Özelge.
- GİB, 03.06.1998 Tarih, B.07.0.GEL.0.40/4006-291/20870 Sayılı Özelge.
- GİB, 04.05.2000 Tarih, B.07.0.GEL.0.60/6000-2206/21253 Sayılı Özelge .
- GİB, 06.05.1997 Tarih, B.07.0.GEL.0.60/6033-32/18528 Sayılı Özelge.
- GİB, 07/02/2012 B.07.1.GİB.4.99.16.02-VİVK-1-39 Sayılı Özelge.
- GİB, 08.06.1998 Tarih, 1729 Sayılı Özelge.
- GİB, 09.05.2003 Tarih, B.07.0.GEL.0.30/3011-341-391/19435 Sayılı Özelge.
- GİB, 10.09.1997 Tarih, B.07.0.GEL.0.65/6523-22/38714 Sayılı Özelge.
- GİB, 10.12.2009 Tarih, B.07.1.GİB.0.02.60/6004-2245/117167 Sayılı Özelge.
- GİB, 11.04.2007 Tarih, B.07.1.GİB.0.60/6026-365-33327 Sayılı Özelge .
- GİB, 11/03/1997 Tarih, B.07.0.GEL.0.60/6026-78/09827 Sayılı Özelge.
- GİB, 12.06.2009 Tarih, B.07.1.GİB.0.02.60/6000-2515 Sayılı Özelge.
- GİB, 12.12.2011 Tarih, B.07.4.DEF.0.13.10.00-4-9 Sayılı Özelge .
- GİB, 12/02/2009 Tarih, B.07.1.GİB.0.60/6000-2505 Sayılı Özelge.
- GİB, 14.02.2005 Tarih, B.07.0.GEL0.60/6000-2335/6903 Sayılı Özelge.
- GİB, 14.02.2007 Tarih, B.07.1.GİB.0.60/6000-2414-12731 Sayılı Özelge.
- GİB, 14.03.1997 Tarih, B.07.0.GEL.0.40/4006-200/10730 Sayılı Özelge.
- GİB, 14.05.1986 Tarih, 2601001-38374 Sayılı Özelge.
- GİB, 14.10.1997 Tarih, B.07.0.GEL.0.40/4059-27-43849 Sayılı Özelge.
- GİB, 14/07/2014 Tarih, 97895701-160[20-2014/5.1.12-364]-1860 Sayılı Özelge.
- GİB, 15.09.1999 Tarih, B.07.0.GEL.0.60/6000-2178/038863 Sayılı Özelge.
- GİB, 15.09.2003 Tarih, B.07.0.GEL.0.60/6019-1904/037890 Sayılı Özelge.
- GİB, 18.01.1993 Tarih, 79/10-186/03357 Sayılı Özelge.

- GİB, 18.01.1995 Tarih, B.07.0.GEL.0.60/6000-2032 Sayılı Özelge.
- GİB, 18.06.2007 Tarih, B.07.1.GİB.0.60/6003-161-54535 Sayılı Özelge.
- GİB, 18.06.2007 Tarih, B.07.1.GİB.0.60/6004-947-54534 Sayılı Özelge.
- GİB, 18.12.2003 Tarih, B.07.0.GEL.0.60/6019-1650 sayılı VİVK Sirküleri/1.
- GİB, 19.07.2002 Tarih, B.07.0.GEL.0.60/6000-2257/32068 Sayılı Özelge.
- GİB, 19.12.1996 Tarih, 60823 Sayılı Özelge.
- GİB, 21.05.1998 Tarih, B.07.0.GEL.0.52/5279-10-110/18955 Sayılı Özelge.
- GİB, 22.05.1996 Tarih, 21257 Sayılı Özelge.
- GİB, 22/04/2014 Tarih, 84974990-130[1-2012/102]-443 Sayılı Özelge.
- GİB, 23.05.1995 Tarih, 27264 Sayılı Özelge.
- GİB, 24.12.1997 Tarih, B.07.0.GEL.0.60/6026-85/56410 Sayılı Özelge.
- GİB, 24/12/2014 Tarih, 97895701-160[23.2014/5.1.39-2754]-2713 Sayılı Özelge.
- GİB, 25.12.2012 Tarih, 132683 Sayılı Yazı.
- GİB, 25/03/2011 Tarih, GVK-76/2011-2 Değer Artışı Kazancı-76 sayılı Gelir Vergisi Sirküleri.
- GİB, 25/05/2016 Tarih, B.07.1.GİB.4.10.15.01-120[2015/1499]-57 Sayılı Özelge.
- GİB, 27.08.1999 Tarih, B.07.0.GEL.0.60/6000-2125/036246 Sayılı Özelge.
- GİB, 27.4.1979 Tarih, 26801-122 Sayılı Özelge.
- GİB, 28/11/2008 Tarih, B.07.1.GİB.0.60/6000-2493 Sayılı Özelge.
- GİB, 30.12.1998 Tarih, B.07.0.GEL.0.43/430546/50440 Sayılı Özelge.
- GİB, 31.08.1999 Tarih, B.07.0.GEL.0.60/6000-2181/036474 Sayılı Özelge.
- GİB, 31.08.2007 Tarih, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu-3/2007-1 Sayılı Sirküleri.
- GİB, B.07.0.GEL.0.60/6000-2274 Sayılı Özelge.
- GİB'in, 19.04.1994 Tarih, 28812 Sayılı Özelge.
- Goetting, M. A., Schumacher, J. (2017). *Federal Estate Tax*, Montana State University MontGuide.
- Goldmine Media Limited. (2015). *Guide To Inheritance Tax Planning*, Bedfordshire.
- Gökalp, A. U. (1984). "Ölüm Olayı Üzerine Mirasçıların Vergi Kanunları Karşısındaki Ödev ve Sorumlulukları", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 3  
<http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/olum-olayi-uzerine-mirascilarin-vergi-kanunlari-karsisindaki-odev-ve-sorumluluklari/4277> (01.12.2019).
- Görmezoğlu, N. (1996). "Veraset ve İntikal Vergisinde Usulsüzlük Cezası Uygulaması ve 25 Seri No'lu V.I.V.K. Genel Tebliği", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 95.  
<http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/veraset-ve-intikal-vergisinde-usulsuzluk-cezasi-uygulamasi-ve-25-seri-nolu-vivk-genel-teblig/3402> (01.12.2019).



- Grasshoff, D. (2009). *Steuerrecht 2009*, 5. Auflage, V.C. Beck, Dü, München.
- Güçlü, S. (2007). “Veraset ve İntikal Vergisi Uygulamasında Ticari Sermayenin Tespiti”, *Vergi Sorunları*, Sayı: 228, 22-31.
- Güleç, S. (2013). “Veraset ve İntikal Vergisinde Banka Hesapları Nasıl Dikkate Alınacak”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 243.  
<https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=17192&arananKey=Veraset%20ve%20%C4%B0ntikal%20Vergisinde%20Banka%20Hesaplar%C4%B1%20Nas%C4%B1%20Dikkate%20Al%C4%B1nacak%E2%80%9D,%20Yaklaşım%20Dergisi> (01.12.2019).
- Gümüş, M. A. (2006). *Türk Medeni Hukukunda Kayımlık*, XII Levha Yayınları, İstanbul.
- Günay, C. İ. (2015). *İş Kanunu Şerhi* Cilt: 2, Yetkin Yayıncılık, Ankara.
- Güneş, M. (2017). “Veraset ve İntikal Vergisi’nde Revizyon Gerekliği”, *International Journal of Public Finance*, Cilt: 2, Sayı: 1, 124-158.
- Gürboğa, E., Atabey, T. (2008). *Vergi Kılavuzu*, SMMM Odası Yayını, İzmir.
- Hadjiveltchev, D., Fleuret, I. (2018). *France International Estate Planning Guide*.  
<https://www.ibanet.org/Document/Default.aspx?DocumentUid=467B235E-8AA9-4BB3-A2D9-3382630C0680> (04.11.2018).
- Hatemi, H. (2005). *Gerçek Kişiler Hukuku*, Kısa Ders Kitabı, İstanbul.
- Helvacı, İ. (2002). *Türk Medeni Kanununa Göre Mirasın Reddi*, Filiz Kitabevi, İstanbul.
- Helvacı, İ. (2010). *Borçlar Hukuku, Miras Hukuku ve Eşya Hukukuna İlişkin Hukuki Mütalaalar*, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul.
- Helvacı, S. (2010). *Gerçek Kişiler*, Legal Yayınevi, İstanbul.
- Heper, F. (1982). “Türkiye’de Servetlerin Vergilendirilmesi”, *Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları*, Eskişehir.
- Hertfordshire (2018). <https://www.hertfordshire.gov.uk/services/births-deaths-marriages-and-citizenship/deaths/tell-us-once-service.aspx> (15.10.2018).
- Hesap Uzmanları Derneği (2007). *Beyanname Düzenleme Kılavuzu*, Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, İstanbul.
- HMRC. (2013). *Pocket Guide*,  
[https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment\\_data/file/292030/4006\\_Pocket\\_Guide\\_2013\\_update\\_v2\\_accessible.pdf](https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/292030/4006_Pocket_Guide_2013_update_v2_accessible.pdf) (11.10.2018)
- HMRC. (2016). *Inheritance Tax Manual*, <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/inheritance-tax-manual> (10.08.2018).
- HMRC. (2018a). *Gifts*, <https://www.gov.uk/inheritance-tax/gifts> (30.10.2018).
- HMRC. (2018b) *Inheritance Tax*, <https://www.gov.uk/inheritance-tax> (29.09.2018).
- HMRC. (2018c). *Self Assessment Tax Returns*, <https://www.gov.uk/self-assessment-tax-returns/returns-for-someone-who-has-died> (02.11.2018).
- HMRC. (2018d). *Tax on property, money and shares you inherit*,  
<https://www.gov.uk/tax-property-money-shares-you-inherit> (18.09.2018).

- HMRC. (2018e). Wills, Probate And Inheritance, <https://www.gov.uk/wills-probate-inheritance/if-youre-an-executor> (08.10.2018).
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı (2015). 6183 Sayılı Kanun İle İlgili Olarak Uygulama Birliğinin Sağlanması Amacıyla Daha Önce Yapılan Tamimlerin Güncellenmesi ve Birleştirilmesi, [http://www.ivdb.gov.tr/sites/default/files/ths\\_tamim324.pdf](http://www.ivdb.gov.tr/sites/default/files/ths_tamim324.pdf) (20.11.2018).
- İnal, A. M. (1995). *Vergi Hukuku I, Vergi Usul Hukuku*. Manisa.
- İnan, A. N., Albaş, H., Ertaş, Ş. (2008). *Miras Hukuku*, Seçkin Yayınevi, Ankara.
- Internal Revenue Service. (2011). Introduction to Estate and Gift Taxes, <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p950.pdf> (20.06.2018).
- Invest in Spain, (2019) Guide To Business In Spain Tax System, Madrid, 2019, [http://www.investinspain.org/invest/wcm/idc/groups/public/documents/documento/md\\_e2/nje2/~edisp/doc2016616338.pdf](http://www.investinspain.org/invest/wcm/idc/groups/public/documents/documento/md_e2/nje2/~edisp/doc2016616338.pdf) (03.09.2019).
- İRS, (2017) Department of The Treasury Internal Revenue Service, Instructions for Form 706.
- IRS. (2013). Decedents, Department of the Treasury, <http://www.irs.gov/taxtopics/tc356.html> (16.09.2018).
- İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası. (2008). *Veraset ve İntikal Vergisinin Kaldırılması Tasarısı Hakkında Değerlendirmeler*, İstanbul.
- İVBD, 30.01.2006 Tarih, 525 sayılı Özelge.
- İVBD, 20.01.2006 Tarih, B.07.1.GİB.4.34.19.02/VUK-2/12-322 Sayılı Özelge.
- İVDB, 20.01.2006 Tarih, 322 Sayılı Özelge.
- İVDB, 03.10.2000 Tarih, B.07.4.DEF.0.34.12/2-21-2221 Sayılı Özelge;
- İVDB, 20.11.2000 Tarih, B.07.0.GEL.0.60/6038-11/54399 Sayılı Özelge.
- İVDB, 05.12.2000 Tarih, B.07.4.DEF.0.34.12/2.21-12226 Sayılı Özelge.
- İVDB, 08.08.2011 Tarih, B.07.1.GİB.4.34.19.02-019.01-1220 Sayılı Özelge.
- İVDB, 09.12.2005 Tarih, B.07.1.GİB.4.34.19.02/VUK-1/ÖKC-3817/2758 Sayılı Özelge.
- İVDB, 16.06.2011 Tarih, B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 46-762 Sayılı Özelge .
- İVDB, 20.01.2006 Tarih, B.07.1.GİB.4.34.19.02/VUK-2/12-322 Sayılı Özelge.
- İVDB, 08.08.2011 Tarih, B.07.1.GİB.4.34.19.02-019.01-1220 Sayılı Özelge.
- İVDB, 27.08.2011 Tarih, B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.58-1443 Sayılı Özelge .
- İVDB, 20.01.2006 Tarih, 322 Sayılı Özelge.
- İVDB, 30.01.2006 Tarih, 525 sayılı Özelge.
- Joint Committee On Taxation. (2015). History, Present Law, And Analysis Of The Federal Wealth Transfer Tax System; [www.jct.gov](http://www.jct.gov).
- Joulfaian, D. (2018). *The Federal Estate Tax: History, Law, and Economics*. Washington.

- Joumel, S. (2013). France, Wealth Structuring Analysis For Trust and Estate Practitioners.[http://www.stepjournal.org/jurisdictions/jurisdictional\\_summaries\\_2012/france/3\\_tax\\_system\\_general.aspx](http://www.stepjournal.org/jurisdictions/jurisdictional_summaries_2012/france/3_tax_system_general.aspx) (31.05.2018).
- Judicare. (2015). Spanish Inheriting Property Guide, [https://www.judicaregroup.com/cms/document/Inheriting\\_in\\_Spain\\_Brochure.pdf](https://www.judicaregroup.com/cms/document/Inheriting_in_Spain_Brochure.pdf) (01.12.2019).
- Kamakgün, K. (1997). “Vergi Hukukumuzda Ölüm Olayı ve Doğurduğu Sonuçlar”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 106. <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/vergi-hukukumuzda-olum-olayi-ve-dogurdugu-sonuclar/3190> (01.12.2019).
- Kaneti, S. (1986). *Vergi Hukuku*, Filiz Kitabevi, İstanbul.
- Kaplan, E. (2013). “Birleşik Krallık Vergi Sistemi”, *Vergi Dünyası*, Sayı: 382, 138-149.
- Karabacak, Y. (2004). *Vergileme Politikaları Oluşumu Üzerine Bir Çözümleme Çerçevesi ve Türkiye*, Basılmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Karakoç, Y. (1990). *Türk Miras Hukuku Açısından Veraset ve İntikal Vergisi*, D.E.Ü. Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi, İzmir.
- Karakoç, Y. (1993). Türk Vergi Hukukunda Mirasçıların Sorumluluğu”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 8 . <https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=1447&arananKey=T%C3%BCrk%20Vergi%20Hukukunda%20Miras%C3%A7%C4%B1lar%C4%B1n%20Sorumlulu%C4%9Fu> (01.12.2019).
- Karakoç, Y. (2007). *Genel Vergi Hukuku*, Yetkin yayınları, Ankara.
- Karataş, A. E. (2015). “Türk Miras Hukukunda Mirasın Kazanılmasında Halefiyet Türleri ve Türk Milletlerarası Özel Hukukundaki Yansımaları”, *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları*, Cilt: LXXIII/2, 357-390.
- Karyağdı, N. (2006). *Amerika Birleşik Devletleri Gelir İdaresi'nde Vergi İncelemesi* (Yayın No: 2006/371 ).Maliye Bakanlığı, Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayınları, Ankara.
- Kaya, Ö. (2015). “Limited Şirketlerin Sona Erme Sebepleri ve Tasfiyesi”, [http://www.turkhukusitesi.com/makale\\_915.htm](http://www.turkhukusitesi.com/makale_915.htm) (17.01.2015).
- Kayıhan, Ş., Ünlütepe, M. (2014). “Vekâlet Sözleşmesinin Kendine Özgü Sona Erme Sebepleri”, *İnsan ve Toplum Bilimleri Dergisi*, Sayı: 3, 172-212.
- Kılıçaslan, H. (2011). “Veraset Vergisini Kaldırmak: Kayıt Dışı Ekonomi Bağlamında Bir Değerlendirme ve Yeni Bir Düzenleme Önerisi”, *Maliye Dergisi*, Sayı:161, 337-346.
- Kılıçoğlu, A. (2009). *M. Miras Hukuku*, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Kırbaş, S. (2015). *Vergi Hukuku*, Siyasal Kitabevi, Ankara.
- Kızılot, Ş. (1994). *Danıştay Kararları ve Özelgeler*, Yaklaşım Yayınlar, Ankara.
- Kızılot, Ş. (1995). *Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması*, Cilt:1, Yaklaşım Yayınları, Ankara.

- Kızılot, Ş. (1999). *Şirketler Muhasebesi Vergilendirilmesi Hukuku ve Mevzuatı*, Yaklaşım Yayınları, Ankara.
- Kızılot, Ş. (2004, Mart). “Eşin Ölümü Halinde, Bankadaki Ortak Hesabın Beyanı”. *Yaklaşım Dergisi*, Sayı:135, 38-40.
- Kızılot, Ş. (2007). “Miras Kalan Malların 8-10 Yıl Sonra Beyan Edilmesi Durumunda Dahi Ceza ve Faiz Uygulanamayacağı”, *Yaklaşım Dergisi* Sayı:175.  
[https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=7758&arananKey=Miras%20Kalan%20Mallar%20Mallari%208-10%20Yil%20Sonra%20Beyan%20Edilmesi%20Durumunda%20Dahi%20Ceza%20ve%20Faiz%20Uygulanamayaca%20%20\(01.12.2019\).](https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=7758&arananKey=Miras%20Kalan%20Mallar%20Mallari%208-10%20Yil%20Sonra%20Beyan%20Edilmesi%20Durumunda%20Dahi%20Ceza%20ve%20Faiz%20Uygulanamayaca%20%20(01.12.2019).)
- Kızılot, Ş. (2012). *Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması*, Yaklaşım Yayınları, Ankara.
- Kızılot, Ş., Kızılot, Z. (2008). *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*, Yaklaşım Yayınları, Ankara.
- Kızılot, Ş., Şenyüz, D., Taş, M., Dönmez, R. (2008). *Vergi Hukuku*, Yaklaşım Yayınları, Ankara.
- Kızılot, Ş., Taş, M. (2010). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Yaklaşım Yayınları, Ankara.
- Kızılot, Ş., Sarısu, E., Özcan, S., Kızılot, Z. (2005). *Gayrimenkul Rehberi*, Yaklaşım Yayınları, Ankara.
- Kızılot, Z. (2018). Müşterek mi, İştirak mi?  
<http://www.kizilot.com.tr/18/280/bd/tr/kizilot/av-zuhal-kizilot/musterek-mi-istirak-mi> (20.08.2017).
- Kızır, M. (2009). “Türk Hukukunda Evlât Edinme”. *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 17/1, 151-184, <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/262718> (15.11.2016).
- Kobras, S. (2016). German Inheritance Law and Taxes,  
[http://www.schweizer.com.au/wp-content/uploads/2016/12/German\\_Inheritance\\_Taxes\\_SK00131316.pdf](http://www.schweizer.com.au/wp-content/uploads/2016/12/German_Inheritance_Taxes_SK00131316.pdf)  
 (20.06.2017)
- Kocaağa, K. (2018). “Mirasçılık Belgesi”,  
[http://webftp.gazi.edu.tr/hukuk/dergi/9\\_4.pdf](http://webftp.gazi.edu.tr/hukuk/dergi/9_4.pdf) (05.01.2019).
- Kocayusufpaşaoğlu, N. (1987). *Miras Hukuku*, Filiz Kitapevi, İstanbul.
- Kohli, M. (2004). *Intergenerational Transfers and Inheritance: A Comparative View*. Springer(24).
- Konuk, M. (1999). Ölüm Olayına Bağlı Olarak Mirasçıların Vergi Kanunları Karşısındaki Yükümlülükleri. *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:125, 55-63.
- Korkusuz, M. (1993). “Ölüm Olayının Vergi Hukuku Açısından Sonuçları”. *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı: 24.
- KPMG. (2017). Current tax information for our clients.  
<https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/de/pdf/Themen/2017/inheritance-tax-reform-germany-2017-KPMG.pdf> (06.10.2018).

- KPMG. (2018). Tax Reform- KPMG Report On New Tax Law,  
<https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/us/pdf/2018/02/tnf-new-law-book-feb6-2018.pdf> (18.12.2018).
- Kuru, B., Arslan, R., Yılmaz, E. (2000). *Medeni Usul Hukuku*, Yetkin Yayınları, Ankara.
- Küsmenoğlu, İ. (2010). *Osmanlı Devletinden 1980'e Vergi Tarihi*, Oluş Yayıncılık, Ankara.
- Lanza, E. M. (2014). The Federal Estate, Gift, and Generation-Skipping Transfer Taxes. Congressional Research Service.
- Lewis, P. (2016). To Timing Inheritance Tax. Saga Magazine,  
<https://www.saga.co.uk/magazine/money/personal-finance/inheritance/paul-lewis-new-guide-to-inheritance-tax> (11.11.2018)
- Luckey, J. R. (2003). A History of Federal Estate, Gift, and Generation-Skipping Taxes, Report For Congress, Congressional Research Service:  
<http://www.naepc.org/journal/issue01f.pdl> (08.09.2018).
- Maç, M. (2010). “Ölüm Yardımlarının Vergiler ve Sosyal Güvenlik Kesintileri Karşısındaki Durumu”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 205.
- Maç, M., Jamali, T. (1999). *Veraset, Hibe ve Ölüm*, BDO Denet, İstanbul.
- Maffini, G. C. (2002). Tax System And Tax Reforms In Europe: Germany. Societa Italiana di Economia Pubblica.
- Matsushita, K. (2018). Current Status of and Problems with the Forest Inheritance Tax in Japan. IntechOpen, 159-189.
- McCabe, D. J., Posner, D. J. (2017). *2018 Estate, Gift and GST Tax Exemption Increases and Increase in the Annual Gift Tax Exclusion*, Willkie Farr Gallagher LLP, New York.
- McKenzie, B. (2017). Japan's 2018 Tax Reform Proposal,  
<https://www.bakermckenzie.com/en/insight/publications/2017/12/japan-2018-tax-reform-proposal> (18.11.2018).
- Mercan, E., Yıldız, A. M. (2002). *Veraset ve İntikal Vergisi Rehberi*, TURMOB Yayınları, Ankara.
- Miller, J, Spanish Inheritance Tax, Spain, June, 2005, <http://www.taxationweb.co.uk/tax-articles/general/spanish-inheritance-tax.html>,(10.10.2018).
- MoF. (2006). Comprehensive Handbook of Japanese Taxes,  
[https://www.mof.go.jp/english/tax\\_policy/publication/comprehensive\\_handbook](https://www.mof.go.jp/english/tax_policy/publication/comprehensive_handbook) (17.11.2018).
- Mutluer, M. K. (2006). *Genel Vergi Hukuk*, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul.
- Mutluer, M. K., Öner, E., Kesik, A. (2007). *Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi*, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul.
- Nagasawa Tax and Consulting Office. (2018). *Japanese Inheritance and Gift Taxes*.  
<https://www.tax1040nagasawa.com/en-jp-inherit.html>, (14.10.2018)

- Nakada, T. (2017). *Japanese Inheritance and Gift Tax Reform*, [http://www.hokusei-law.com/attorney/doc/japanese\\_inheritance\\_and\\_gift\\_tax\\_reform.pdf](http://www.hokusei-law.com/attorney/doc/japanese_inheritance_and_gift_tax_reform.pdf) (07.09.2018)
- Narin, R. (2010). *Adi Şirketin Sona Ermesi*, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Nas, A. (2010). “Vergi Hukukunda Mirasçıların Vergi Sorumluluğu”, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, Sayı:78.
- NFU Mutual. (2012). A Short Introduction To Inheritance Tax, <https://www.fabians.org.uk/wp-content/uploads/2012/04/HowtoDefendInheritanceTax.pdf> (06.08.2018).
- Octopus Investments Limited. (2017). *Untangling Inheritance Tax An Octopus Guide*, Londra.
- OECD. (2018). OECD.Stat, <http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:https://stats.oecd.org/>, (05.11.2018).
- Oğuzman, M. K., Seliçi, Ö., Özdemir, S. O. (2015). *Kişiler Hukuku, Gerçek ve Tüzel Kişiler*, Filiz Kitabevi, İstanbul.
- Oktar, K. (1994). “İşletme Sahibinin Ölümü Halinde Katma Değer Vergisi Uygulaması”, *Maliye Postası Dergisi*, Sayı: 336.
- Oktar, S. A. (2011). *Vergi Hukuku*, Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- Onar, S. S. (1960). *İdare Hukukunun Umumi Esasları*, Cilt:III, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul.
- Ortaç, F. R. (2002). “Yeni Yasal Mal Rejimi ve Veraset ve İntikal Vergisi”, *Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt:4/3, 209-224.
- Öncel, M., Kumrulu, A., Çağan, N. (2006). *Vergi Hukuku*, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Öner, A. (2001). “Mirasçıların İşe Devam Etmeleri Halinde KDV, İşe Başlama Bildiriminin Süresi İle Murisin Defterlerinin Kullanılıp Kullanılmayacağı” *Yaklaşım Dergisi*, Sayı:102.  
<https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=1954&arananKey=Miras%C3%A7%C4%B1lar%C4%B1n%20%20C4%B0%C5%9Fe%20Devam%20Etmeleri%20Halinde%20KDV,%20%C4%B0%C5%9Fe%20Ba%C5%9Flama%20Bildiriminin%20S%C3%BCresi%20%C4%B0le%20Murisin%20Defterlerinin%20Kullan%C4%B1l%C4%B1p%20Kullan%C4%B1lamayaca%C4%9F%C4%B1>
- Öner, E. (2005). *Amerika Birleşik Devletleri Federal Vergi İdaresi: İRS Kuruluşu, Görevleri ve Yeniden Yapılanması*, Maliye Bakanlığı, Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı Yayını, Ankara.
- Öz, E. (2004). *Vergilemede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi*, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Öz, E. (2013). “Mirasçılar dikkat! Mirasın reddi ve varlığın beyan süresi arasındaki çelişki var”, *Dünya Gazetesi*: <http://www.dunya.com/yorum-inceleme/mirasin-reddi-ve-beyan-suresi-arasindaki-celiski-199539h.htm> (01.02.2019).
- Öz, E., Akdemir, T. (2002). “ABD Vergi Sistemi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:168. [http://www.vergisorunlari.com.tr/Pdf\\_Goruntule/7739/2002\\_09\\_12.pdf](http://www.vergisorunlari.com.tr/Pdf_Goruntule/7739/2002_09_12.pdf)

- Öz, E., Çavdar, F. (2012). “Çifte Vergilendirmenin Önlenmesine Yönelik OECD ve Türkiye Uygulamaları”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 371, 51-66.
- Öz, E., Vural, T. (2005). “Ekonomisi ve Vergi Sistemiyle Japonya”, *Maliye Dergisi*, Sayı:149, 105-123.
- Öz, E., Yavuz, E., Akçay, F. (2017) “Ölüm Vakalarının Türkiye'de Vergisel Açıdan Doğurduğu Hukuki Sonuçlar”, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, Sayı: 31, 27-45.
- Öz, N. S. (2005). “Devletlerin Vergilendirme Yetkileri Sınırının E-Ticaret Açısından Değerlendirilmesi”, *Maliye Dergisi*, Sayı: 147, 90-102.
- Özbalcı Y. (1993) Özbalcı Vergi Hukuku Bürosu, 15.12.1993 Tarih ve VI/4 sayılı Sirküler.
- Özbalcı, Y. (1988). *Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları*, Oluş Yayıncılık, Ankara.
- Özbalcı, Y. (2003). *Vergi Davaları*, Oluş Yayıncılık, Ankara.
- Özbalcı, Y. (2007). *Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, Oluş Yayıncılık, Ankara.
- Özbalcı, Y. (2010). *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, Oluş Yayıncılık, Ankara.
- Özbek, A. (2014). “Servet Vergilerinde Reform İhtiyacı-I: Veraset ve İntikal Vergisi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 307, 96-113.
- Özden, M. (1993). “Ölüm Halinde Sürelerin Uzaması ve Takibin Geri Bırakılması” *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 63.  
<https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=2035&arananKey=MURAT%20%C3%96ZDEN> (02.12.2019)
- Özer, Ç. (2002). “Medeni Hukuk Açısından Ölüm Anının Belirlenmesi ve Ceset Üzerindeki Hakka İlişkin Bazı Düşünceler”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt:51/1, 43-77.
- Özkaya, M. ve Özfidan T. (2010). “Veraset ve İntikal Vergisi Açısından Gaibin Zuhuru ve Mirasçılığı Hükmen Sabit Olanlar”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:264, <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/veraset-ve-intikal-vergisi-acisindan-gaibinzuhuru-ve-mirasciligi-hukmen-sabit-olanlar/2906> (20.10.2018).
- Özsunay, E. (1977). *Gerçek Kişilerin Hukuki Durumları*, Sulhi Garan Matbaas, İstanbul.
- Özsunay, E. (1998). “Hayatın Başlangıcı ve Sonuna İlişkin En Önemli Hukuksal Sorunlar. Bülent Davran'a Armağan”, *İstanbul Üniversitesi Yayınları*, İstanbul.
- Öztan, B. (2001). *Şahsın Hukuku Hakiki Şahıslar*, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Öztürel, A. (1973). “Organ Transplantasyonlarının Adli Tıp Yönleri”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Sayı:1 Cilt:30, 1301-1308.
- Özülcü, H. O. (2015). “Kıdem Tazminatı ve Hesaplanması”, <http://www.osmanozulku.av.tr/avukat-makale/kidem-tazminati-hesaplanmasi.html> (11.02.2018).

- Özyer, M. A. (2008). *Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması*, Vergi Dünyası Yayınları, İstanbul.
- Pamukçu, C. (1983). “Vergi işlemleri ile ilgili Süreler ve Süreleri Uzatan Haller”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 17, 37-38.
- Pehlivan, O. (2011). *Vergi Hukuku Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi*, Eser Ofset, Trabzon.
- Pehlivan, O., Öz, E. (2017). *Uluslararası Vergilendirme*, Celepler Matbaacılık, Trabzon.
- Pehlivan, Y. (2003). “Vergi Cezalarını Ortadan Kaldıran Haller”, *Maliye Postası Dergisi*, Sayı: 551.  
[http://www.maliyepostasi.com/mp/articles.php?category\\_id=17206&return\\_page=articles.php?category\\_id=17206#17206](http://www.maliyepostasi.com/mp/articles.php?category_id=17206&return_page=articles.php?category_id=17206#17206) (01.12.2019).
- Pesteanu, P. (2002). The Role of Gift and Estate Transfers in the United States and in Europe. CREPP.
- Petek, H. (2013). “Mirasın Hükmen Reddi”. *Yaşar Üniversitesi Elektronik Dergisi*, Cilt:III (Özel Sayı). 2191-2237.
- Pope, T. ve Waters, T. (2016). A Survey Of UK Tax System. The Institute For Fiscal Studies Briefing Note:9; [www.ifs.org.uk/bns/bn09.pdf](http://www.ifs.org.uk/bns/bn09.pdf). (24.10.2018).
- Peter, K., Attorney, D. B. (2015). Differences German Versus American Probate And Estate Law Incl. Tax Law.  
[http://www.barandt.com/e\\_differences\\_german\\_versus\\_american\\_probate\\_and\\_estate\\_law.html](http://www.barandt.com/e_differences_german_versus_american_probate_and_estate_law.html) (15.07.2015).
- Proaktif Hukuk ve Danışmanlık. (2015). İş Hukuku’nda İzin Süreleri,  
<http://www.proaktifhukuk.com/is-hukukunda-izin-sureleri> (12.02.2018).
- Professional Education Services. (2012). Tax Implications of Death,  
<http://www.mypesce.com/!PDFdocs/6890TEXT.PDF> (04.11.2018).
- Public Finance France (2011). General Dairectorate Tex Policiy Directorate,  
[https://www.economie.gouv.fr/files/files/directions\\_services/dgfip/Rapport/Rapport\\_2011\\_version\\_anglaise.pdf](https://www.economie.gouv.fr/files/files/directions_services/dgfip/Rapport/Rapport_2011_version_anglaise.pdf) (03.02.2019).
- Pulaşlı, H. (2015). *Şirketler Hukuku Şerhi*, Adalet Kitabevi, Ankara.
- Guillermo Canalejo, G., Grávalos, j., Suárez, A., Argumedo, A., L., (2011) Private Client: Spain,  
<https://www.uria.com/documentos/publicaciones/3253/colaboraciones/1006/documento/A9R25.pdf?id=3833> (24.05.2019).
- Richards, F. (2012). French Taxes Update; <https://www.furleypage.co.uk/french-taxes-update> (20.11.2017).
- Rüzgaresen, C. (2012). “Gaip Borçlunun İflası”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 61/4, 1369-1407.
- Saban, N. (1986). *Vergi Hukukunda Sorumluluk*, Basılmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Sağlam, İ. (2018). “Devletin Yasal Mirasçılığı”.  
<http://dergipark.gov.tr/download/article-file/373255>, 2474-2495 (18.06.2019).



- Salinas, J. M., Synold, J. (2013). Spanish Inheritance Tax, [https://www.german-probate-lawyer.com/uploads/media/Spanish\\_Inheritance\\_Tax\\_estate\\_taxation\\_in\\_Spain.pdf](https://www.german-probate-lawyer.com/uploads/media/Spanish_Inheritance_Tax_estate_taxation_in_Spain.pdf) (19.10.2018).
- Sarihan, B. (2000). “Müşterek Mülkiyetin Sona Ermesi”, *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt:8, Sayı:1-2, 557-582.
- Schmeilzl, B. (2018). Indebted Estate: How Do Avoid Inheriting Your German Relatives’ Debts, <https://www.crosschannellawyers.co.uk/indebted-estate-how-do-avoid-inheriting-your-german-relatives-debts/> (20.11.2018).
- Seely, A. (2018). Inheritance tax: a basic guide. Londra: House of Commons Library, Number 573.
- Siegwart, H. (2011). German Tax Law: Estate Tax, Gift Tax, and Inheritance Tax in Germany,. Global Legal Resources: <http://www.hg.org/article.asp?idKn353> (08.09.2018).
- Siegwart, H. (2018). German Probate Law: Heirs are Personally Liable for Decedent's Debts and Obligations, <https://www.hg.org/legal-articles/german-probate-law-heirs-are-personally-liable-for-decedent-s-debts-and-obligations-21481> (04.11.2018).
- Sonsuzoğlu, E. (2009). “Veraset ve İntikal Vergisinin Kaldırılması Üzerine Düşünceler”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 197, 17-21.
- Spence Clarke & Co. (2014). Guidance Notes Concerning Spanish Inheritance Tax.
- Spence Clarke & Co. (2018). Inheritance Tax Andalusia 2018 Proposal For New Significant Exemptions, <https://www.surveypain.com/blog/inheritance-tax-andalusia-2018> (05.03.2018 )
- Staudinger, A. (2012). Das Internationale Erbrecht De Lege Lata Und De Lege Ferenda In Deutsch-Türkischen Sachverhalten. Vortrag Vor Der Rechtsanwaltskammer, *Law&Justice Review*, Sayı: 4, 9-11.
- Synold, J. (2018). Spanishinheritance Tax, <http://www.international-probate-lawyer.com/en/detail/article/spanish-inheritance-tax-1119.html> (13.10.2018)
- Şafak, H. (2003). *Veraset ve İntikal Vergisi ve Türk Vergi Sistemi İçindeki Yeri*, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa.
- Şahin, A. (1982). “Ölüm Olayının Vergi Hukuku Bakımından Doğurduğu Sorunlar ve Sonuçlar”, *Vergi Dünyası Dergisi*; <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/207> (01.12.2019).
- Şakar, A. Y. (2010). “Gelir Vergisi Kanunu Açısından Ferdi İşletme Sahibinin Ölümü Halinde Devir İşleminin Vergilendirilmesi”. *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 212. <https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=11591&arananKey=Gelir%20Vergisi%20Kanunu%20A%C3%A7ısından%20Ferdi%20İşletme%20Sahibinin%20Ölümü%20Halinde%20Devir%20İşleminin%20Vergilendirilmesi> (01.12.2019).
- Şanver, S. (1972). *Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi*, İstanbul iktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Nihat Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Yayını, İstanbul.
- Şeker, N. (1994). Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi, Beta Yayınları, İstanbul.



BC%20Halinin%20Gelir%20Vergisi%20Ve%20Katma%20De%20C4%9Fer%20 Vergisi%20Kanunlar%20C4%B1%20A%20C3%A7%20C4%B1s%20C4%B1ndan%20 %20C4%B0ncelenmesi (01.12.2019).

- Tarakçı, H. (1995). *Mükellefiyetlerin Sona Ermesi ve Kurumsallaşma*, Polaris Yayınları, İstanbul.
- Taşdelen, A. (2010). *Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri*, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Tax Breau Ministry of Finance . (2003). An Outline of Japanese Taxes 2001-2002, <http://www.mof.go.jp/tax/taxes020918.pdf>. (12.10.2018).
- Taylor and Francis Group. (2001). *Childhoo, Class And Kin In The Roman World*. (S. Dixon, Dü.) Londra.
- Tekinalp, Ü., Poroy, R., Çamoğlu, E. (1976). *Ortaklıklar Hukuku*, Filiz Kitabevi, İstanbul .
- Tekinay, S. S. (1992). *Medeni Hukukun Genel Esasları ve Gerçek Kişiler Hukuku*, Filiz Kitabevi, İstanbul.
- TEPAV (2005). Türkiye'nin Tam Üyelik Perspektifinin İncelenmesi EFTA-EEA ve Avrupa Birliği, [https://www.tepav.org.tr/tur/admin/dosyabul/upload/16Oct05\\_ipekPolicyNote.pdf](https://www.tepav.org.tr/tur/admin/dosyabul/upload/16Oct05_ipekPolicyNote.pdf) (20.12.2016).
- Timur, M. (2000). "Ölen Mükellefin Vergi Borcu ve Mirasın Reddi", *Yaklaşım Dergisi* Sayı: 85, 50-53.
- Tipke , K., Lang, J. (2002). *Steuerrecht 17*, Auflage, Köln.
- Tirard, J., M., Naudin, M. (2017). *Private Client Law In France*. [https://uk.practicallaw.thomsonreuters.com/2-500-7364?transitionType=Default&contextData=\(sc.Default\)&firstPage=true&comp=pluk&bhcp=1](https://uk.practicallaw.thomsonreuters.com/2-500-7364?transitionType=Default&contextData=(sc.Default)&firstPage=true&comp=pluk&bhcp=1) (10.12.2018).
- Topuz, G., Topuz, S. (2008). "Miras Ortaklığında Mirasçıların Dava Arkadaşlığı" *Ankara Barosu Dergisi*, Sayı: 3, 60-67.
- Toroslu, N. (1978). "Organ Aktarma ve Cezai Sorumluluk", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: XXXV Sayı: 1-4, 91-118.
- Tosuner, M., Arıkan, Z. (2006). *Vergi Usul Hukuku*. İzmir.
- Tributaria, A. (2018). How can I file on behalf of a deceased taxpayer?", [https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/en\\_gb/Inicio/La\\_Agencia\\_Tributaria/Campanas/\\_Campanas/\\_comp\\_Renta/\\_columnas\\_\\_contenedor\\_Columnas/\\_col\\_columna1/\\_AYUDA/Preguntas\\_frecuen](https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/en_gb/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Campanas/_Campanas/_comp_Renta/_columnas__contenedor_Columnas/_col_columna1/_AYUDA/Preguntas_frecuen) (04.11.2018)
- Turhan, S. (1982). *Vergi Teorisi*, Filiz Kitabevi, İstanbul.
- Turhan, S. (1993). *Vergi Teorisi ve Politikası*, Filiz Kitabevi, İstanbul.
- Turgay, R. (1958). *Vergi Usul Kanunu ve Tatbikati*, Sermet Matbaası, İstanbul.
- Turgay, R.(1959) *Gelir Vergisi Kanunu ve Tatbikati*, İstanbul, Sermet Matbaası, İstanbul
- Türk , İ. (1992). *Maliye Politikası*, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Uluatam, Ö. (1991). *Kamu Maliyesi*, Savaş Yayıncılık, Ankara.

- Uyanık, Z. (2009). “Veraset ve İntikal Vergisi Kanununa Göre Mirasçıların Vergi Dairesine Yapacakları Bildirimler” *Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi*, Sayı: 531, 129-134.
- Uysal, A., Eroğlu, N. (1991). *Açıklamalı ve İçtihatlı Gelir Vergisi Kanunu*, İstanbul.
- Uysal, A., Eroğlu, N. (2009). *Açıklamalı ve Örnekli Vergi Usul Kanunu*, Yetkin Yayıncılık, Ankara.
- Ünal, N., Gündoğan, A. (2006). “Kolektif, Komandit ve Adi Şirketlerin Tüzel Kişilikleri, Sorumlulukları, Vergi Mükellefiyetleri ve Ortakların Ölümü Halinde Ceza Uygulaması”, *Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi*, Sayı: 215.
- Ünlü, M. C. (1995). *Açıklamalı ve İçtihatlı 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Ünver, T. A. (2011). *Ceninin Hukuki Konumu*, XII Levha Yayıncılık, İstanbul.
- Veldet, H. (1948). *Türk Medeni Hukuku, Başlangıç ve Şahsın Hukuku*, Cilt: I, İstanbul.
- Vural, M. (2001). Murisin Faaliyetini Sürdüren ve Sürdürmeyen Mirasçılarda Vergileme. *Maliye Postası Dergisi* Sayı: 520; [http://www.maliyepostasi.com/mp/articles.php?category\\_id=4508](http://www.maliyepostasi.com/mp/articles.php?category_id=4508) (01.12.2019).
- Want, I. (2015). Changes to the Inheritance Law in France. *The Deux-Sèvres Monthly*. <https://www.thedeuxsevresmonthly.fr/Allianz/Nov15-Inheritance.pdf> (07.09.2018)
- The National Archives (2014). [https://webarchive.nationalarchives.gov.uk/20141204022657/http://www.voa.gov.uk/corporate/Publications/Manuals/InheritanceTaxManual/sections/a-section\\_1/b-iht-man-s1.html#P124\\_4335](https://webarchive.nationalarchives.gov.uk/20141204022657/http://www.voa.gov.uk/corporate/Publications/Manuals/InheritanceTaxManual/sections/a-section_1/b-iht-man-s1.html#P124_4335) (10.02.2019)
- WF Synold and Associates . (2018). Spanish Inheritance Tax, <http://www.international-probate-lawyer.com/en/detail/article/spanish-inheritance-tax-1119.html> (15.11.2018).
- WEB\_1. (2014) <https://advocateabroad.com> <https://advocateabroad.com/spain/probate-law/inheritance-tax-rates-spain/> (13.10.2018)
- WEB\_2.(2018) [www.moneyadvice.service.org.uk](http://www.moneyadvice.service.org.uk) <https://www.moneyadvice.service.org.uk/en/articles/calculating-and-paying-tax-after-someone-dies#working-out-their-income-tax-up-to-the-date-of-death> (12.06.2018)
- WEB\_3.(2018). İnspain.today, “The Inheritance Tax in Spain”, <http://inspain.today/spanish-inheritance-tax.html> (28.12.2018)
- WEB\_4. (2018). Texas Public Law, [http://www.weblaws.org/texas/laws/tex.\\_tax\\_code\\_section\\_211.002\\_day\\_of\\_death\\_of\\_presumed\\_decendent](http://www.weblaws.org/texas/laws/tex._tax_code_section_211.002_day_of_death_of_presumed_decendent) (01.09.2018)
- WEB\_5. (2010). The National Archives <https://webarchive.nationalarchives.gov.uk/20100330144834/http://www.hmrc.gov.uk/payinghmrc/inheritance.htm> (30.11.2019).

- WEB\_6 (1984). “Inheritance Tax Act”, <https://www.legislation.gov.uk/ukpga/1984/51/> (10.07.2018).
- WEB\_7 (2018a) Nidirect Government Services, Dealing With a Deceased Person's Money and Property, <https://www.nidirect.gov.uk/articles/dealing-deceased-persons-money-and-property> (15.12.2018).
- WEB\_8 (2018b) Nidirect Government Services, Debt When Someone Dies. <https://www.nidirect.gov.uk/articles/debt-when-someone-dies> (02.11.2018).
- Yamaguchi, T. (2018). Death and Taxes in Japan. <https://ty-tax-accountant.com/en/archives/3101> (04.11.2018).
- Yargıtay 10. Hukuk Dairesi'nin, 04.06.1990 Tarih, E. 1990/580, K. 1990/5579 Sayılı Kararı.
- Yargıtay 17. Hukuk Dairesi'nin, 23.11.2000 Tarih, E.2000/5401, K.2000/5359 Sayılı Kararı.
- Yargıtay 2. Hukuk Dairesi'nin, 02.06.2003 Tarih, E.2003/3982, K.2003/8097 Sayılı Kararı.
- Yargıtay 2. Hukuk Dairesi'nin, 20.03.1979 Tarih, E.1979/4913, K.1979/4975 Sayılı Kararı;
- Yargıtay 2.Hukuk Dairesi'nin, 02.06.2003 Tarih, E.2003/3982, K.2003/8097 Sayılı Kararı.
- Yargıtay 2. Hukuk Dairesi'nin, 30.04.1960 Tarih, E.1959/2128, K.1960/2642 Sayılı Kararı.
- Yargıtay 9. Ceza Dairesinin 10.12.1999 tarih ve E:1996/3378, K:1999/7656 Sayılı Kararı.
- Yargıtay Ceza Kurulu'nun 2014 tarih, E.2013/8-284, K.2013/204 Sayılı Kararı.
- Yayman, D. (2013). “ABD ve Türk Vergi Sistemlerinin Karşılaştırmalı Analizi”, *İİB International Refereed Academic Social Sciences Journal*, Sayı: 10, 19-20, <http://www.iibdergisi.com/dergi//abd-ve-turk-vergi-sistemlerinin-karsilastirilmali-analiz201707.pdf> (01.12.2019).
- Yerci, C. (2009). Vergi Uygulamasında Gemi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 244; <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/vergi-uygulamasinda-gemi/2335> (01.12.2019).
- Yereli, A. B., Uçar, O. (2014). “Türk Vergi Sistemi'nde Veraset ve İntikal Vergisi Uygulaması” *Azerbaycan'ın Vergi Journalı*, Sayı: 2, 55-72.
- Yerlikaya, G. K. (2011). “Ölüm Sebebiyle Faaliyetin Sona Ermesi Halinde Mirasçılara Verilen Miras Taksimine KDV Hesaplanamaması”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 217. <https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=12171&arananKey=%C3%961%C3%BCm%20Sebebiyle%20Faaliyetin%20Sona%20Ermesi%20Halinde%20Miras%C3%A7%C4%B1lara%20Verilen%20Miras%20Taksimine%20KDV%20Hesaplanamamas%C4%B1> (01.12.2019).
- Yiğit, U. (2004). *Vergi Usul Kanunu'nda Hürriyeti Bağlayıcı Suç ve Cezalar*, Beta Kitabevi, İstanbul.

- Yıldız, M. (2002). *Veraset ve İntikal Vergisi Rehberi*, TURMOB Yayınları, Ankara.
- Yıldız, M. (2002). “Veraset ve İntikal Vergisinde Ceza Uygulamaları”, *Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi*, Sayı: 380, 77-82.
- Yıldız, S., Kendirli, S. (2005) “Şahıs Şirketlerinde Ortağın Ölümü Halinde Katma Değer Vergisi (KDV) Uygulaması”, *Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi*, Sayı: 212.
- Yılmaz, R. (1997). “Veraset ve İntikal Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 102.  
<http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/veraset-ve-intikal-vergisinde-vergiyi-doguran-olay/3259> (01.12.2019).
- Yılmaz, E. (2011). *Hukuk Sözlüğü*, Yetkin Yayınları, Ankara.
- Yılmaz, K. (1996). “Veraset ve İntikal Vergisinde İhtiyat Tedbirleri”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 95; <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/veraset-ve-intikal-vergisinde-ihtiyat-tedbirleri/3393> (01.12.2019).
- Yılmaz, K. (2000). *VUK, GVK, KVK ve KDV Açısından Değerleme*, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, Ankara.
- Yılmaz, K. (2004). *Türk Vergi Hukuku*, Ce-Ka Yayınları, Ankara.
- Yılmaz, M. (2007). *Yargıtay Kararları Çerçevesinde Kıymetli Evrakta Şahsi Defiler*, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta.
- Yorulmaz, Ç. (2010), “Ölüm Sigortası”, *Ankara Barosu Dergisi*, Sayı: 2010/3, 289-309.
- Yurtsever, H. (2005). “İspanya Vergi Sistemi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:198, 108-130.
- Yüce, B., Demiroğlu, M. (2014). “Miras Kalan Arsanın Kat Karşılığı Verilmesinde Vergileme”, *Vergi Dünyası*, Sayı: 400, 25-31.
- Yüksel, V. (2004). “Vergi Cezalarını Ortadan Kaldıran Haller”, *Maliye Postası Dergisi*, Sayı:577; [http://www.maliyepostasi.com/mp/articles.php?category\\_id=17718](http://www.maliyepostasi.com/mp/articles.php?category_id=17718) (01.12.2019).
- Zevkliler, A., Acabey, M. B., Gökyayla, E. (2000). *Medenî Hukuk, Giriş-Başlangıç Hükümleri, Kişiler Hukuku, Aile Hukuku*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Zevkliler, A., Havutçu, A., and Gürpınar, D. (2008). *Medeni Hukuk Temel Bilgiler*, Turhan Kitabevi, Ankara.

## ÖZ GEÇMİŞ

### KİMLİK BİLGİLERİ

**Adı Soyadı** : Kemal AKMAZ  
**Doğum Yeri** : Alanya - Antalya  
**Doğum Tarihi** : 08.04.1973  
**E-posta** : kemal.akmaz@frekansdenetim.com.tr

### EĞİTİM BİLGİLERİ

**Lise** : Alanya Lisesi  
**Lisans** : Dokuz Eylül Üniversitesi İ. İ. B. F. ( İşletme)  
**Yüksek Lisans** : Dokuz Eylül Üniversitesi Maliye Ana Bilim Dalı (Maliye)  
**Doktora** : Pamukkale Üniversitesi Maliye Ana Bilim Dalı ( Maliye)  
**Yabancı Dil ve Düzeyi:** İngilizce – Orta Seviye

### İŞ DENEYİMİ :

1997-1998 yıllarında özel sektörde çalıştı. 1998- 2003 yıllarında TARIŞ TSK. Birliklerinde Müfettiş ve yönetici olarak görev aldı. 2003 yılında Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik (SMMM) Yeterlilik sınavını verdi. Aynı yıl Maliye Bakanlığı'nca açılan Vergi Denetmen Yardımcılığı sınavını kazanarak Vergi Denetmen Yardımcısı, 2007 yılında da yeterlik sınavını vererek Vergi Denetmeni oldu.

2010 yılında İzmir Vergi Dairesi Başkanlığında Gelir ve Kurumlar Vergisi Müdürü olarak görevlendirildi ve yaklaşık bir yıl bu görevi yürüttü. 2011 yılında 646 sayılı KHK uyarınca Vergi Müfettişliğine atandı. Aynı yıl YMM yeterlik sınavını vererek Yeminli Mali Müşavir oldu. 2012 yılında Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim ve KGK Bağımsız Denetçi lisansını aldı. 2013 Yılında vergi müfettişliğinden istifa ederek yaklaşık 20 yıllık bilgi ve birikimlerini değerlendirmek üzere kendi yeminli mali müşavirlik ofisini açtı. 2015 yılında da Frekans Yeminli Mali Müşavirlik Denetim ve

Danışmanlık A.Ş. yi kurdu ve Hâlen bu şirkette kurucu ve yönetici ortak olarak faaliyetine devam etmektedir.

Kurum içi eğitimlerde Vergi Müfettiş Yardımcılarına;

- Vergi Usul Hukuku,
- Vergi Denetimi ve Revizyonu,
- İleri Düzey Muhasebe;

Gelir İdaresi personeline,

- Katma Değer Vergisi,
- Kurumlar Vergisi,
- Gelir Vergisi,
- Vergi Usul Hukuku,
- Muhasebe derslerini;

İzmir SMMM Odasında YMM adaylarına

- Vergi Tekniği
- Vergi Revizyonu

Derslerini verdi. Ayrıca meslek mensuplarına

- Vergi Usul Hukuku,
- Vergi Muhasebesi
- Vergi ve Muhasebe Boyutuyla Dönem Sonu İşlemleri
- Vergi Kaçırma Nedenleri ve Tespit Yöntemleri (Bilanço Maskeleyesi)
- Gelir Vergisi Beyannamesinin Düzenlemesi
- İnşaat Sektöründe Vergi ve Muhasebe

Seminerlerini verdi

#### **ARAŞTIRMA ALANLARI:**

Vergi konusunda Yaklaşım, Mali Pusula, Vergi Dünyası, Vergi Raporu, Mali Çözüm, Maliye ve Sigorta Yorumları, Mükellefin Dergisi, Vergi ve Muhasebeciyle Diyalog dergilerinde yayınlanmış çok sayıda makaleleri bulunmaktadır.

#### **TEZDEN ÜRETİLEN TEBLİĞ VE YAYINLAR:**

Bulunmamaktadır.