

ÖLÜM VAKALARININ TÜRKİYE'DE VERGİSEL AÇIDAN DOĞURDUĞU HUKUKİ SONUÇLAR

Judicial Results Endangered by Death Cases in Turkey from A Taxaitional Perspective

Prof. Dr. Ersan ÖZ¹, Arş. Gör. Ersin YAVUZ², Arş. Gör. Fatih AKÇAY³

Geliş Tarihi: 10.02.2017

Kabul Tarihi: 21.05.2017

ÖZET

Her ne kadar acı bir hadise olsa da hayatın gerçeği olan ölüm vakasının birçok sonucu bulunmaktadır. Bu kapsamda vergisel yükümlülükler ve bunların mirasçılar tarafından bilinmesi büyük önem arz etmektedir. Çalışmanın amacı, ölüm olayının gerçekleşmesini takiben yasal mevzuatlar çerçevesinde mirasçılarının neler yapması gerektiğini ve hangi haklara sahip olduklarını incelemektir. Çalışmada, mirasçıların asli ve şekli vergisel ödevleri Vergi Usul Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, Özel Tüketim Vergisi Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ve son olarak Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu açılarından değerlendirilmektedir.

Anahtar Kelimeler: Ölüm, Ölüm Vakasının Vergisel Yükümlülükleri, Miras, Mirasçı.

ABSTRACT

Although it is a painful event, there are many consequences of the concept of death, which is the reality of life. In this context, tax liabilities and knowing these liabilities by inheritors are very important. The aim of the paper is to examine what the heirs should do and how they have rights within the framework of legislation after the death has occurred. In this study, main and formal assignments of heirs are assessed in terms of Tax Procedure Law, Income Tax Law, Value Added Tax Law, Private Consumption Tax Law, Law on Collection Procedure of Assets and finally Inheritance and Transfer Tax Law.

Keywords: Death, Taxaitional Liabilities of Death Case, Deceased, Inheritor.

GİRİŞ

Hukuk insanların hayatını düzenleyen kurallar bütünüdür. Hayat ise doğum ile ölüm arasında geçen yaşam sürecidir. Hayatın bir gerçeği olan doğum ve ölüme de hukuk kurallarıyla bir takım düzenlemeler getirilmektedir. Doğum elimizde olan bir durum olmamakla birlikte hayatta kalabilmek için insanoglunun bazı ihtiyaçlarını karşılaması gerekmektedir. Bu ihtiyaçlar bireysel ve toplumsal ihtiyaçlardır. Toplumsal ihtiyaçlar devlet tarafından karşılanmakta ve finansmanı, toplumsal ihtiyaçları sağlayan otorite tarafından belirlenen oran ve miktarda halk tarafından sağlanmaktadır. Benjamin Franklin (1706-90), bu dünyada belirsizliklerin olduğunu fakat ölüm ve vergi

¹ Pamukkale Üniversitesi, İ.İ.B.F., Maliye Bölümü, ersanoz@pau.edu.tr

² Pamukkale Üniversitesi, İ.İ.B.F., Maliye Bölümü, ersiny@pau.edu.tr

³ Pamukkale Üniversitesi, İ.İ.B.F., Maliye Bölümü, fakcay@pau.edu.tr

kadar kesin bir şey olmadığını söyler (“*In this world nothing can be said to be certain, except death and taxes*”).

Ölüm TDK'da “*insan hayatının tam ve kesin olarak sona ermesi*” şeklinde tanımlanmaktadır. Budak'a göre ölüm, “*kişinin yaşama belirtilerinin hepsinin durması, hayatın sona ermesi, başka bir ifadeyle insanın soluk alıp vermesinin noktalanması ve kalp atışlarının tamamen durması, kişiliğin sona ermesidir.*”⁴Akmaz'a göre ise “*Ölüm vergi hukuku bakımından mükellefiyeti ve vergi cezasını kaldıran ve kanuni ve mansup mirasçılara⁵ görev ve yükümlülükler yükleyen hukuki bir olaydır.*”⁶Ölüm, Türk Medeni Kanununda kişiliğin sona ermesi olarak tanımlanmaktadır. Kişiliğin son bulması, bireylerin hukuki zeminde işlem yapabilme imkanını ortadan kaldırmaktadır. Ölüm olayının ardından murise ilişkin ikmalî gereken vergisel ödevler noktasında da mirasçılara çeşitli sorumluluklar düşmektedir.⁷

Medeni Kanunun 28'inci maddesine göre, “*Kişilik, çocuğun sağ olarak tamamıyla doğduğu anda başlar ve ölümlle sona erer.*” Doğal ve biyolojik bir olay olan ölümün aynı zamanda kişiliğin sona ermesi gibi bir sonuç doğurması hukuki bir sonuç olarak değerlendirilmektedir.⁸ Nitekim ölümlle bireyin hukuksal yönden kişiliği de sona ermektedir. Ölümün yanı sıra ölüm karinesi⁹ ve gaiplik¹⁰ kavramları da hukuksal yönden kişiliğin sona ermesine neden

⁴ Tamer Budak, Türk Vergi Hukukunda Kişiliğin Sona Ermesi ve Sonuçları (Gerçek Kişiler), On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2011, s. 16.

⁵ Mirasçılık ya kanuna yada murisin iradesine dayanır. Kanuna dayanan mirasçılığa “*kanuni mirasçılık*”, murisin iradesine dayanan mirasçılığa da “*mansup mirasçılık*” denir. Gelir İdaresi Başkanlığı, “*Mirasçıların Vergisel Yükümlülükleri Rehberi*”, Mükellef hizmetleri Daire Başkanlığı, Yayın No: 154, Nisan, 2014, s. 2.

⁶ Kemal Akmaz, “*Ölüm Olayının Katma Değer Vergisi Açısından Doğurduğu Sorun ve Sonuçlar*”, Yaklaşım Dergisi, Sayı:59, 2008, <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=8848&arananKey=KEMAL%20AKMAZ>, (Erişim Tarihi: 04.01.2017).

⁷ Ömer Erdal, “*Vergi Usul Kanunu'nda Ölüm ve Sonuçları*”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 262, Mart, 2010, <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/vergi-usul-kanununda-olum-ve-sonuclari/2854>, (Erişim Tarihi: 06.01.2017).

⁸ Uğur Gökalp, “*Ölüm Olayı Üzerine Mirasçıların Vergi Kanunları Karşısındaki Ödev ve Sorumlulukları*”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 15, Mart, 1984, <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/olum-olayi-uzerine-mirascilarin-vergi-kanunlari-karsisindaki-odev-ve-sorumluluklari/4277>, (Erişim Tarihi: 02.01.2017).

⁹ Ölüm Karinesi: Medeni Kanun, Madde 31- “*Bir kimse, ölümüne kesin gözle bakılmayı gerektiren durumlar içinde kaybolursa, cesedi bulunamamış olsa bile gerçekten ölmüş sayılır.*”

¹⁰ **Gaiplik**: Medeni Kanun, Madde 32-“*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. 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.*” Madde 33- “*Gaiplik kararının istenebilmesi*

olmaktadır.¹¹

Çalışmada, kişiliği sona eren bireylerin sonraki süreçte mirasçılarının vergisel hakları ve ödevlerine ilişkin maddeler çeşitli mevzuatlar açısından incelenmektedir.

1. VERGİ USUL KANUNU AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Türkiye’de halihazırda geçerli olan 04/01/1961 tarihinde kabul edilen 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 10/01/1961 tarihinde Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. 417 maddeden oluşan VUK, genel bütçeye, il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçları konu edinmektedir. Gümrük idareleri kapsamındaki vergi ve resimleri ise içermemektedir.¹² Ölüm vakası VUK açısından değerlendirilirken mirasçılarının sorumluluğu, işi bırakma bildirim ve süresi, incelemenin yapılacağı yer, vak’a ve intikalin bildirim, yasal süreler ve özel ödeme zamanları ve vergi cezaları başlıkları incelenecektir.

1.1. Mirasçılarının Sorumluluğu

Türkiye’deki vergi kanunları gereği mükelleflerin, üzerilerine düşen vergileri ödemek, bildirimde bulunmak, defter tutmak ve tasdik ettirmek, kayıt nizamına uymak, kayıtları belgelemek, defter ve belgelerle diğer kayıtların muhafazası gibi çeşitli ödevleri bulunmaktadır.¹³ Fakat ölüm vakası gibi kişiliği sona erdiren bir durumda mükellefin bu ödevlerinin kim tarafından nasıl yerine getirileceği VUK’un 12’nci maddesinde açıklanmaktadır: “*Ölüm halinde mükelleflerin ödevleri, mirası reddetmemiş kanuni ve mansup mirasçılarında geçer. Ancak, mirasçılardan herbiri ölünün vergi borçlarından miras hisseleri nispetinde sorumlu olurlar.*” Dolayısıyla mirası kabul eden mirasçılar mirasın tüm vergisel ödevlerinden sorumludurlar. Bu ödevler asli (verginin ödenmesi) ve şekli (beyanname vermek, defter tutmak vb.) ödevlerdir.

için, ölüm tehlikesinin üzerinden en az bir yıl veya son haber tarihinin üzerinden en az beş yıl geçmiş olması gerekir. Mahkeme, gaipliğine karar verilecek kişi hakkında bilgisi bulunan kimseleri, belirli bir sürede bilgi vermeleri için usulüne göre yapılan ilânla çağırır. Bu süre, ilk ilânın yapıldığı günden başlayarak en az altı aydır.” Madde 34- “*Gaipliğine karar verilecek kişi, ilân süresi dolmadan ortaya çıkar veya kendisinden haber alınır ya da öldüğü tarih tespit edilirse gaiplik istemi düşer.*” Madde 35- “*İlândan 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.*”

¹¹ Tamer Budak, *a.g.e.*, s. 15-16.

¹² Tamer Budak, *a.g.e.*, s. 49-50.

¹³ Osman Pehlivan, Vergi Hukuku-Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi, Celepler Matbaacılık, Trabzon, 2014, s. 50-52.

Bu kapsamda ayrıca dikkat edilmesi gereken bir kavram “*muayyen mal vasiyetidir.*” Lehine muayyen mal vasiyeti yapılan bir kimse murisin vergi borçlarından sorumlu tutulamaz. Çünkü bu bağlamda değerlendirilen biri Medeni Kanuna göre külli halef değil, cüzi haleftir. Dolayısıyla murisin herhangi bir borcundan sorumlu değildir.¹⁴

Medeni Kanunun 610'uncu maddesine göre, “*Yasal süre içinde mirası reddetmeyen mirasçı, mirası kayıtsız şartsız kazanmış olur.*” Aynı kanunun 606'ncı maddesinde ise mirasçının reddetme durumunu açıklamaktadır: “*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.*”

1.2. İşi Bırakma Bildirimi ve Süresi

VUK'un 161'inci maddesi işi bırakmanın tarifini yapmaktadır: “*Vergiye tabi olmayı gerektiren muamelelerin tamamen durdurulması ve sona ermesi işi bırakmayı ifade eder. İşlerin herhangi bir sebep yüzünden geçici bir süre için durdurulması işi bırakma sayılmaz.*” Yine aynı kanunun 164'üncü maddesinde ise ölüm halinde işi bırakma bildirimini nasıl ve kim tarafından yapılacağı açıklanmaktadır: “*Ölüm işi bırakma hükmündedir. Ölüm mükellefin mirası reddetmemiş mirasçıları tarafından vergi dairesine bildirilir. Mirasçılardan herhangi birinin ölümü bildirmesi diğer mirasçıları bu ödevden kurtarır.*”

VUK'un 168'inci maddesi uyarınca işi bırakma eyleminde, bırakma olayının gerçekleştiği andan itibaren bir ay içerisinde mükellef tarafından vergi dairesine bildirilmelidir. Fakat VUK'un 16'ncı maddesi mirasçılara murisin vergi ödevlerine yerine getirme noktasında normal süreye ek olarak üç ay vermesi, ölüm olayında işi bırakma eyleminin bildirilmesi süresini toplamda dört aya çıkarmaktadır. 169'uncu madde gereği, bildirimlerin yazılı yapılması gerektiği eğer sözlü bildirim ise tutanak tutulması gerektiği belirtilmektedir.

Eğer mirasçının tamamı mirası reddetmiş veya reddedilmişse, ölüm olayını bildirme görevinin nasıl gerçekleşeceğini TMK'nın 501'inci maddesi açıklamaktadır. Buna göre, mirasçı bırakmadan ölen bir murisin mirası Devlete geçer ve bildirim ödevi ortadan kalkar.

¹⁴ Akif Akarca, Mehmet Şafak, “Ölüm Halinde Gelir Vergilemesi”, 2012, <http://www.dunya.com/kose-yazisi/olum-halinde-gelir-vergilemesi/12469>, (Erişim Tarihi:03.01.2017).

1.3. İncelemenin Yapılacağı Yer

VUK'un 139'uncu maddesinde mükellefin ölümünün ardından vergi incelemesinin detayları açıklanmaktadır: *"Vergi incelemeleri, esas itibariyle incelemeye tabi olanın iş yerinde yapılır. İş yerinin müsait olmaması, ölüm, işin terk edilmesi gibi zaruri sebeplerle incelemenin yerinde yapılması imkansız olur veya mükellef ve vergi sorumluları isterlerse inceleme dairede yapılabilir. Bu takdirde incelemeye tabi olanın lüzumlu defter ve vesikalarını daireye getirmesi kendisinden yazılı olarak istenilir. İncelemenin dairede yapılması halinde istenilen defter veya vesikaları belli edilen zamanda mazeretsiz olarak getirmeyenler, bunları ibraz etmemiş sayılırlar. Haklı bir mazeret gösterenlere, defter ve vesikalarını daireye getirmesi için münasip bir mühlet verilir."*

1.4. Vak'a ve İntikalin Bildirimi

Ölüm olayının vergi dairesine bildirilmesi ödevi, sadece mirasçılara ait bir görev değildir. VUK'un 150'nci maddesi gereği, *"Aşağıda yazılı resmi makamlarla gerçek ve tüzel kişiler, her ay muttali oldukları ölüm vakaları ile intikalleri ertesi ayın 15 inci günü akşamına kadar vergi dairesine yazı ile bildirmeye mecburdurlar."* Bunlar:

- Sulh yargıçları, icra, nüfus ve tapu memurları;
- Yabancı memleketlerdeki Türk konsolosları veya konsolosluk görevini yapanlar (Memur oldukları yerde ölen Türk tebaasının soyadı, adı ve sıfatları ile Türkiye'deki ikametgahlarını Maliye Bakanlığına bildirirler);
- Mahalle ve köy muhtarları (Kendi mahalle veya köylerinde ölenleri bildirirler);
- Banka, bankerler ve şirketler ile emanet kabul eden gerçek ve tüzel kişiler (Mevduat, şirket hissesi, emanet para ve eşya veya sair suretle alacak sahiplerinden birinin ölümü halinde, ölenin soyadını, adını, alacağınev'ini ve miktarını bildirirler).

Bu madde kapsamında belirtilen sürelerde ölüm olayını bildirmeyenler özel usulsüzlük kabahati işlemiş sayılmaktadır.¹⁵

¹⁵ Ölüm olayının ayrıca çeşitli kurumlara bildirilmesi gerekir. 5510 sayılı **Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununun** 11'inci maddesinin 5'inci fıkrasında; *"...işyerinin miras yoluyla intikali halinde ise mirasçılar, ölüm tarihinden itibaren en geç üç ay içinde, işyeri bildirdesini Kuruma vermekle yükümlüdür..."* denilmektedir. Bu yükümlülüğünü yerine getirmeyenlere uygulanacak yaptırım aynı kanunun 102/b maddesinde açıklanmaktadır: *"1) Kamu idareleri ile bilânço esasına göre defter tutmak zorunda olanlar için asgari ücretin üç katı tutarında, 2) Diğer defterleri tutmak zorunda olanlar için asgari ücretin iki katı tutarında, 3) Defter tutmakla yükümlü olmayanlar için bir aylık asgari ücret tutarında, idari para cezası uygulanır."*4857 sayılı İş Kanunu'nun 3'üncü maddesine göre, *"Bu Kanunun kapsamına*

1.5. Yasal Süreler ve Özel Ödeme Zamanları

Ölüm gibi üzücü bir hadisede mirasçılardan içinde bulunduğu ortam ve koşullar nedeniyle haber alması ve mirasın vergisel ödevlerini yerine getirmesi biraz zaman alabilir. Ayrıca mirasçılardan mirası reddedip reddetmeme noktasında üç ay sürelerinin olması, VUK'da bu konuda düzenleme yapmayı zorunlu kılmıştır.¹⁶VUK'un 16'ncı maddesine göre, "*Vergi kanunlarında hüküm bulunmayan hallerde ölüm dolayısıyla mirasçılara geçen ödevlerin yerine getirilmesinde bildirme ve beyanname verme sürelerine üç ay eklenir.*"

VUK'un 112'inci maddesinde ise özel ödeme zamanları belirtilmektedir: "*... Memleketi terk ve ölüm gibi mükellefiyetin kalkmasını mucip haller dolayısıyla beyan üzerine tarh olunan vergiler, beyanname verme süreleri içinde ödenir... 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*

giren nitelikte bir işyerini kuran, her ne suretle olursa olsun devralan, çalışma konusunu kısmen veya tamamen değiştiren veya herhangi bir sebeple faaliyetine son veren ve işyerini kapatan işveren, işyerinin unvan ve adresini, çalıştırılan işçi sayısını, çalışma konusunu, işin başlama veya bitme gününü, kendi adını ve soyadını yahut unvanını, adresini, varsa işveren vekili veya vekillerinin adı, soyadı ve adreslerini bir ay içinde bölge müdürlüğüne bildirmek zorundadır." 23.10.2006 tarih ve 26355 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren "**Nüfus Hizmetleri Kanununun Uygulanmasına İlişkin Yönetmelik**", 65'inci maddesine göre, "*(1) Ölüm meydana geldiği yer ve koşullara bağlı olarak aşağıda belirtilen görevliler tarafından bildirilir: a) Şehir ve kasabalarda 1593 sayılı Umumi Hıfzıssıhha Kanunu gereğince defin ruhsatı vermeye yetkili olanlar, b) Köylerde, varsa resmî tabip veya sağlık kuruluşu yetkilileri, yoksa köy muhtarları, c) Hastane ve bakım evi gibi sağlık kurumlarında kurum amirlikleri, ç) Askerî birliklerde tabipler veya iç hizmet mevzuatına göre kıta komutanlıklarınca görevlendirilmiş olanlar ve askerlik şubeleri, d) Afetlerde mülkî idare amirlerince görevlendirilecek memurlar, e) Adli olaylarda ve kazalarda ilgili Cumhuriyet savcılıkları. (2) Yukarıda belirtilen görevliler olayın meydana geldiği, dış temsilciliklerimiz ise olaydan haberdar oldukları tarihten itibaren on gün içerisinde, Genel Müdürlüğe ya da nüfus müdürlüğüne bildirmekle yükümlüdürler. (3) Kanunî süre geçtikten sonra nüfus müdürlüklerine gelen ölümlere ait tutanaklar resmî sağlık kurumları kayıtlarına veya diğer resmî belgelere dayanılarak düzenlenmiş ise nüfus müdürlüklerince kabul edilip işleme alınır. (4) Yurt içinde meydana gelen ölümlerde, ölüm nerede meydana gelmişse o yerin nüfus müdürlüğüne, ölüm yerinin tespit edilememesi halinde ceset nerede bulunmuşsa o yerin, ölüm bir taşıt içinde olmuşsa bu taşıttan çıkarıldığı yerin nüfus müdürlüğüne bildirilir. (5) Ölüm tutanaklarına varsa nüfus cüzdanı da eklenir. Nüfus cüzdanı yoksa bu husus tutanağın ilgili alanında belirtilir.*"Tamer Budak, a.g.e., s. 57. Ölen şahsın bir ticaret erbabı olması halinde bağlı olduğu Ticaret Odasına, esnaf olması halinde bağlı bulunduğu Esnaf ve Sanatkârlar Odasına, serbest meslek sahibi olması halinde bağlı bulunduğu mesleki teşekkülüne ölüm olayının mirasçılar tarafından yazılı olarak bildirilmesi gerekmektedir. Özcan Altunkara, "*Gelir Vergisi Mükellefinin Ölümü Halinde Mirasçılardan Sorumlulukları*", E-Yaklaşım Dergisi, Ağustos, Sayı:212, 2010, <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=11623>,(Erişim Tarihi: 05.01.2017).

¹⁶ Tamer Budak, a.g.e., s. 58.

süreleri Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun mucibince teminat gösterildiği takdirde, Vergi Kanunu ile belli taksit zamanına kadar veya taksit zamanı geçmiş ise üç ay uzatılır.”

1.6. Vergi Cezaları

Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının 38’inci maddesinde, ceza sorumluluğunun şahsiliği vurgulanmaktadır. Benzer ifade TCK’nın 20/1’inci maddesinde, *“Ceza sorumluluğu şahsidir. Kimse başkasının filinden dolayı sorumlu tutulamaz”* şeklinde belirtilmektedir. Tüm bunların ışığında şahsın cezasının başka bir bireye yüklenemeyeceği görüşü vergi cezalarında da geçerliliğini korumaktadır. VUK’un 372’nci maddesinde, *“Ölüm halinde vergi cezası düşer”* ibaresi yer almaktadır.

Diğer yandan mirasçıların sorumlulukları başladıktan sonra yerine getirmedikleri vergisel ödevler nedeniyle verilen cezalardan kendi hisseleri kadar sorumludurlar. Ayrıca murisin vergi aslı ve aslına bağlı olarak hesaplanan gecikme zammı, gecikme faizi, tecil faizi, pişmanlık zammı ve haksız çıkma zammından oluşan fer’i kamu alacakları, ceza mahiyetinde olmadıklarından ölüm olayından etkilenmez ve mirasçılara intikal etmektedir.¹⁷

2. GELİR VERGİSİ KANUNU AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

31.12.1960 tarihinde kabul edilen 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 06.01.1961 tarihinde 10700 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. GVK toplam 126 maddeden oluşmaktadır. GVK açısından ölüm vakası, beyannamenin verilmesi, serbest meslek kazançları istisnası ve mirasçılarının işe devam etmesi başlıkları açısından incelenecektir.

2.1. Beyanname Verilmesi

Türk vergi sistemi temel anlamda beyan esası üzerine kuruludur. *“Beyan esası ise mükelleflerin elde ettiği gelirlerini bizzat kendilerinin idareye bildirmesine dayalı bir sistemdir. Bu sistemde vergi matrahı mükelleftarafından belirlenip idareye beyan edilir.”*¹⁸GVK’nın 83’üncü maddesine göre, *“Hilafına hüküm olmadıkça, Gelir Vergisi mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh olunur.”* 84’üncü maddede, bu beyannamelerin yıllık, muhtasar ve münferit şeklinde üç çeşit oldukları belirtilmektedir. GVK’ya göre, mükellefler bir takvim yılı içerisinde elde ettikleri kazanç ve iratlar için yıllık beyanname verirler. Ölüm olayında ise kanun özel olarak ek süre tanımlamaktadır. Buna

¹⁷ Tamer Budak, *a.g.e.*, s. 63.

¹⁸ Recep Beyazkılıç, Mesut Kaplan, “Ölüm Halinde Vergi Cezalarının Terkini”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 234, Mart, 2008, <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/olum-halinde-vergi-cezalarinin-terkini/2164>, (Erişim Tarihi: 04.01.2017).

göre, “Bir takvim yılına ait beyanname izleyen yılın Mart ayının başından yirmibeşinci günü akşamına kadar, gelirin sadece basit usulde tespit edilen ticarî kazançlardan ibaret olması halinde izleyen yılın Şubat ayının başından yirmibeşinci günü akşamına kadar, 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 verilir veya taahhütlü olarak posta ile gönderilir. Takvim yılı içinde memleketi terk edenlerin beyannameleri memleketi terke takaddüm eden 15 gün, ölüm halinde, **ölüm tarihinden itibaren 4 ay içinde verilir**”(GVK m. 92).

Ölümün gerçekleştiği tarih ile ilgili takvim yılının başı arasındaki süre “kıst dönemi”olarak adlandırılmaktadır.Ölüm tarihi itibarıyla ölen mükellefin kıst döneme ait gelir vergisi beyannamesinin verilmesi mirası reddetmeyen mirasçılarının ödevlerindedir.¹⁹Bu kıst dönemi de kendi içinde bir vergilendirme dönemi sayıldığından 4 aylık süre burada da geçerlidir. Bu kapsamda,mirasçılarının beyanname ödevlerini kıst döneminin sonundan başlamak üzere 4 ay içerisinde yerine getirmeleri gerekmektedir.²⁰

Geçici beyanname ile ilgili GVK’nın 120’nci maddesi, “Ticari kazanç sahipleri (basit usulde vergilendirilenler hariç) ile serbest meslek erbabı cari vergilendirme döneminin gelir vergisine mahsup edilmek üzere, bu Kanunun ticari veya mesleki kazancın tespitine ilişkin hükümlerine göre (indirim ve istisnalar ile Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümleri de dikkate alınarak) belirlenen ilgili hesap döneminin altışar aylık kazançları (42 nci madde kapsamına giren kazançlar ile noterlik görevini ifa ile mükellef olanların bu işlerden sağladıkları kazançlar hariç) üzerinden, 103 üncü maddede yer alan tarifinin ilk gelir dilimine uygulanan oranda geçici vergi öderler. Geçici vergi matrahının hesaplanmasında dönem sonu mal mevcutları, kayıtlar üzerinden tespit edilebilir... İşin bırakılması halinde, işin bırakıldığı dönemi izleyen dönemlerde geçici vergi ödenmez” şeklinde hüküm belirtmektedir. Buna göre, murisin ölüm tarihi itibarıyla içinde bulunduğu 3 aylık dönem için mirasçılarının geçici beyanname vermesi gerekmemekle beraber geçmiş dönemlere²¹ ait

¹⁹ Cengiz Sazak, “Mirasçılarının Vergisel Yükümlülükleri”, Mali Çözüm İSMMMOMO Yayın Organı, Mayıs-Haziran, Sayı:87, 2008, s. 165.

²⁰ Mehmet Korkusuz, “Ölüm Olayının Vergi Hukuku Açısından Sonuçları”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 24, 1994,<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/24MaliCozum/06-MehmetKorkusuz23.doc>, (Erişim Tarihi: 05.01.2017).

²¹ Gelir vergisi ile ilgili mirasçılarının bir diğer ödevi de, ölen kişinin ölüm tarihi itibarıyla geçmiş yıla ait gelir vergisi beyannamesi verilmemiş ise, yerine getirmektir. GVK’nın 92’nci maddesinde yer alan hüküm, ölümün gerçekleştiği yılı ve önceki yılı da kapsar. Bu sebeple, VUK’un 16’ncı maddesinde (Vergi kanunlarında hüküm bulunmayan hallerde ölüm dolayısıyla mirasçılara geçen ödevlerin yerine getirilmesinde bildirme ve beyanname verme sürelerine üç ay eklenir) yer alan hüküm, GVK’da yer alan 4 aylık beyanname verme süresine

vermediği geçici beyannamelerinden mirasçılarını sorumludurlar.

KDVK'nın 41'inci maddesinin 1'inci fıkrasında “Mükellefler ve vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulanlar Katma Değer Vergisi beyannamelerini, vergilendirme dönemini takip eden ayın 24'üncü günü akşamına kadar ilgili vergi dairesine vermekle yükümlüdürler” hükmü yer almaktadır. Bununla beraber aynı maddenin 4'üncü fıkrası “İşini bırakan mükellefin Katma Değer Vergisi beyannamesi, işini bıraktığı tarihi izleyen ayın 24'üncü günü akşamına kadar verilir” ifadesine yer vermektedir. İlk bakışta, ölümün işi bırakma hükmünde (VUK, m.164) olduğu akla gelmekte ve ölüm halinde KDV beyannamesinin izleyen ayın 24'üncü günü akşamına kadar verileceği düşünülebilmektedir. Fakat burada, GVK'da olduğu gibi ölüm dolayısıyla beyanname verme süresinin uzaması ile ilgili (gelir muhtasar, katma değer, damga ve harç gibi) özel bir hüküm yer almadığı için VUK'un 16'ncı maddesinde, ölüm dolayısıyla mirasçılara geçen ödevlerin yerine getirilmesinde bildirme ve beyanname verme sürelerine 3 ay ekleneceği hükmünün uygulanması gereklidir.²² Dolayısıyla bu 1 aylık sürenin dikkate alınmaması gerekir. Nitekim 1 sıra Nolu KDV Genel Tebliğinin özel haller başlıklı 4'üncü maddesinin 1'inci maddesi “Mükellefin ölümü halinde, katma değer vergisi beyannamesinin verilme süresine 3 ay eklenecektir” hükmünü belirtmektedir.²³

GVK'nın da bazı gelirlerin elde edilmesi tahsilat esasına bağlanmıştır. Ölüm olayından sonra gerçekleşecek murise ait olan tahsilat durumu, mirasçılara tanınan 4 ay içinde gerçekleşmiş ise murisin beyannamesine, daha sonra ise mirasçının beyannamesine yansıtılması gerektiği görüşü savunulmaktadır.²⁴

Dar mükellefin ölmesi durumunda, eğer mükellefe ait mirasçılar Türkiye'de ise vergisel yükümlülüklerini yerine getirebilir. Fakat mirasçılarını yurtdışında ise, Türkiye'de ölen mükellefin vergisel ödevlerinin kimin yerine getireceği ile ilgili yasal bir düzenleme mevcut değildir.²⁵

Diğer yandan, ölüm hadisesinin vuku bulduğu anda yaşanan duygusal yoğunluk da göz önüne alınırsa, mirası reddetmemiş mirasçılar bazı malları

ilişkin özel hüküm nedeniyle uygulanmamaktadır. Buradan yola çıkarak, ölen mükellefin yıllık gelir vergisi beyannamesi, ister geçmiş yıla (geçmiş yılın kazancına ait beyanname vergi döneminin geçmemesi kaydıyla) ait, ister ölüm olayının gerçekleştiği yıla ait olsun, ölüm tarihinden itibaren 4 ay içinde verilecektir. Ramazan Cenk, “Mükellefin Ölümü Halinde Mirasçılarının Vergi Hukuku Açısından Sorumluluğu”, E-Yaklaşım Dergisi, Sayı:221, Mayıs, 2011, <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=12656&arananKey=RAMAZAN%20CENK>, (Erişim Tarihi: 02.01.2017).

²² Ramazan Cenk, a.g.m., 2011.

²³ 1 Seri No'lu KDV Genel Tebliği, <http://www.gib.gov.tr/node/87236>, (Erişim Tarihi: 25.01.2017).

²⁴ Mehmet Korkusuz, a.g.m., 1994.

²⁵ Tamer Budak, a.g.e., s. 81.

beyan etmeyi unutmüş olabilir. Yahut ölen adına bilmedikleri bazı malların olduğu bilgisine ulaşabilirler. Veraset ve İntikal Vergisi beyannamelerini veren mükelleflerin sonradan herhangi bir nedenle beyan dışı kaldığı anlaşılan mirasa dahil malları ek beyanname ile beyan etmeleri halinde, bu beyanlar üzerinden verginin tarhi sırasında ceza ve gecikme faizi uygulamaları bakımından yapılacak işlemler konusunda Maliye Bakanlığı'nın 2000/1 Seri No.lu "Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu (VİVK) İç Genelgesi" vardır. Genelgeye göre, VİVK'nın 20'nci maddesi uyarınca verilen beyanname gösterilmeyen mallar ile beyanname verilmeyen hallerde mükellefiyet, intikal eden malların idarece tespit olduğu tarihte başlamaktadır. Dolayısıyla, söz konusu intikale konu malların mükellefler tarafından idarece beyana davet edilmeden kendi rızalarıyla veya beyana çağrı ile tanınan ek süre içinde ek beyanname ile beyanı halinde yapılan tarhiyat, bu mallar açısından ilk tarhiyat olacağı ifade edilmektedir. Kızılot'a göre, varisler kısmen veya tamamen beyan etmeyi unuttukları mirası, aradan beş yıl veya 10 yıl geçmiş olsa bile beyan edebilirler. Beyan edilecek değer ise ölüm tarihindeki değer olacaktır. Ayrıca, beyanname verildiğinde, vergi dairesinde, gecikme faizi ve vergi ziyai cezası da uygulanmayacak, sembolik tutarda ikinci derece usulsüzlük cezası uygulanacaktır.²⁶

2.2. Serbest Meslek Kazançları İstisnası

GVK'nın 18'inci maddesine göre, "Müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekar, bilgisayar programcısı ve mucitlerin ve bunların kanuni mirasçılarının şiir, hikaye, roman, makale, bilimsel araştırma ve incelemeleri, bilgisayar yazılımı, röportaj, karikatür, fotoğraf, film, video band, radyo ve televizyon senarya 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 hasılat Gelir Vergisinden müstesnadır."

Bu hüküm değerlendirildiğinde, murisin kanuni mirasçıları muris üzerinden kalan bir eseri satmaları, kiraya vermeleri veya çeşitli şekillerde elde ettikleri kazançlar serbest meslek kazancı olarak değerlendirilecek ve gelir vergisinden istisna edilecektir. Eğer mirasçı kanuni değil de mansup mirasçı ise ilgili eserin kiraya verilmesi sonucu elde edilen gelirler gayrimenkul sermaye iradı iken, satılması sonucu elde edilen gelirler diğer kazanç ve iratlar olarak değerlendirilmektedir.²⁷

²⁶ Şükrü Kızılot, "Zehra Teyze'nin bildirmeyi unuttuğu miras", 25 Ekim 2012, <http://www.hurriyet.com.tr/yazarlar/21775572.asp>, (Erişim Tarihi: 04.02.2017).

²⁷ Tamer Budak, *a.g.e.*, s. 83.

2.3. Mirasçıların İşe Devam Etmesi

GVK'nın 81/1'inci maddesine göre, *"Ferdî bir işletmenin sahibinin ölümü halinde, kanunî mirasçılar tarafından işletmenin faaliyetine devam olunması ve mirasçılar tarafından işletmeye dahil iktisadî kıymetlerin kayıtlı değerleriyle (bilanço esasına göre defter tutuluyorsa bilançonun aktif ve pasifiyle bütün halinde) aynen devir alınması"* vergilendirilmeyecek değer artış kazançları içerisinde. Devlet buradaki değer artış kazancından vazgeçerek, murisin ardından işletmenin devamlılığı yönünde teşvik edici politika uygulamaktadır. Eğer mirasçılar işi devam ettirme kararı alırlarsa, Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan 2001/1 sıra no'lu VUK İç Genelgesine göre, murisin ölüm tarihini takiben bir ay içerisinde işe başlama bildiriminde²⁸ bulunması gerektiği aksi taktirde VUK'un 352'nci maddesi gereği usulsüzlük cezası kesileceği belirtilmektedir.²⁹

GVK'nın 80/5'inci maddesi ise mirasçıların işletmenin faaliyetine devam etmemesi ve elden çıkarmak istemesi neticesinde elde edecekleri kazancı, değer artış kazancı olarak vergilendirileceğini belirtmektedir. Mirasçıların işletmeyi devam ettirmeme kararı almaları halinde murisin mükellefiyeti ölüm tarihi itibarıyla sona ermiş sayılmaktadır. Bu durumda işletmeye ait defter ve belgelerin muhafaza ve ibraz yükümlülüğü (VUK 253-257) mirasçılardan tarafından yerine getirilmelidir.³⁰

3. KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

25.10.1984 tarihinde kabul edilen 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, 02.11.1984 tarihinde 18563 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. KDV toplam 63 maddeden oluşmaktadır. Bu bölümde ölüm vakasının sonuçları, ferdi işletmenin devri açısından KDV istisnası ve ödeme kaydedici cihazlar açısından değerlendirilmesi başlıkları altında incelenecektir.

²⁸ Ticaret Sicili Tüzüğü; Bakanlar Kurulu'nun 02/02/1957 tarih, 8604 sayılı Kararı ile yürürlüğe konulmuş ve 98-11548 sayılı Bakanlar Kurulu kararı ile değiştirilmiş, 28/08/1998 tarih 23447 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. *"Ticaret Sicilinin Tüzüğü'nün 32. maddesinde; "Hakiki bir şahsa ait olan bir işletmenin sahibinin ölümü halinde işletmenin faaliyeti sona ermiş olur ve yeniden faaliyete geçmesi umulmazsa sicil memuru mirasçılardan bir tanesinin istekte bulunmasını işletmenin ve unvanın kaydının silinmesi için kâfi sayabilir" hükmü yer almaktadır. Bu hükümden anlaşılacağı üzere ticari bir işletme sahibi bulunan şahsın vefatı halinde durumun mirasçılar tarafından bildirilmesi ve ölen kişinin Ticaret Sicilinde bulunan kaydının terkin ettirilmesi gerekmektedir. Ölüm olayının Ticaret Sicil Memurluğuna yazılı olarak bildirilmesi ve bu yazılı bildirimle beraber veraset ilamı ve mal beyannamesinin verilmesi gerekmektedir. Eğer mirasçılar işe devam edeceklerse, aynı ticaret unvanı altında kendi adlarına yeni bir tescil işlemi yaptırmaları gerekecektir."*Özcan Altunkara, a.g.m., 2010.

²⁹ Aysel Ginalı, *"Mükellefin Ölümü Halinde Mirasçılarının Sorumluluğu"*, Mali Çözüm İSMMMO Yayın Organı, Ocak-Şubat, 2011, s.233.

³⁰ Aysel Ginalı, a.g.m., s. 232-233.

3.1. Ferdi İşletmenin Devri Açısından KDV İstisnası

KDVK'nın 1'inci maddesinde verginin konusu belirtilirken 1'inci bendinde "Ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler..." ibaresi geçmektedir. Aynı kanunun 2'nci maddesi ise teslim kelimesini tanımlamaktadır: "Teslim, bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesidir." Bu maddelerin ışığında yukarıda sayılan işlerin herhangi biriyle uğraşan bir murisin ticari işletmesinden mirasçılara kalan mallar KDVK kapsamında teslim sayılmakta ve KDV kapsamında değerlendirilmektedir.³¹

KDVK'nın 17/4-c maddesi gereği, "Gelir Vergisi Kanununun 81'inci maddesinde belirtilen işlemler ile Kurumlar Vergisi Kanununa göre yapılan devir ve bölünme işlemleri" KDV'den istisnadır. Madde incelendiğinde, mirasçılarının bu istisnadan yararlanabilmeleri için, murisin işletmesini devam ettirmeleri gerektiği anlaşılmaktadır. Eğer mirasçılar işletmenin faaliyetlerine devam etmeme kararı alırlarsa bu istisnadan yararlanmaları mümkün değildir. Bununla birlikte, işletme faaliyeti aynen devam ettiğinden, ölen şahsın son dönem KDV beyannamesinde "Sonraki döneme devreden KDV" bulunması halinde, bu vergi mirasçılar tarafından indirilebilecektir.³²

Mirasçılarının işletmenin faaliyetlerini devam ettirecekleri varsayımı altında, eğer ölen kişi adi ortaklıkta ortaklardan biri ise malların intikalinde veya kolektif şirket ortaklarından biri ise kayıtlı kıymetlerin aynen devralınmasında, KDV istisnası geçerli olacaktır.³³

3.2. Ödeme Kaydedici Cihazlar Açısından Değerlendirilmesi

KDV Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında 1996/1 Seri No'lu İç Genelgesi'ne göre, işletme sahibi bir murisin varlıklarının kanuni mirasçılara geçmesi halinde, ödeme kaydedici mali cihazlar ile ilgili ölüm tarihinden itibaren bir ay içinde ilgili vergi dairesine başvurması, ödeme kaydedici cihazın hafızası değiştirilmeden mali bilgilerin tespit edilmesi, ödeme kaydedici cihaza ait levha alındıktan sonra kendi adlarına fiş verecek şekilde programlanması gerektiği vurgulanmaktadır. Bu şartlar kapsamında cihazın mali hafızasının değiştirilmesine gerek yoktur.³⁴

³¹ Mehmet Korkusuz, *a.g.m.*, 1994.

³² Hüseyin Tokay, "İşletme Sahibinin Ölüm Halinde KDV Uygulaması", Yaklaşım Dergisi, Ağustos, 1997. Ayrıca detaylı bilgi için bkz. Gelir İdaresi Başkanlığı, "Mükellefin Ölümü Halinde Mirasçılarının Mükellefiyeti", Özelge, Tarih: 08.08.2011, Sayı: B.07.1.GİB.4.34.19.02-019.01-1220, <http://www.gib.gov.tr/node/100182>, (Erişim Tarihi: 04.02.2017).

³³ Kemal Akmaz, *a.g.m.*, 2008.

³⁴ Özcan Altunkara, *a.g.m.*, 2010.

4. ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ KANUNU AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

06.06.2002 tarihinde kabul edilen 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu, 12.06.2002 tarihinde 24783 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Toplam 20 maddeden oluşmaktadır.

ÖTVK’nın “Diğer İstisnalar” başlıklı 7’inci maddesinin 2’nci fıkrasında, II sayılı listedeki kayıt ve tescile tabi mallardaki, malul ve engellilere yönelik istisnalara değinilmektedir. Bu istisnadan yararlanan malul veya engellilerin ölmesi durumunda, bu istisnaların mirasçılar açısından geçerli olabilmesi için çeşitli şartlar mevcuttur. Ölüm olayının gerçekleşmesinin akabinde ÖTV istisnasının uygulandığı haller şu şekildedir:³⁵

Malul ve engellilerin, ÖTVK’nın 7/2’nci maddesinde kapsamındaki istisnalardan faydalanılarak satın aldıkları kanuna ekli (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olanların veraset yoluyla mirasçılara intikalinde ÖTV aranmamaktadır.³⁶

Bu madde kapsamında varislere intikal eden araçlar, murisin istisnadan yararlandığı tarihten başlamak üzere 5 yıl süre ile varislerin üzerine kayıtlı olması şartı ile üçüncü kişilere satılmasında ÖTV aranmamaktadır.

³⁵ Gelir İdaresi Başkanlığı, *a.g.e.*, 2014.

³⁶ “Öte yandan, Kanunun 7/2 nci maddesi kapsamında istisnadan yararlanarak araç iktisap etmiş olan malul ve engellinin ölümü üzerine aracın mirasçılara intikalinden sonra diğer mirasçılarının kendi hisselerinden bir mirasçı lehine feragat etmeleri ve aracın tek bir mirasçı adına tescil edilmesi durumunda ÖTV yönünden şu şekilde işlem tesis edilecektir. Buna göre, muristen mirasçılara intikal etmiş olan terekenin birden fazla mal veya haktan ibaret olması halinde, diğer mirasçılarının vereceği feragatname üzerine aracın tek bir mirasçı adına tescil edilmesi durumunda, intikalin murisin mirasçı olduğunu gösterir veraset ilamı ile diğer mirasçılarının onun lehine miras hakkında feragatini gösterir belgenin ilgili kuruluşlara ibrazı suretiyle bu işlemin “veraset yoluyla intikal” olarak değerlendirilmesi mümkün bulunmakta, dolayısıyla bu durumda ÖTV aranmadığı gibi, bu kapsamda işlem tesisi için muristen mirasçılara intikal etmiş olan söz konusu aracın dışındaki diğer mal ve haklarla ilgili olarak da aynı mirasçı lehine feragat edilmiş olması aranmamaktadır. Ancak, muristen mirasçılara sadece söz konusu aracın intikal etmiş olması, bundan başka mirasçılara intikal etmiş başka bir mal bulunmaması halinde, aracın miras hisselerinin tek bir mirasçıya devredilmesinin, devralan mirasçı açısından kendi miras hissesine karşılık gelen kısmı hariç olmak üzere “veraset yoluyla intikal” olarak değerlendirilmesi mümkün olmayıp, bu işlemin, bir ivaz karşılığı yapılmış ise satım, ivazsız olarak yapılmış ise bağış olarak değerlendirilmesi gerekmekte olup, bu durumda ÖTV Kanununun (15/2-a) maddesi uyarınca, ilk iktisabında ÖTV istisnası uygulanan söz konusu aracın ilk iktisabındaki matrah üzerinden (miras hissesinin karşılığını teşkil eden kısmı hariç), miras adına kayıt ve tescil tarihindeki orana göre ÖTV beyan edilerek ödenmesi ve düzenlenecek ÖTV ödeme belgesinin ilgili tescil kuruluşuna verilmek suretiyle mirasçı adına kayıt ve tescil işleminin yapılması gerekmektedir.”Gelir İdaresi Başkanlığı, *a.g.e.*, 2014.

5. AMME ALACAKLARININ TAHSİL USULÜ HAKKINDA KANUN AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

21.07.1953 tarihinde kabul edilen 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunu, 28.07.1953 tarihinde 8469 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. AATUHK toplam 118 maddeden oluşmaktadır.

AATUHK'nın 1'inci maddesi, *"Devlete, vilayet hususi idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim, harç, ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme masrafı, vergi cezası, para cezası gibi asli, gecikme zammı, faiz gibi fer'i amme alacakları ve aynı idarelerin akitten, haksız fiil ve haksız iktisaptan doğanlar dışında kalan ve amme hizmetleri tatbikatından mütevellit olan diğer alacakları ile; bunların takip masrafları hakkında bu kanun hükümleri tatbik olunur"* ile kanunun kapsamı belirtilmektedir. 3'üncü maddede ise amme borçlusu şu şekilde tanımlanmaktadır: *"Amme alacağını ödemek mecburiyetinde olan hakiki ve hükmi şahısları ve bunların kanuni temsilci veya mirasçılarını ve vergi mükelleflerini, vergi sorumlusunu, kefil ve yabancı şahıs ve kurumlar temsilcilerini"* ifade etmektedir.

İlgili kanunda ölüm halinde nasıl bir yol izleneceği 7'nci maddede açıklanmaktadır: *"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."* Bu noktada bir ayrıma dikkat çekmek gerekir. Mükellefin vergi dışındaki borçları konusunda mirasçıların sorumlulukları farklılık göstermektedir. Medeni Kanunun 641'inci maddesine göre, *"Mirasçılar, tereke borçlarından müteselsilen sorumludurlar."* Özetle, vergi borçlarında mirasçılar kendi payları nispetinde sorumlu iken, vergi dışı borçlarda mirasçılar müteselsilen (zincirleme) yani her bir mirasçı borcun tamamından sorumludur. Müteselsilen sorumluluk ilgili kanunun 681'nci maddesi gereği 5 yıl sürmekte, bu tarihten sonra müteselsilen sorumluluk sona ermektedir.

Bu konuda önemli bir nokta da murisin borçlarının, malvarlığında fazla olması halidir. Eğer mirasçılar mirası kabul ederlerse, yukarıda belirtilen maddeler gereği işlemler gerçekleşmektedir. Eğer murisin herhangi bir mirasçısı yoksa veya tüm mirasçılar mirası reddetmişse, Medeni Kanunun 501'inci maddesi uygulanmaktadır. Buna göre, *"Mirasçı bırakmaksızın ölen kimsenin mirası Devlete geçer."* Murisin borçlarının fazla olması durumu ise ilgili kanunun 631'nci maddesinde açıklanmaktadır: *"Devlet, deftere yazılan borçlardan sadece miras yoluyla edindiği değerler ölçüsünde sorumludur."*

Bu madde gereği, murisin borçları fazlaysa ve mirasçısı yoksa önce malvarlığı borçlarını kapatmak için kullanılır. Eğer hala borcu varsa hazineden ayrıca ödeme yapılmamaktadır.

Ölüm halinde takibin geri bırakılması hükmü ilgili kanunun 50'nci maddesinde açıklanmaktadır: *“Karısı yahut kocası, kan ve sıhriyet itibariyle usul veya furuundan birisi ölen borçlu hakkındaki takip ölüm günü ile beraber üç gün için geri bırakılır. Borçlunun ölümü halinde terekenin borçlarından dolayı ölüm günü ile beraber üç gün için takip geri bırakılır. Üç günün bitiminde terekenin borçları için takibata devam olunur. Mirasçılar, mirası kabul veya ret etmemişlerse bu hususta Medeni Kanundaki muayyen müddetler geçinceye kadar takip geri bırakılır.”*Maddede, mirasçıların mirası reddetme veya kabul etme hususunda Medeni Kanuna atf yaptığı görülmektedir. Medenin Kanununun 606'ncı maddesindeki bu süre 3 ay şeklinde belirtilmektedir. Dolayısıyla bu süre zarfında herhangi bir takibata ilişkin hüküm uygulanamaz.

Ayrıca Medeni Kanunu 610'uncu maddesinin 2'nci fıkrasında *“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, mirası reddedemez.”* Bu madde gereği mirasçılar açısından böyle bir durumda ret süresi beklenmeden takip ve tahsil işlemlerine devam edilmesi gerektiği anlaşılmaktadır.³⁷

6. VERASET VE İNTİKAL VERGİSİ KANUNU AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

08.06.1959 tarihinde kabul edilen 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu, 15.06.1959 tarihinde 10231 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. VİVK toplam 26 maddeden oluşmaktadır.

VİVK'nın 1/1'inci maddesinde, *“Türkiye Cumhuriyeti tabiyetinde 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.”*Veraset kavramının tanımı VİVK'nın 2'nci maddesinin c bendinde açıklanmaktadır: *“Veraset” tabiri; miras vasiyet ve miras mukavelesi gibi ölüme bağlı tasarruflar*”dır. VİVK kapsamındaki vergi mükellefinin tanımı ise ilgili kanunun 5'inci maddesinde belirtilmektedir: *“Veraset ve İntikal Vergisinin mükellefi, veraset tarihiyle veya ivazsız bir tarzda mal iktisabeden şahıstır.”*

VUK'un 19'uncu maddesinde vergiyi doğuran olayın nasıl gerçekleştiği açıklanmaktadır: *“Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın*

³⁷ Ayşe Gınalı, *a.g.m.*, s. 235.

vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar.” Bu hüküm ışığında VİVK değerlendirildiğinde, vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi için ya bireyin ölüm olayının gerçekleşmesi ya da hukuken gaiplik kararının verilmiş olması gerekmektedir. Burada dikkat edilmesi gereken bir diğer nokta ise ölüm olayının ardından mirasçılarının kabul veya reddetme yönünden Medeni Kanununda belirtilen 3 aylık süresinin olmasıdır. Bu sürenin ardından mükellefiyet doğacaktır.³⁸

Mirasçılarının mükellefiyetinin kesinleşmesini takiben yasal çerçevede vergi beyanının ardından tarhiyatın nasıl yapılacağı ilgili kanunun 6’ncı maddesinde belirtilmektedir: *“a) Veraset tarihiyle vakı intikallerde ölen kimsenin, diğer suretle vukua gelen intikallerde tasarrufu yapan şahsın ikametgahının, hükmi şahıslarda ve diğer teşekküllerde merkezlerinin bulunduğu; b) Muris veya tasarrufu yapan şahsın bu ikametgahı yabancı bir memlekette ise Türkiye’deki son ikametgahının bulunduğu; c) Muris veya tasarrufu yapan şahıs Türkiye’de hiç ikamet etmemiş veya son ikametgahı tesbit olunamamış ise Maliye Vekaletinin tayin edeceği; Yer vergi dairesi tarafından tarholunur.”*

Beyannamenin verileceği yer VİVK’nın 8’inci maddesinde açıklanmaktadır: *“Beyannameler, 6’ncı maddenin (a) ve (b) fıkralarına giren hallerde vergi dairelerine, (c) fıkrasına giren hallerde Maliye vekaletine verilir. Yabancı memleketlerde bulunan mükellefler beyannamelerini Türkiye konsolosluklarına verirler. Beyannamenin her mükellef için ayrı ayrı veya müştereken verilmesi caizdir.”* Beyannameye ilişkin sürelerle ilgili kanunun 9’uncu maddesinde açıklık getirilmektedir: *“1) Veraset tarihiyle vukubulan intikallerde: a) Ölüm Türkiye’de vukubulmuş ise mükelleflerin Türkiye’de bulunmaları halinde ölüm tarihini takibeden dört ay içinde, mükelleflerin yabancı bir memlekette bulunmaları halinde ölüm tarihini takibeden altı ay içinde; b) Ölüm yabancı bir memlekette vukubulmuş ise mükelleflerin Türkiye’de bulunmaları halinde ölüm tarihini takibeden altı ay içinde, mükellefler müteveffanın bulunduğu memlekette oldukları takdirde ölüm tarihini takibeden dört ay içinde, mükellefler müteveffanın bulunduğu yerin dışında başka bir yabancı memlekette oldukları takdirde de ölüm tarihini takibeden sekiz ay içinde; c) Gaiplik halinde, gaiplik kararının ölüm siciline kaydolunduğu tarihi takibeden bir ay içinde; 2) Diğer suretle vakı intikallerde malların hukuken iktisabedildiği tarihi takibeden bir ay içinde; 3) Gerçek veya tüzel kişilerce düzenlenen yarışma ve çekilişler ile 5602 sayılı Kanunda tanımlanan şans oyunlarında, yarışma ve çekiliş ile müsabakaların yapıldığı günü takip eden ayın 20 inci günü akşamına kadar”* müddet verilir.

³⁸ Ahmet Şahin, *“Ölüm Olayının Vergi Hukuku Bakımından Doğurduğu Sorunlar ve Sonuçlar”*, Vergi Dünyası Dergisi, Temmuz, Sayı:11, 1982, <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/207>, (Erişim Tarihi: 05.01.2017).

VİV'in matrahı, intikal eden malların VUK'a göre bulunan değerleridir (VİVK, m.10). İktisap edilen malların değerlerinden veya değerleri toplamından bazı borçlar ve masraflar, beyannamede gösterilmek suretiyle indirilebilir. Bu borç ve masraflar (VİVK, m.12) şunlardır: Veraset yoluyla vuku bulan intikallerde murisin belgeye dayalı borçları ile vergi borçları; Diğer suretle iktisaplarda intikal eden malın aynına ilişkin borçlarla vergi borçları; Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetinde olan şahıslara ait mallardan yabancı memleketlerde bulunanlara taalluk eden borçlar ve yabancı memleketlerde bu mallar dolayısıyla alınan veraset ve intikal vergileri; Cenaze için yapılan masraflar.

Bu maddeler ışığında genel değerlendirme yapmak gerekirse, mirası reddetmeyen kanuni mirasçılarının veraset ve intikal vergisi beyannamesi vermek ve tahakkuk eden vergileri ödemek gibi yükümlülükleri bulunmaktadır. Ayrıca, *“veraset yolu ile vaki intikallerde herhangi bir mal iktisap edilmemiş olsa, ya da intikal eden borçlar alacak ve mal değerinden fazla, yahut ta 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. Veraset yolu ile vaki intikallerde her mirasçı kendi hissesi itibariyle ayrı ayrı beyanname verebileceği gibi, mirasçılarının hisseleri belirlenmek ve terekenin tamamının değeri bildirilmek suretiyle, topluca tek beyannamede verilebilir.”*³⁹

SONUÇ

Ölüm gibi üzücü ve önemli bir hadisenin vergisel yönden değerlendirilmesi, mirasçılarının vergisel sorumluluklarını bilmeleri açısından önem arz etmektedir. Çünkü toplumumuzda birçok vatandaş ölüm olayının ardından hangi vergisel ödevleri, hangi süreler içinde yerine getireceğini bilmemektedir. Bu sorumlulukların bilinmemesi mirasçılar açısından ciddi sorunlara veya fayda kaybına yol açabilir. Nitekim mirasçılar mevzuatı bilmediklerinden dolayı çeşitli cezai yaptırımlarla karşılaşabilecekleri gibi yasalar kapsamındaki hakları olan istisnalardan da yararlanamayabilirler.

Bu kapsamda devlet, vatandaşlarına bu yöndeki sorumluluklarını öğretecek ve bilgilendirecek çeşitli proje ve politikalar geliştirmelidir. Ölüm vakası sonrasında mirasçılarının hangi yükümlülükleri ve hakları olduğu yasalarda açık ve anlaşılır biçimde belirtilmelidir. Kamu spotları ve ilanlar gibi görsel ve yazılı medya etkin bir şekilde kullanılmalıdır. Bu konuda yetkili en üst kamu kurumundan muhtarlıklar seviyesine kadar bilgilendirme çalışmaları gerçekleştirilmelidir.

³⁹ Ahmet Şahin, *a.g.m.*, 1982.

Ayrıca belirtmek gerekir ki, çalışmada incelenen mevzuatlarda, bazı hallerin açıkça belirtilmediği veya kanunen düzenlenmediği görülmektedir. Dolayısıyla güncel sorunlar da dikkate alınarak, ölüm olayının ardından gerçekleşmesi gereken vergisel sonuçlar açısından açıklanmaya muhtaç maddelerin mevzuata eklenmesi ve mevzuatın sürekli güncelliğini koruması gerekmektedir.

KAYNAKÇA

AKARCA Akif, ŞAFAK Mehmet, Ölüm Halinde Gelir Vergilemesi, 2012 <http://www.dunya.com/kose-yazisi/olum-halinde-gelir-vergilemesi/12469>, (Erişim Tarihi: 03.01.2017).

AKMAZ Kemal, “Ölüm Olayının Katma Değer Vergisi Açısından Doğurduğu Sorun ve Sonuçlar”, Yaklaşım Dergisi, Sayı:59, 2008.

ALTUNKARA Özcan, “Gelir Vergisi Mükellefinin Ölümü Halinde Mirasçılarının Sorumlulukları”, Yaklaşım Dergisi, Ağustos, Sayı:212, 2010.

BEYAZKILIÇ Recep, KAPLAN Mesut, “Ölüm Halinde Vergi Cezalarının Terkini”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 234, Mart, 2008.

BUDAK Tamer, Türk Vergi Hukukunda Kişiliğin Sona Ermesi ve Sonuçları (Gerçek Kişiler), On İki Levha Yayıncılık, 1. Baskı, İstanbul, 2011.

CENK Ramazan, “Mükellefin Ölümü Halinde Mirasçılarının Vergi Hukuku Açısından Sorumluluğu”, Yaklaşım Dergisi, Sayı:221, 2011.

ERDAL Ömer, “Vergi Usul Kanunu’nda Ölüm ve Sonuçları”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 262, Mart, 2010.

Gelir İdaresi Başkanlığı, “Mirasçılarının Vergisel Yükümlülükleri Rehberi”, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, Yayın No: 154, Nisan, 2014.

Gelir İdaresi Başkanlığı, “Mükellefin Ölümü Halinde Mirasçılarının Mükellefiyeti”, Özelge, Tarih: 08.08.2011, Sayı: B.07.1.GİB.4.34.19.02-019.01-1220, <http://www.gib.gov.tr/node/100182>, (Erişim Tarihi: 04.02.2017).

GINALI Ayşe, “Mükellefin Ölümü Halinde Mirasçılarının Sorumluluğu”, Mali Çözüm İSMMMOMO Yayın Organı, Ocak-Şubat, s. 231-238, 2011.

GÖKALP Uğur, “Ölüm Olayı Üzerine Mirasçılarının Vergi Kanunları Karşısındaki Ödev ve Sorumlulukları”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 15, Mart, 1984.

KIZILOT Şükrü, “Zehra Teyze’nin Bildirmeyi Unuttuğu Miras”, 25 Ekim 2012, <http://www.hurriyet.com.tr/yazarlar/21775572.asp>, (Erişim Tarihi: 04.02.2017).

KORKUSUZ Mehmet, Ölüm Olayının Vergi Hukuku Açısından Sonuçları, Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 24, 1994.

PEHLİVAN Osman, Vergi Hukuku-Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi, Celepler Matbaacılık, Trabzon, 2014.

SAZAK Cengiz, “Mirasçılarının Vergisel Yükümlülükleri”, Mali Çözüm İSMMMO Yayın Organı, Mayıs-Haziran, Sayı:87, s. 163-170, 2008.

ŞAHİN Ahmet, “Ölüm Olayının Vergi Hukuku Bakımından Doğurduğu Sorunlar ve Sonuçlar”, Vergi Dünyası Dergisi, Temmuz, Sayı:11, 1982.

TOKAY Hüseyin, “İşletme Sahibinin Ölüm Halinde KDV Uygulaması”, Yaklaşım Dergisi, Ağustos, 1997.

KANUNLAR

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, <http://www.mevzuat.gov.tr>

213 sayılı Vergi Usul Kanunu, <http://www.mevzuat.gov.tr>

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, <http://www.mevzuat.gov.tr>

4721 sayılı Türk Medeni Kanunu, <http://www.mevzuat.gov.tr>

5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu, www.mevzuat.adalet.gov.tr

6183 sayılı AATUHK ve Tebliği, <http://www.mevzuat.gov.tr>

7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu, <http://www.mevzuat.gov.tr>

Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında 1996/1 Seri No.lu İç Genelge, www.gib.gov.tr

Nüfus Hizmetleri Kanununun Uygulanmasına İlişkin Yönetmelik, www.nvi.gov.tr

Ticaret Sicili Tüzüğü, www.mevzuat.adalet.gov.tr