

TÜRK VERGİ HUKUKU'NDA ÖLÜM HALİ

DEATH STATUS IN TURKISH TAX LAW



Volkan GÜZEL*

ÖZ

Vergi, kamu harcamalarının finansmanında kullanılan en etkili araçlardan biridir. Vergilerin bu fonksiyonu yerine getirmesi şüphesiz etkin bir vergi sistemine bağlıdır. Vergi sistemleri mükelleflere birçok ödev ve sorumluluk yüklemekte olup bu yükümlülüklerin bir kısmı ölüm ile sonlanmamaktadır. Ölüm, her ne kadar çok yönlü etkileri ve sonuçları olan bir durum olsa da hukuki yönüyle vergilendirme rejimlerine de etki eden ve sonuçlar doğuran bir olgudur.

Anahtar Kelimeler: Ölüm, Bildirimler, Ödev ve Sorumluluklar

ABSTRACT

Tax is one of the most effective means of financing public expenditures. It is undoubtedly dependent on an efficient tax system that taxpayers can fulfill this function. Tax systems place many obligations and responsibilities on taxpayers and some of these obligations do not end with death. Death is a phenomenon that has a multifaceted effect and consequences, but it also has an effect on the taxation regime and results in the legal aspect.

Keywords: Death, Notices, Homework and Responsibilities

* Vergi Müfettişi

M.G.T.: 31.05.2018 / M.K.T.: 25.06.2018

1- GİRİŞ

Türk Dil Kurumu'na göre ölüm; bir insan, bir hayvan veya bitkide hayatın tam ve kesin olarak sona ermesidir. Türk Medeni Kanunu'nda ise ölüm halinin geniş şekilde tanımı yapılmamış olup, aynı kanunun 28. maddesinde ölüm, kişiliğin sona ermesi olarak düzenlenmiştir. Ölüm olgusu gerek hukuki, gerek toplumsal ve gerekse dinsel anlamda bir farklı sonuçlar doğuran bir durumdur.

Devletlerin kamu harcamalarının finansmanında yararlandıkları en etkili araç şüphesiz vergiler olup ülkelerde uygulanan vergilendirme rejimleri vatandaşlara birtakım yükümlülükler getirmektedir. Vergi kanunlarının bireye yüklediği bazı yükümlülükler bireyin kişiliğinin sonlanması ile ortadan kalkmasına rağmen bazı yükümlülükler bireye bağlı olmadığından devam etmektedir. Zira işletmenin sahibinden bağımsız bir kişiliğinin olduğu ve sahibinden farklı olarak değerlendirilmesi hakim anlayıştır. Ölüm hali hukuki anlamda sonuç doğuran bir olgu olmakla birlikte vergi hukuku boyutunda da birtakım sonuçları olmaktadır.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun çeşitli maddelerinde ölüm olgusu ele alınmış ve ortaya çıkardığı sonuçlar itibariyle vergilendirmeye ilişkin birtakım yükümlülükleri düzenlenmiştir. Vergi mükellefinin ölümünün vergi hukuku açısından doğurduğu sonuçlar, mirasçılarının yerine getirmesi gereken yükümlülükler ve mükellefin şahsından kaynaklanıp ölüm ile son bulan vergisel ödev ve yükümlülükler çalışmamızın ilerleyen bölümlerinde detaylıca ele alınmıştır.

2- VERGİ HUKUKU'NDA ÖLÜM HALİ

2.1- Mirasçılarının Sorumlulukları

Türk Medeni Kanun'un 599' uncu maddesine göre; Mirasçılar, miras bırakanın ölümü ile mirası bir bütün olarak, kanun gereğince kazanırlar. Kanunda öngörülen ayrık durumlar saklı kalmak üzere mirasçılar, miras bırakanın aynî haklarını, alacaklarını, diğer malvarlığı haklarını, taşınır ve taşınmazlar üzerindeki zilyetliklerini doğrudan doğruya kazanırlar ve miras bırakanın borçlarından kişisel olarak sorumlu olurlar. Gerek kanuni gerekse mansup mirasçılar tereke borçlarından müteselsilen sorumlu olmaktadır.

Vergi Usul Kanunu, mirasçılarının vergi hukuku alanındaki sorumluluğunu özel olarak düzenlemektedir. Buna göre, ölüm halinde yükümlünün ödevleri mirası reddetmemiş kanuni veya mansup mirasçıları tarafından yerine getirilmesi gerekmekte ve mirasçılardan her biri miras bırakanın vergi borçlarından miras hisseleri oranında sorumlu tutulmaktadır. Yine mezkur kanunda mirasçılara geçen ödevlerin yerine getirilmesinde bildirme ve beyanname verme sürelerine üç ay eklendiği hükme bağlanmıştır.

Külli halefiyette mirasçı, hak ve yükümlülükleri ile birlikte tamamen miras bırakanın hukuki durumunu kazanmakta, vergi borcunun da borçlusudur. Ancak, külli halefiyet nedeniyle vergi yükümlüsü olmada "vergiyi doğuran olayı kendi şahsında gerçekleştirmiş olmak" şartı eksik kalmaktadır. Dolayısıyla, vergiyi doğuran olay mirasçının kendi kişiliğinde doğmadığı için mirasçının durumu sorumluluk olarak nitelendirilmektedir. Bu itibarla, mirasçı yükümlü olmamakta, ancak miras bırakan yükümlünün vergi borçlarından ve buna bağlı ödevlerinden sorumlu olmaktadır.¹ Ayrıca lehine muayyen mal vasiyeti yapılmış kimse murisin vergi borçlarından sorumlu değildir. Çünkü böyle bir

¹ Yusuf Karakoç, Genel Vergi Hukuku, Yetkin Yayınları, İzmir 2004, 3.bası, s.157

şahıs Medeni Kanun hükümleri karşısında külli halef değildir. Lehine muayyen mal tasarrufu yapılan şahıslar, cüzi halef durumunda olduklarından ölenin vergi borcundan sorumlu olmadıkları gibi, hiçbir borcundan da sorumlu değildirler.²

Vergi Usul Kanunu' nun 12. maddesindeki düzenleme Türk Medeni Kanunu' na kıyasla bazı özellikler göstermektedir. Medeni Hukukta mirası kabul etmiş olan mirasçılar tereke borçlarından müteselsil olarak sorumludur. Ancak, Vergi Usul Kanunu mirasçının miras bırakanın vergi borçları karşısındaki durumunu bir yükümlünün yerine geçme olgusu olarak değil, bir vergi sorumluluğu türü olarak ele almaktadır. Bu bağlamda, mirasçı yükümlü olmamakta, fakat miras bırakan yükümlünün vergi borçlarından ve buna bağlı ödevlerinden sorumlu tutulmaktadır. Nitekim mirasçılar medeni hukuktan farklı olarak, miras bırakanın vergi borçlarından müteselsil olarak değil, miras payları oranında sorumludur.³

2.2- Tebligatlar

Türk Medeni Kanunu'nun 606'ncı maddesinde "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." hükümlerine yer verilmiştir. Mezkûr kanunun 610'uncu maddesinde de yasal süre içinde mirası reddetmeyen mirasçının, mirası kayıtsız şartsız kazanmış olduğu hususu düzenlenmiştir.

Vergi Usul Kanunu uyarınca mirasçılardan her biri ölen mükellefin vergi borçlarından miras hisse-leri nispetinde sorumlu olurlar. Bu nedenle mirasçılara yapılacak tebliğin, mirasçıların her birine ayrı ayrı sorumlu oldukları kısmı ile yapılması gerekmektedir. Ancak mirasçılardan biri veya birkaçına, ölen mükellefin vergi borcunun tamamını içeren tebliğ yapılması halinde o mirasçının hissesine düşen kısma ilişkin tebliğ yapılmış kabul edilecektir.

Burada değinilmesi gereken en önemli husus vergi idaresinin mirasçıların mirası kabul edip etmedikleri hususunda bilgi sahibi olmalarının ölenin vergi borçlarından dolayı yapılacak takibata etkisinin olup olmadığı hususudur. Mirasın varisler tarafından reddedilme süresi olan üç aylık süre içinde genelde tebliğ yapılmaz. Ancak, acele hallerde mirasçılara üç aylık süre içinde de tebliğ yapılabileceği, Danıştayca kabul edilmektedir. Eğer, miras reddedilirse zaten tebliğ geçersiz sayılacaktır. Ancak, mirasın reddedilmemiş olması durumunda ise yapılan tebliğ geçerli olacaktır.⁴

Bu tebligatın varislerden her birine miras hissesi nispetinde yapılması gerekmektedir. Tebligat, ancak mirasçıların mirası reddetmemeleri şartıyla geçerlilik kazanır. Üç aylık dönemde mirasçıların miras hisseleri bilinmediğinden mirasçılara mirasın vergi borcunun tamamı üzerinden tebligat çıkarılması, miras hisselerinin kesinleşmesinden itibaren vergi alacağının mirasçılardan hisseleri nispetinde tahsili gerekmektedir.⁵Ayrıca mirasçıların usulüne uygun olarak mirası reddetmeleri halinde ise vergi borçlarından dolayı sorumluluklarından söz edilemeyecektir.

² Akif Akarca, Mehmet Şafak, "Ölüm Halinde Gelir Vergilemesi", 2012, <http://www.dunya.com/kose-yazisi/olum-halinde-gelir-vergilemesi/12469>, Erişim Tarihi:24 Mayıs 2018

³ Yusuf Karakoç, s.158

⁴ Fethi Aygün, Mirası Bırakan Kişinin Vergi Borcundan Mirasçıların Sorumluluğu, Lebib Yalın Dergisi, Ağustos 2012,Sayı:104

⁵ Kemal Akmaz, Vergi Raporu Dergisi 2007 Eylül Sayı:97

Mirasın mirasçılar tarafından reddi halinde ölen kişi adına yapılan tarhiyatlara ilişkin ihbarname-nin kime tebliğ edileceği hususunda ise Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 19.12.1996 tarih ve B.07.0.G EL.0.28/2809-12-44/60823 sayılı Özelgesi mevcuttur. İlgili özelgede özetle ölen kişi ile ilgili olarak yapılmış olan tarhiyata ait ihbarnamelerin, Medeni Kanun hükümleri uyarınca terekenin tasfiye iş-lemelerini yürütecek olan Hakimliğe tebliğ edilmesi gerektiği hususuna yer verildiği görülmüştür.

2.3- Ölüm Hali ve İş Bırakma

Vergi Usul Kanunu'nun 160'ıncı maddesine göre aynı Kanun' un 153' üncü maddesinde belirtilen mükellefler; vergiye tabi ticaret ve sanat erbabı, serbest meslek erbabı, kurumlar vergisi mükellefle-ri, kolektif ve adi şirket ortakları ile komandit şirketlerin komandite ortakları, işi bırakmaları halinde, bunu vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar. İlgili kanunun müteakip maddelerinde işi bırakmanın tarifi "vergiye tabi olmayı gerektiren muamelelerin tamamen durdurulması ve sona ermesi işi bırak-mayı ifade eder" şeklinde tanımlanmıştır.

Yine aynı Kanun'un "ölüm" başlıklı 164' üncü maddesine göre: ölümün işi bırakma hükmünde ol-duğu bunun mükellefin mirası reddetmemiş mirasçıları tarafından vergi dairesine bildirileceği ayrıca mirasçıların herhangi birinin ölümü bildirmesinin diğer mirasçıları bu ödevden kurtaracağı belirtil-miştir.

Ölüm halinde mükelleflerin ödevleri, mirası reddetmemiş kanuni ve mansup mirasçıları tarafın-dan yerine getirilmesi gerektiğinden işi bırakma hükmünde sayılan ölüm halini bildirme ödevi de mükellefin mirası reddetmemiş mirasçılarına yüklemiştir. Yine hukuki anlamda kişiliği sona erdiren hallerden olan ve ölüm gibi sonuç doğuran gaiplik ve ölüm karinesi hallerinde de de söz konusu ka-rarların kesinleşmesine müteakip mirasçılar tarafından bildirim yükümlülükleri doğmaktadır.

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 mad-desi mirasçılara mirasın 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 tutul-ması gerektiği belirtilmektedir. Eğer mirasçıların tamamı mirası reddetmiş veya reddedilmişse, ölüm olayını bildirme görevinin nasıl gerçekleşeceğini TMK'nın 501'inci maddesi açıklamaktadır. Buna gö-re, mirasçı bırakmadan ölen bir mirasın mirası devlete geçer ve bildirim ödevi ortadan kalkacaktır.⁶

Konu ile ilgili diğer bir görüş ise ölüm olayının bildirimimin mirasçılar tarafından olayın vukuu bul-duğu tarihten başlayarak bir ay içinde yapılması gerektiği yönündedir. Zira ölüm olayını bildirme ödevi mirasçılara ait bir ödev olduğundan diğer bildirim ödevlerinden farklı olarak üç aylık süre ilave edil-meksizin bir ay içinde yapılması gerekmektedir. Bu konuda İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığınca veri-len 20.01 .2006 tarih, 322 sayılı ve 30.01 .2006 tarih, 525 sayılı Özelgelerde de "... mükellefin ölümü işi bırakma hükmünde olup ölüm halinde mükellefin ödevleri mirası reddetmemiş kanuni mirasçılarına geçmekte ve ölüm olayının vukuu bulunduğu tarihten itibaren bir ay içerisinde mirasçılardan herhangi biri tarafından vergi dairesine bildirilir." denilerek ölüm olayının mirası reddetmemiş mirasçılar tara-

⁶ Ersan Öz, Ersin Yavuz, Fatih Akçay, Ölüm Vakalarının Türkiye'de Vergisel Açidan Doğurduğu Hukuki Sonuçlar, TAAD, Yıl:8, Sayı:31 Temmuz 2017, s.30

findan ölüm tarihinden itibaren bir ay içinde bildirilmesi gerektiği ifade edilmiştir.⁷ Tarafımızca yapılan değerlendirme de ölüm halinin vergi dairesine bildirilmesi ölen mükellefin bir ödevi değil mirasçıların bir ödevi olduğundan üç aylık süre ilave edilmeksizin bir ay içinde yapılması gerektiği yönündedir.

2.4- Beyan ve Bildirim Süreleri

Vergi Usul Kanunu'nun 16'ncı maddesinde, vergi kanunlarında hüküm bulunmayan hallerde ölüm dolayısıyla mirasçılara geçen ödevlerin yerine getirilmesinde bildirme ve beyanname verme sürelerine üç ay ekleneceği hüküm altına alınmıştır.

Mirasçılar tarafından ölümün haber alınması ve çeşitli kanunlarla konulan süre esaslarına uyularak mükellefe ait ödevlerin yerine getirilmesi zamana bağlı bir iş olduğundan hem bu ihtiyacı karşılamak hem de medeni kanunda yer alan miras ret süresi (üç aylık) ile uyum kurmak amacıyla getirilmiştir. Ancak bildirim ve beyanname verme sürelerine üç ay eklenebilmesi için vergi kanunlarında bu konuyla ilgili ayrıca özel bir düzenlemenin olmaması gerekmektedir.⁸ Örneğin Gelir Vergisi Kanunu'nda bu durumun aksine özel düzenleme yapılmıştır. Gelir Vergisi Kanunu'nun 92'nci maddesine göre; mükellefler, bir takvim yılı içerisinde elde ettikleri gelirlerini bir beyanname ile ertesi yılın mart ayının 25. günü akşamına kadar vermek zorundadırlar. İkinci fıkrada ise, ölüm halinde gelir vergisi beyannamesinin ölüm tarihinden itibaren 4 ay içerisinde verileceği düzenlenmiştir. Bu durum VUK'ta ve GVK'da yer alan hükümlerin birbiri ile çeliştiğini, bu nedenle de hangisinin uygulanması gerektiği sorusunu gündeme getirmektedir.

Gelir Vergisi uygulamasında mükellefin ölümü halinde kimi durumlarda iki ayrı dönem için beyanname verilmesi gündeme gelebilecektir. Örneğin Şubat 2018'de vefat eden gerçek usulde gelir vergisi mükellefi için hem 2017 takvim yılına ilişkin hem de 2018 takvim yılındaki faaliyeti için (kıst dönem) olmak üzere iki beyanname verilmesi söz konusudur. Bu durumda mirasçıların beyanname ile ilgili ödevleri hem geçmiş yıl hem de cari yılın beyannamesini vermek olacaktır. GVK'nın 92'nci maddesinde yer alan özel hüküm gereğince VUK'un 16'ncı maddesinde belirtilen "*Vergi kanunlarında hüküm bulunmayan hallerde ölüm dolayısıyla mirasçılara geçen ödevlerin yerine getirilmesinde bildirme ve beyanname verme sürelerine üç ay eklenir*" hükmü uygulanamayacağından, ölen mükellefin hem kıst dönem hem de geçmiş döneme ait yıllık gelir vergisi beyannamesinin ölüm tarihinden itibaren 4 ay içinde verilmesi gerekmektedir.

Katma Değer Vergisi ve Özel Tüketim Vergisi'ne ilişkin verilmesi gereken beyannamelerde ise ilgili vergi kanunlarında ayrıca özel düzenleme yapılmadığından VUK'un 16. maddesinde yer alan hükme tabi olduğu ve beyanname verme sürelerine üç ay ekleneceği hususu açıktır.

2.5- Ödeme Zamanı

Vergi Usul Kanunu'nun 112/2'nci maddesinde, "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

⁷ Kemal Akmaz, s.68

⁸ 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: 24 Mayıs 2018

terk edenlerin ölenlerin veya benzeri haller dolayısıyla mükellefiyetleri kalkmaların ikmalen re' sen veya idarece tarh olunan vergileri tahakkuk tarihinden itibaren bir ay içinde ödenir.

Bu fıkrada yazılı tahsil süreleri Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun mucibince teminat gösterildiği takdirde, Vergi Kanunu ile belli taksit zamanına kadar ve taksit zamanı geçmiş ise üç ay uzatılır.”

Yukarıdaki maddeden anlaşıldığı gibi ölüm halinde beyan üzerine tarh edilen vergilerin ödeme süreleri beyanname verme süresidir. Katma değer vergisi, damga vergisi, banka ve sigorta muameleleri vergisi, geçici vergi ve muhtasar beyannamelerini verme süresi ise; Vergi Usul Kanunu'nun 16'ncı maddesi uyarınca ölüm tarihinden itibaren 3 ay iken, gelir vergisi beyannamesini verme süresi ise Gelir Vergisi Kanunu'nun 92'nci maddesinde yer alan özel hüküm uyarınca ölüm tarihinden itibaren dört aydır.

Bu itibarla V.U.K'un 112. maddesinde yer alan hüküm gereğince mükellefiyetin kalkmasını gerektiren ölüm ve ölüm gibi hukuki sonuç doğuran bir halin mevcudiyeti halinde ödemelerin beyanname verme süresi içinde yapılması gerekmektedir. Bu hüküm gereği ödeme vadeleri beyan süresinden sonra gelen taksitlerin de beyanname verme süresi içinde mirasçılar tarafından ödenmesi gerektiği sonucuna varılmaktadır.

2.6- Vergi Cezaları

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın 38'inci maddesinde, ceza sorumluluğunun şahsiliği vurgulanmaktadır. Benzer ifade TCK'nın 20/1'inci maddesinde, “Ceza sorumluluğu şahsidir. Kimse başkasının fiilinden dolayı sorumlu tutulamaz” şeklinde belirtilmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 372. maddesine göre, ölüm halinde vergi cezası düşmektedir. Bu hüküm mirasçılarının sorumluluğu ilkesinin istinasını oluşturmakla birlikte cezaların şahsiliği ilkesinin de bir sonucudur. Ölümün vergi cezalarını düşürücü etkisi açısından cezanın kesinleşip kesinleşmemesi değil, tahsil edilip edilmemesi önemlidir. Vergi yargısı organları ölümle, tahsil edilmiş vergi cezalarının sona ereceğini kabul etmektedir. Ceza Hukuku'nda amaç suçun cezasını failine çektirmektir. Ölüm halinde murisin işlediği vergi suçlarının cezaları düşmektedir; yoksa mirasçılarının murisin vergi ödevlerini yerine getirirken işledikleri suçların cezalarının düşmesi söz konusu değildir.⁹ Cezanın kesinleşmiş veya kesinleşmemiş olmasının bir önemi yoktur. Ölüm neticesinde kesinleşip ödenmesi gereken cezalar ortadan kalkacağı gibi, ölüm tarihinden sonra önceki dönemlere ilişkin ceza kesilmesi gündeme gelmeyecektir.

Vergi cezasından, V.U.K.' da yer alan vergi ziyai cezası, usulsüzlük ve özel usulsüzlük kastedilmektedir. Gecikme zammı ise vergi cezası değildir. Yani gecikme zammı ölüm halinde düşmeyecektir. Her ne kadar gecikme zammı ve gecikme faizi ceza mahiyetinde birer kamu alacağı olsalar da mükellefleri cezalandırmak amacıyla getirilmiş hükümler olmayıp, mükelleflerin borçlarını zamanında ödememeleri durumunda ekonomik değer kaybına uğrayacak olan kamu alacağının değerinin korunmasını sağlamaya yönelik yaptırımlardır.¹⁰

⁹ Yusuf Karakoç, s.369

¹⁰ Nilgün Kılıçarslan, Ölüm Halinde Mirasçılarının Vergi Yasaları Gereği Yapacağı İşlemler, Vergi Denetmenleri Derneği, S : 72, 2004 , s.119

Ölüm gerçek kişiler için söz konusu olduğundan sözü edilen hususlar gerçek kişiler için geçerlidir. Ancak ölüm halinde cezanın düşmesinde, adi ortaklık, adi komandit şirket ve kolektif şirket ortakları için bazı farklılıklar var olduğundan konuyu şirketin ve cezanın nev'ine ve de cezanın kaynağına göre değerlendirmek gerekir.¹¹

Adi ortaklık bünyesinde, katma değer vergisi ve muhtasar beyan konusu vergiler ile ilgili cezalardan ortaklar müştereken ve müteselsilen sorumludurlar. Ortaklık defterindeki usulsüzlük fiillerinin cezalarında da durum aynıdır. Sorumluluk müşterek ve müteselsil olmakla birlikte, ortaklardan birinin ölümü halinde, hissesine düşen cezanın da düşeceğini kabul etmek gerekmektedir. Kolektif şirketlerde ise şirket bünyesindeki kanuna aykırı hareket dolayısıyla vergi ziyai cezası hâsıl olduğunda vergi aslı ortak adına tarh edilirken ceza şirket tüzel kişiliği adına kesilir. Ortağın ölmesi şirket tüzel kişiliğine kesilen cezayı ortadan kaldırmaz. Çünkü cezayı gerektiren fiili işleyen şirket yönetimidir. Küçük ve kısıtlılarda ise cezanın muhatabı her hal ve takdirde kanuni temsilcidir. Kanuni temsilci adına kesilen cezalar küçük ve kısıtlının ölümü halinde temsilciden aranır. Temsilcinin ölümü halinde ise ceza kalkar.¹²

Adi şirket ortakları, adi komandit şirketin komandite ortakları ve kolektif şirket için, gelir vergisi ve geçici vergiye ilişkin vergi ziyai cezaları ortaklar adına kesilir. Dolayısıyla adi şirket ortakları, adi komandit şirketin komandite ortakları ve kolektif şirket ortaklarının ölümü halinde, ölen ortağın payına düşen gelir vergisi ve geçici vergiye ilişkin vergi ziyai cezaları ortadan kalkar. Özel Tüketim Vergisi, Katma Değer Vergisi ve Gelir Vergisi Stopajına ilişkin vergi ziyai cezaları ile usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları ortaklık adına kesileceğinden ortakların ölümü bu cezaların uygulanmasına engel teşkil etmez. Yalnız adi şirkette şirket adına kesilmesi gereken cezaların tamamında ölen ortağın payına düşen ceza ortadan kalkar.¹³

2.7- Yasal Defter ve Belgelerin Muhafaza ve İbrazi

Vergi Usul Kanunu'nun 253. maddesinde yer alan “*Bu kanuna göre defter tutmak mecburiyetinde olanlar, tuttukları defterlerle üçüncü kısımda yazılı vesikaları, ilgili buldukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmeye mecburdurlar.*” hükmü gereği bu kanun uyarınca tutulması gereken defterler ile düzenlenmesi, verilmesi ve alınması gereken belgelerin vergi incelemesi veya çeşitli hususların ispatı bakımından belirli bir süre muhafaza edilmesi ve belirli şartlar dâhilinde istenmesi halinde yetkili makamlara ibraz edilmesi gerekmektedir.

Mükellefin ölümü halinde şüphesiz söz konusu defter ve belgelerin muhafaza ve ibraz ödevi mirası reddetmemiş mirasçılara geçecektir. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 82. maddesinde de “*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 üncü maddenin birinci fıkrasına göre yapılan kayıtların dayandığı belgeleri, sınıflandırılmış bir şekilde saklamakla yükümlüdür.*” Şeklinde düzenleme

¹¹ Kemal Akmaz, a.g.e.

¹² Yılmaz Özbacı, V.U.K. Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, s.989-990

¹³ Beyanname Düzenleme Kılavuzu, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2012, s.1235

yapılmış ilgili maddenin 8. bendinde “Gerçek kişi olan tacirin ölümü hâlinde mirasçuları ve ticareti terk etmesi hâlinde kendisi defter ve kâğıtları birinci fıkra gereğince saklamakla yükümlüdür.” hükmüne yer verilerek mirasçıların ticari defter ve vesikalari saklaması gerektiği hususu belirtilmiştir.

Mirası reddetmemiş mirasçılar murise ait defter ve belgeleri V.U.K.’ un hükümlerine göre zama-naşımı süresi içerisinde saklamak ve yetkili makamlar tarafından istenildiğinde ibraz etmek zorun-dadırlar. Söz konusu sorumluluk mirası reddetmemiş mirasçıların tümüne ait olmakla birlikte mi-rasçılardan birisinin bu sorumluluğu yerine getirmesi diğer mirasçuları sorumluluktan kurtaracaktır.

Ayrıca kanun uyarınca mükellefin ölümü halinde işi bırakmış sayılacağından mükellefin mirası reddetmemiş mirasçılarının anlaşmalı matbaalara bastırılmış veya notere tasdik ettirilmiş belgeler-den kullanılmamış olanlar ile en son kullanılan ciltleri işi bırakma bildiriminde bulunulacak süre içeri-sinde ilgili vergi dairesine ibraz ederek belgelerin iptalini sağlamaları gerekmektedir.

2.8- Ödeme Kaydedici Cihazlar Hakkında Yapılacak İşlemler

Mükellefin ölümü halinde mirasçılar tarafından yerine getirilmesi gereken bir diğer yükümlülük ise mükellefin ödeme kaydedici cihaz kullanma mecburiyetinde olan mükelleflerden olması duru-munda Ödeme Kaydedici Cihaz için yapılması gereken işlemlerdir. Konuyla ilgili 1996/1 sıra No.lu KDV mükelleflerinin ÖKC Kullanma Mecburiyetleri Hakkında İç Genelge uyarınca işletme sahibinin ölümü nedeni ile varlıklarının kanuni mirasçılara devri halinde ödeme kaydedici cihazların mali ha-fızasının değiştirilmesi zorunlu değildir. Ancak ödeme kaydedici cihazın hafızasında kayıtlı bulunan mali bilgilerin (Z raporu sayısı- Toplam KDV tahsilatı- Toplam hasılat) yetkili servise başvurularak tespit edilmesi ve vergi dairesince cihaza ait levhanın iptal edilerek yeni levhanın düzenlenmesi ge-rekmektedir.

2.9- Ticari İşletmenin Durumu

2.9.1- İşe Devam Edilmesi Hali

Mükellefin ölümü halinde mirasçıların tamamı, biri veya birkaçının işe devam edip etmemelerine göre vergilendirmede farklılıklar oluşacaktır. Gelir Vergisi Kanunu’nun 81. maddesinin birinci fıkra-sının 1 numaralı bendinde 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 halin-de) aynen devir alınması halinde değer artış kazancı hesaplanmayacağı hüküm altına alınmıştır. Bu nedenle mükellefin ölümü ile faaliyetin duran ticari işletmenin mirasçılar tarafından kayıtlı değerle-riyle aynen devir alınarak faaliyete devam edilmesi halinde söz konusu devir işleminden dolayı değer artışı hesaplanmaması gerekmektedir. Yine Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 17/4-c maddesi ile Gelir Vergisi Kanunu’nun 81’inci maddesinde belirtilen işlemler istisna kapsamına alınmıştır. Dolayı-sıyla, muristen intikal eden ticari işletmenin bütün varislerce kayıtlı değerleriyle aynen devralınarak faaliyete devam edilmesi halinde, bu devir dolayısıyla da katma değer vergisi hesaplanmasına gerek bulunmamaktadır.

İşletmenin faaliyetine devam edilmesine karar alan mirasçılar için ticari kazanç yönünden mükel-lefiyet tesis edilmesi gerekmektedir. Ancak miras hissesini devreden ve işe devam etmeme kararı alan mirasçılar için mükellefiyet tesisine gerek bulunmamakla birlikte kendilerine intikal eden ortak-

lık hisselerini diğer mirasçılara veya başka kimselere satmak suretiyle elden çıkarmalarından doğan kazancın ise değer artış kazancı olarak vergilendirilmesi gerekmektedir. Ayrıca aksine bir durum olmadığı sürece mirasçılardan birden fazlasının işletmenin faaliyetine devam etmesi halinde adi ortaklık hükümlerine göre mükellefiyet tesis edilmesi gerekmektedir.

- İşe Başlama Bildirimi

Mükellefin ölümü üzerine mirasçıların faaliyete devam etme durumları olabilmektedir. Bu durumda Vergi Usul Kanunu uyarınca işe başlamanın 10 gün içerisinde bildirilmesi, ölüm halinin önceden bilinebilir bir olgu olmaması ve mirasçıların ölüm dolayısıyla içinde buldukları durumda dikkate alındığında pek mümkün görünmemektedir. Konu ile ilgili 2001/1 sıra No.lu Vergi Usul Kanunu İç Genelgesinde; "... Murisin ölümünden itibaren mirasçıların aynı işe aralıksız devam etmeleri halinde, ölüm tarihinin muris için işi bırakma, mirasçıları için ise işe başlama olarak kabul edilmesi, işe devam edecek olan mirasçıların ölüm tarihini takip eden 1 ay içinde bildirimde bulunmaları durumunda bildirim zamanında yapıldığının kabul edilmesi ve mirasçıların mükellefiyetlerinin murisin ölüm tarihinden itibaren tesis edilmesi gerekecektir.

- Defter ve Belgelerin Kullanımı

Öte yandan Vergi Usul Kanunu'nun 257'nci maddesinde yer alan yetkiye istinaden, murisin mevcut defter ve belgelerinin ölüm tarihini içeren hesap dönemi sonuna kadar işe devam eden mirasçılar tarafından kullanılması uygun görülmüştür. Bu durumda, murisin faaliyetine yönelik hesaplarının ölüm tarihi itibarıyla kapatılması ve işe devam eden mirasçıların hesaplarının ise yeniden açılması gerekmektedir.

Ayrıca, işe devam eden mirasçıların söz konusu hesap döneminin son ayı içinde yeni hesap dönemi için kendi adlarına defter tasdik ettirmeleri ve usulüne uygun olarak belgelerini anlaşmalı matbalarla bastırmak veya notere tasdik ettirmek suretiyle kullanmaları gerektiği ise tabiidir." hükmüne yer verilmiştir.

Söz konusu iç genelge uyarınca miras yoluyla intikal eden işletmelerde mirasçıların faaliyete devam etmeleri halinde işe başlama bildirimini 1 ay içinde yapabilecekleri, söz konusu sürede yapılan bildirimlerin süresinde yapıldığının kabul edileceği, ölen kişinin ölüm tarihini müteakip mükellefiyet tesis ettirileceği ve mevcut defter ve belgeleri ölüm tarihini içeren hesap dönemi sonuna kadar kullanılması mümkündür.

2.9.2- İşe Devam Edilmemesi Hali

Gerçek kişilerin ticari işletmelerinin ayrıca bir tüzel kişiliği bulunmamaktadır. Ancak temel muhasebe kavramları ve hukuki normlar işletmenin kendi sahibinden ayrı bir kişiliğinin olduğu kabul etmektedir. Doğal olarak işletme sahibinden bağımsız bir kişiliğe ve dolayısıyla da varlığa sahip olmalıdır. Vergi kanunları da işletmeleri sahiplerinden bağımsız olarak kabul etmekte, sahibinin şahsi giderlerini ve gelirlerini işletme ile ilişkilendirmediği gibi, işletme ile ilgisi bulunmayan sahibinin şahsi malvarlığını ve şahsi gelirlerini de işletmeden bağımsız olarak kabul etmektedir.

Ölüm ile işletmenin sahibinin kişiliği sona ermekte ancak işletmenin kişiliğinin sona erip eremeyeceği mirasçıların bu yöndeki iradelerine bağlı olmaktadır. Mirasçılar tarafından işe devam edilmemesi kararı işletmenin kişiliğini de sona erdirmektedir. Bu durumun işletmenin bir şekilde tasfiye edilmesi olarak adlandırılmasında herhangi bir sakınca bulunmamaktadır. Zira mükellefin ölüm hali olmadan

işî bırakması halinde de işletmede bulunan emtialar, duran varlıklar ve borçlar ödenecek ve işletmenin kapanışı ile birlikte kâr veya zarar hesaplanacaktır.

Mükellefin ölümü halinde mirasçıların işe devam etmeme yönünde karar almaları işletme bünyesinde bulunan varlıkların ve borçların tasfiye edilmesini ve nihayetinde bilanço çıkarılmasını zorunlu kılar. Ölüm kanun uyarınca işî bırakma hükmünde olduğundan işe devam etmeyen mirasçıların ölüm tarihi itibarıyla işletmede bulunan emtiaları işletmeden çektiğinin kabulü gerekmektedir.

Mirasçılarının ölüm tarihi itibarıyla işletmede bulunan emtia için V.U.K' un 267. maddesinde yer alan hükümler doğrultusunda emtianın emsal bedelini hesaplayıp bu bedel üzerinden KDV hesaplayarak işletmeden çekiş yapmaları ve söz konusu tutarı ticari kazançta ilave etmeleri gerektiğî düşüncesindedir.

Nitekim mükellef ölüm hali olmadan kendiliğinden işî bırakmış olsaydı ya işletmede bulunan emtiaları satacaktı ya da mükellef işletmeden çekiş yaparak işletmeyi kapatacaktı. Bu nedenle ölüm halinde mirasçılar tarafından işletmede kalan emtianın bedelinin tespit edilerek işletmeden çekilmesi ve söz konusu bedele KDV hesaplanması ve bedelin ticari kazançta dâhil edilmesi, ölen mükellefin yapması gereken işlemin mirasçılar tarafından yerine getirilmesi gerekmektedir. Mirasçılar tarafından işe devam etmeme kararı alınan işletmelerde bu işlem aslında işletmenin son ticari işlemi mahiyetindedir. İşletmeden çekilen emtiaların ve duran varlıkların ardından işletmede yalnızca alacaklar ile borçlar kalacak ve ölen kişinin malvarlığının tespitinde dikkate alınacaktır.

3- SONUÇ

Vergilendirme rejimine ve ülkedeki vergi sistemine bağılı olarak mükelleflerin birçok ödev ve sorumlulukları bulunmaktadır. Özellikle mükelleflerin gelir ve giderlerini göz önüne alarak, vergi idaresine yıllık faaliyet sonuçlarını ve bu doğrultuda vergilendirmeye esas olan matrahlarını bildirdikleri beyana dayalı vergilendirme sistemlerinde mükelleflerin vergi mükellefiyetinden kaynaklanan ve yerine getirilmesi gereken birçok ödev ve sorumluluğî bulunmaktadır. Vergi mükellefiyetin getirdiğî bu yükümlülüklerin bir kısmı kişilerin ölümü ile sonlansa da işletmelerin ayrı bir kişiliğî olduğî ve sahiplerinin ölümü ile sonlanmadığî durumlarda olabilmektedir.

Türk Medeni Kanunu'nda düzenlenen miras ve mirasçılık kavramları vergi kanunlarına da tesir etmiş ve mirasçılarının sorumluluklarına ilişkin özellikle Vergi Usul Kanunu'nda birçok düzenlemeye yer verilmiştir. Bildirimler, beyanname verme, defter ve belgelerin muhafazası, işletmenin faaliyetinin sona erdirilmesi veya faaliyete devam edilmesi, vergi borçları nedeniyle sorumluluk gibi birçok ödev ve sorumluluğîın mirasçılar tarafından yerine getirilmesi gerekmektedir.

KAYNAKÇA

- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu
- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu
- 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu
- AKARCA, A., ŞAFK, M. "Ölüm Halinde Gelir Vergilemesi", 2012, <http://www.dunya.com/kose-yazisi/olum-halinde-gelir-vergilemesi/12469>, Erişim Tarihi:24 Mayıs 2018

- AKMAZ, K. Vergi Raporu Dergisi 2007 Eylül Sayı:97
- AYGÜN, F. Mirası Bırakan Kişinin Vergi Borcundan Mirasçılarının Sorumluluğu, Lebib Yalkın Dergisi, Ağustos 2012, Sayı:104
- Beyanname Düzenleme Kılavuzu, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2012
- KARAKOÇ, Y. Genel Vergi Hukuku, Yetkin Yayınları, İzmir 2004, 3.bası
- KILIÇARSLAN, N. Ölüm Halinde Mirasçılarının Vergi Yasaları Gereği Yapacağı İşlemler, Vergi Denetmenleri Derneği, S : 72, 2004
- KORKUSUZ, M. 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: 24 Mayıs 2018
- ÖZ, E., YAVUZ, E., AKÇAY, F. Ölüm Vakalarının Türkiye’de Vergisel Açıdan Doğurduğu Hukuki Sonuçlar, TAAD, Yıl:8, Sayı:31 Temmuz 2017
- ÖZBALCI, Y. V.U.K. Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık