

# ÖLÜM OLAYININ VERGİ HUKUKU AÇISINDAN SONUÇLARI



**Mehmet KORKUSUZ**  
Vergi Denetmeni

**B**iyolojik açıdan ölüm olayı, canlı bir insanın yaşama özgü niteliklerini kesin olarak yitirmesi sonucunda maddi bir şekilde yok olmasıdır. Hukuk dilinde ise ölüm kişiliğe son veren bir olay olarak belirtilmiştir. Ölümle birlikte ölenin kişilik hakları sona erdiği halde, buna karşılık ölüm kişinin mal varlığı haklarını ortadan kaldırmamaktadır. Söz konusu bu haklar ölümle birlikte ölenin mirasçılara geçmektedir.

Türk Medeni Kanununda ölüm halinin tanımı yapılmamış olup, aynı kanunun 27. maddesinde ölüm, şahsiyetin sona ermesi olarak ele alınmıştır. Şahsiyetin ölümle birlikte maddi bir şekilde yok olması yanında, bir de hukuken son bulması vardır ki, buna hukuk dilinde gaiplik denilmektedir.

Ölen bir kimsenin vergi mükellefi olması durumunda, ölen mükellefin vergilemeyle ilgili ödevlerinin yerine getirilmesi ve devlete vergi olarak intikal edecek servetinin belirlenmesi konusunda vergi kanunları yönünden ölümün bir takım sonuçları olacaktır. İşte ölümün vergi hukuku açısından doğurduğu sonuçlar vergi kanunları bazında ayrı ayrı ele alınarak gerekli açıklamalar aşağıda yapılmıştır.

## **I- VERGİ USUL KANUNU AÇISINDAN ÖLÜM'ÜN SONUÇLARI**

### **A) Ölüm Halinde Mirasçılarının Sorumluluğu:**

VUK'nun 12. maddesinde, "Ölüm halinde mükelleflerin ödevleri, mirası reddetmemiş kanuni ve mansup mirasçılarında geçer. Ancak mirasçılardan her biri ölünün vergi borçlarından miras hisseleri nispetinde sorumludurlar" şeklinde hüküm bulunmaktadır.

Söz konusu madde hükmünden de anlaşılacağı üzere, ölen kişi vergi mükellefi veya sorumlusu olması halinde, ölümünden sonra bu kişiyle ilgili bildirimde bulunma, defter ve belgeleri ibraz ve muhafaza etme gibi VUK'nunda belirtilen ödevlerin yerine getirilmesinden mirası reddetmemiş kanuni ve mansup mirasçılar sorumlu olacaktır. VUK'nun bu hükmüne paralel olarak, Medeni Kanununun 539. maddesinde, ölümle birlikte müteveffanın tüm alacakları ve sahibi bulunduğu malların mirasçılara intikal edeceği ve bu mirasçılarının, müteveffanın borçlarından şahsen sorumlu olacakları belirtilerek söz konusu mirasçılar "Külli Halef" sayılmışlardır.

VUK'nun hükümlerine göre mirasçılar ilk olarak ölüm olayını ilgili vergi dairesine bildirmek durumundadırlar. Ayrıca VUK'nun defter tutma, envanter çıkarma, kayıt nizamı, muhafaza ve ibraz gibi ödevlerin yerine getirilmesi, ölüm tarihi itibarıyla kıst dönemi kapsayan kâr veya zararın tespit edilerek dönem gelirinin beyan edilmesi gerekmektedir. Kıst dönem için tahakkuk edecek vergilerin zamanında ödenmesi, murisin sağlığında tarh ve tahakkuk ettirilmiş ancak kısmen veya tamamen ödenmemiş vergi borçlarının ödenmesinden de mirasçılar sorumlu olacaktır. Fakat mirasçılarının buradaki sorumluluğu vergi aslı ve usule ilişkin ödevlerle ilgili olup cezalarla ilgili sorumluluk söz konusu olmamaktadır. Bu husus mirasçılarının sorumluluğu ilkesinin tek istisnasını teşkil etmektedir.

Yukarıda belirtilen vergi borçlarından, intifa hakkını seçen eşin sorumlu olmaması, ancak mülkiyet hakkına sahip mirasçılarının sorumlu tutulması gerekecektir.

### **B) Ölüm Halinde İşi Bırakma**

VUK'nun 164. maddesinde, ölümün işi bırakma hükmünde olduğu, bunun mükellefin mirası reddetmemiş mirasçıları tarafından vergi dairesine bildirileceği ayrıca mirasçılarının herhangi birinin ölümü bildirmesinin diğer mirasçıları bu ödevden kurtaracağı, belirtilmiştir.

Ölüm halinde mükellefin ödevlerinin yerine getirilmesi, VUK'nun 12. maddesiyle mirası reddetmemiş kanuni ve mansup mirasçılara ve-

rildiğinden, işi bırakma hükmünde olan ölüm olayı da bu mirasçılar tarafından ilgili vergi dairesine bildirilecektir. Normal olarak işi bırakmayı bildirmede süre VUK'nun 168. maddesi uyarınca olayın meydana geldiği tarihten itibaren bir ay olmasına rağmen, bu süre aynı kanunun 16. maddesi gereğince üç ay daha uzamakta, dolayısıyla bildirim süresi toplam dört ay olmaktadır.

### C) Ölüm Halinde Süreler

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

Bilindiği gibi vergi mükellefi veya sorumlusu olan bir kimsenin ölümü halinde, bu kişinin vergileme ile ilgili ödevlerinin yerine getirilmesinden mirası reddetmemiş mirasçılar sorumludur. Ancak mirasçılar tarafından ölümün haber alınması ve vergi kanunlarında belirtilen ödevlerin yerine getirilmesi zamana bağlı bir iş olduğundan, gerek bu zaman gereksinimini karşılamak, gerekse Medeni Kanuna göre mirasın reddi için belirlenen üç aylık süre ile uyumlu olması bakımından, VUK'nunda belli hallerde süreler üç ay eklenmesi öngörülmüştür.

Buna göre, ölüm halinde VUK'na göre mirasçılara geçen ödevlerden bildirme ve beyanname verme sürelerine üç ay eklenecektir. Ancak kanun metninden de anlaşılacağı üzere sürelerin üç ay uzaması için vergi kanunlarında özel bir hükmün bulunmaması gerekecektir. Örneğin GVK'nun 92. maddesinde, ölüm halinde gelir vergisi beyannamesinin ölüm tarihinden itibaren 4 ay içinde verileceği açıkça belirtilmiştir. Artık bu süreye ayrıca VUK'nun 16. maddesinde belirtilen üç aylık süre eklenmeyecektir. Fakat muhtasar beyanname ile Katma Değer Vergisi beyannamelelerinin verilmesinde bu üç aylık süre ilavesi dikkate alınarak verilmesi mümkün olacaktır.

### D) Ölüm Halinde Vergi Cezaları

Ölüm halinde vergi cezalarının düşeceği VUK'nun 372. maddesinde hüküm altına alınmış olup, kanun koyucu mirasçılara sadece bu konuda sorumluluk bakımından istisna getirmiştir.

Türk Ceza Kanununun 96. maddesinde, sanığın ve hükümlünün ölmesi halinde davanın ve mahkumiyetin bütün sonuçlarıyla beraber ortadan kalkacağı belirtilmiştir. VUK'nun cezalarla ilgili 372. maddesi de

ceza kanunundaki bu hükümler doğrultusunda düzenlenerek, aynı hususların vergi cezaları içinde uygulanmasını öngörmüştür. Böylece "cezayı suç işleyen çeker" ilkesinden hareketle, murisin fiilinden doğan cezaların mirasçılara çektirilmemesi amaçlanmıştır. Bu nedenle murisin ölüm tarihine kadar kesilmemiş olan cezalarla, kesilmiş olup henüz kesinleşmemiş cezalar düşeceği gibi, ölüm tarihine kadar kesinleşmiş, ancak henüz tahsil edilmemiş cezalarda ölümle birlikte ortadan kalkacaktır. Dolayısıyla mirasçılar, ölen kişinin fiilinden doğan cezalardan sorumlu olmayacaklar, fakat ölen kişi adına vergi kanunlarına göre yapmaları gereken ödevlerin yerine getirilmemesinden doğacak cezalardan ise hisseleri oranında sorumlu tutulacaklardır. Örneğin murisin ölüm tarihine kadar olan kıst döneme ilişkin Gelir Vergisi Beyannamesinin verilmemesi veya geç verilmesi, ölümün ilgili vergi dairesine bildirilmemesi veya geç bildirilmesi sonucunda cezalar mirasçılara hisseleri oranında kesilecektir.

### E) Ölümün VUK'nun Diğer Hükümleri Açısından Sonuçları

Buraya kadar yapılan açıklamalarda ölümün sonuçları VUK'ndaki temel hükümler açısından değerlendirilmiştir. Şimdi ölümün sonuçlarını VUK'un diğer hükümleri açısından kısa başlıklar altında inceleyelim.

– Ölen mükellefin ölüm tarihi itibarıyla kıst dönemine ilişkin tahakkuk eden vergiler ile ölüm tarihinden önceki dönemlerde tahakkuk etmiş fakat vadesi gelmemiş vergileri beyanname verme süresi içerisinde ödenecektir. (VUK. mad. 112/2)

– Vergi mükellefi olan küçük ve kısıtlıların ölümü halinde, bunlarla ilgili cezaların kalkıp kalkmayacağı kanunda açıkça belirtilmemiştir. Bilindiği gibi VUK'nun 10. maddesinde, küçük ve kısıtlıların vergi mükellefi veya sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevlerin kanuni temsilciler tarafından yerine getirileceği belirtilmiştir. Bu nedenle küçük ve kısıtlıların ölümü halinde, bunlarla ilgili cezalardan da kanuni temsilcilerin sorumlu olması gerektiği kanısındayız. Çünkü cezayı gerektiren suç kanuni temsilcilerin fiilinden doğmuş olacaktır. Kanuni temsilcinin ölümü halinde ise, küçük ve kısıtlılardan dolayı kesilmiş ve kesilecek olan cezalarında kalkması gerekecektir.

– Türk Medeni Kanunu'na göre ölenin borçlarından mirasçılar müteselsilen sorumlu oldukları halde VUK'na göre miras hisseleri nispetinde sorumlu tutulmuşlardır. Bu nedenle murisin vergi borçlarından dolayı mirasçılardan birine yapılacak tebligat o mirasçının hissesi oranında geçerli olacaktır. Dolayısıyla murisin vergi borçlarından dolayı mirasçılardan her birine ayrı ayrı tebligat yapılması gerekecektir.

- Aile reisinin ölümü halinde, beyannameye dahil gelirleri olan eş ve çocuklar açısından cezalar düşmeyecek, sadece aile reisi ile ilgili olan cezalar ortadan kalkacaktır. Beyannameye dahil aile fertlerinin ölümü halinde kendi gelirleri ile ilgili cezalar ortadan kalkacak, diğerlerinin ise sorumluluğu devam edecektir.

- Mirasçılar, murisin borçlarından hisseleri oranında sorumludurlar. Bu nedenle mirasçılar hisseleri oranında ayrı ayrı uzlaşma talep edebilirler. Ayrıca murisin ölmeden önce uzlaşma talep etmesi durumunda, bu talebin mirasçılar içinde geçerli olması gerekir.

- Takvim yılı içinde aile reisinin ölümü halinde; onun adına varislerce ölüm tarihinden itibaren dört aylık süre içinde verilecek beyannameye yalnız kendisine ait gelirlerin gösterilmesi, eş ve küçük çocuklara ait gelir unsurlarının ertesi yılın mart ayında anne tarafından aile reisi olarak verilmesi gereken beyannameyle beyan edilmesi gerektiği konusunda görüşler bulunmaktadır. Ancak gerek 99 seri nolu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde gerekse Danıştay'ın vermiş olduğu kararlarda; aile reisinin takvim yılı içinde ölmesi halinde, ölüm tarihine kadar ölene ait gelirlerle birlikte, eş ve küçük çocukların gelirlerinde ölü adına varislerce verilecek beyannameye dahil edileceği belirtilmektedir.

- Kollektif şirketlerde vergi ortaklar adına tarh edildiği halde, cezalar şirket tüzel kişiliği adına kesilmektedir. Şirket ortaklarından birinin ölmesi durumunda, şirket adına kesilen cezadan ancak ölen ortağın hissesine isabet eden cezanın düşmesi gerektiği kanısındayız. Ayrıca Danıştay tarafından da bu yönde verilmiş kararlar mevcut olup, bunun adalet ve hakkaniyet gereği olduğu belirtilmektedir.

## II- GELİR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN ÖLÜM'ÜN SONUÇLARI

### A) Ölüm Halinde Gelir Vergisi Beyannameyi Verilmesi

Ölen kişinin yıllık beyanname ile bildirilmesi gereken gelirlerinin olması halinde, bu gelirlere ilişkin beyannamenin ölüm tarihini takip eden 4 ay içerisinde mirasçılar tarafından ilgili vergi dairesine verilmesi gerekmektedir. (GVK. Mad. 92) Takvim yılı başından, ölüm tarihine kadar olan dönemde müstakil bir vergilendirme dönemi sayıldığından, bu döneme ilişkin beyannameye aynı süre içerisinde verilecektir.

Ayrıca yıllık beyannamenin verilmesiyle ilgili olarak aşağıda belirtilen hususlarında dikkate alınması gerekecektir.

- Eğer ölen kişinin, beyanla ilgili ihtiyari toplamadan yararlanma hakkı mevcut ise mirasçılarında bu haktan yararlanabilmesi gerekir.

– G.V.K'nun 18. maddesindeki serbest meslek kazancı istisnasının sadece kanuni mirasçılara uygulanması, mansup mirasçılara söz konusu istisnanın uygulanmaması gerekir.

– Gelir Vergisi Kanunu'nda, bazı gelirlerin elde edilmesi tahsilat esasına bağlanmıştır. Bu nedenle ölen kişiye ait fakat ölüm tarihinden sonra tahsil edilen hasılatlar; beyanname verme süresi olan 4 aylık süre içerisinde tahsil edilmesi halinde mirasın beyan edilecek matrahına dahil edilmesi, 4 aylık süre geçtikten sonra tahsil edilmesi durumunda varislerin geliri olarak vergilendirilmesi görüşünderiz.

– Ferdi işletmeler ve şahıs şirketlerinde sahip veya ortaklardan birinin ölmesi durumunda, ölüm tarihi itibariyle bilanço veya işletme hesabı özeti çıkarılarak ölen kişinin kârı tespit edilmelidir. Sermaye şirketlerinde ise buna gerek bulunmamaktadır. Çünkü kurumlarda kâr dağıtımı ancak hesap dönemi sonunda yapılmaktadır. Bu nedenle ortağa isabet eden kârın dönem sonundan önce beyan edilmesi, verginin süresinden önce ödenmesi anlamına gelecektir. Ancak hesap dönemi sonunda kâr dağıtımı olması halinde, bu gelirin ayrıca mirasçılar tarafında beyan edilmesi gerekecektir.

### **B) Ölüm Halinde Mirasçıların İşe Devam Etmesi**

GVK'nun 81/1. maddesinde, ferdî bir işletmenin sahibinin ölümü halinde, kanuni mirasçılar tarafından işletmenin faaliyetine devam olunması ve mirasçılar tarafından işletmeye dahil iktisadî kıymetlerin kayıtlı değerleriyle (Bilanço esasına göre defter tutuyorsa bilançonun aktif ve pasifiyle bütün halinde) aynen devir alınması halinde, bundan doğan değer artış kazancının hesaplanmayacağı ve vergilendirilmeyeceği hüküm altına alınmıştır. Kanun metninden de anlaşılacağı üzere, söz konusu haktan yararlanabilmek için bir takım koşullar öngörülmüştür. Bu nedenle belirtilen şartların yerine getirilmesi durumunda değer artış kazancı söz konusu olmayacaktır. Örneğin; işletmeye ait iktisadî kıymetler değerlemeye tabi tutulup, yeni değerleriyle mirasçılar tarafından devralınması halinde, değerlemeden doğacak fark ölen kişinin değer artış kazancı olarak vergilendirilecektir.

Mirasçıların işe devam etmemeleri halinde; işletmenin kısmen ve tamamen satılmasının vergi kapsamında sayılıp sayılmayacağı konusunda kesin bir hüküm bulunmamaktadır. Bir görüşe göre, bunun mirasın paraya çevrilmesi anlamında bir işlem olduğu ve vergi kapsamında düşünülmemesi gerektiği şeklindedir. Hatta bu konuda Bakanlık muktezalari da mevcuttur.

Fakat bize göre bu görüş GVK'nun 81/1. maddesiyle çelişmektedir. Çünkü bu madde ancak işe devam edilmesi durumunda değer artış kazancının ortaya çıkmayacağını hüküm altına almıştır. Ayrıca GVK'nun mükerrer 80. maddesinin 6 nolu bendinde faaliyeti durdurulan bir işletmenin kısmen veya tamamen elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artış kazancı olarak değerlendirilmiştir. Burada işletmenin sahipler veya mirasçılar tarafından satılması önemli değerdir. Önemli olan işletmenin satılması ve bundan elde edilen kazancın niteliğidir. Bu nedenle varislerin işe devam etmemeleri halinde, işletmenin kısmen veya tamamen satılmasından elde edilen kazancın değer artış kazancı olarak düşünümesi ve bunun ölen kişinin kazancı olarak vergilendirilmesi gerektiği görüşündeyiz.

### **C) Ölüm Halinde Hayat Standardı Uygulaması**

170 seri no'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde; ölüm halinde ölüm tarihi itibariyle geçerli bulunan (bu olayın vuku bulduğu takvim yılının Mart ayında uygulanan) hayat standardı temel ve ilave gösterge tutarlarının uygulanacağı belirtilmiştir.

Varislerin, murisin ölümünden sonra işe devam etmeleri ve varislerin birden fazla olmaları halinde miras paylaşılıncaya kadar bir miras ortaklığı söz konusu olacaktır. Yine 170 seri nolu GVK. Genel Tebliğinde, miras ortaklarına ait hayat standardı temel gösterge tutarlarının hesabında mirasçılarının tamamının bir kişi olarak dikkate alınacağı, faaliyetin birden fazla işyerinde sürdürülmesi halinde ise, birden sonraki her işyeri için temel gösterge tutarına % 50 ilave yapılacağı, ayrıca mirasçılar murisle ortak olarak faaliyette bulunmaları durumunda, murise ait ortaklık payının mirasçılar bakımından bir ortak olarak dikkate alınacağı öngörülmüştür. Miras ortaklığının sona ermesi halinde ise, faaliyete devam eden kişiler bakımından hayat standardı uygulamasının genel esaslara göre yapılacağı belirtilmiştir.

### **III - KATMA DEğer VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN ÖLÜM'ÜN SONUÇLARI**

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde, ticari, sınavi, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin katma değer vergisinin konusunu teşkil eden işlemler olduğu belirtilmiş olup, aynı kanunun 2. maddesinde; teslim, bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesi olarak tanımlanmıştır.

Bu nedenle, ticari, sınıai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyetiyle uğraşan gerçek kişilerin ölümü halinde, bu kişilerin ticari işletmelerine dahil olan mallarının varislere intikali KDV Kanununa göre teslim sayılmakta ve katma değer vergisinin konusuna girmektedir.

Ancak, KDV Kanunu'nun 17/4-c maddesinde; ferdi bir işletmenin GVK'nun 81/1. maddesine göre veraset yoluyla devri katma değer vergisinden istisna tutulmuş olup, kanuni mirasçılarının işletme sahibinin ölümü üzerine işe devam etmeleri ve işletmeye dahil iktisadi kıymetlerin kayıtlı değeriyle aynen devir alınması halinde, bu istisnadan yararlanacakları belirtilmiştir. Aksi takdirde ferdi işletmelerden yapılacak her türlü intikaller katma değer vergisine tabi tutulacaktır.

Ölüm halinde mirasçılarının işe devam etmeleri ve murisin bu faaliyeti ile ilgili indirilemeyen katma değer vergisi (sonraki dönemlere devrolan KDV) bulunması durumunda, bunun mirasçılar tarafından daha sonra indirim konusu yapıp yapılamayacağı konusunda bu güne kadar herhangi bir açıklama yapılmamıştır.

Gerek GVK'nun 81. maddesindeki uygun devirlerde, gerekse KDV Kanununun 17/4-c maddesindeki istisna uygulamasında işletmelerin tüm aktif ve pasifleriyle birlikte kül halinde devredilmeleri gerektiğinden, murise ait indirilemeyen KDV işletmenin devriyle birlikte devralan mirasçılara geçecektir. Bu nedenle murise ait indirilemeyen KDV'nin mirasçılar tarafından sonraki dönemlerde indirim konusu yapılabileceği görüşünderiz.

#### **IV - VERASET VE İNTİKAL VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN ÖLÜM'ÜN SONUÇLARI**

##### **A) Ölüm Halinde Vergiyi Doğuran Olay ve Mükellefiyet**

V.İ.V.K.nun 1. maddesinde, "Türkiye Cumhuriyeti tabiyetinde bulunan şahıslara ait mallar ile Türkiye'de bulunan malların veraset tarihiyle veya her hangi bir suretle olursa olsun ivazsız bir tarzda bir şahıstan diğer şahsa intikali Veraset ve İntikal Vergisine tabidir" hükmü yer almaktadır. Söz konusu kanun hükmü içerisindeki "Veraset" deyiimi; Miras, Vasiyet ve Miras Mukavelesi gibi ölüme bağlı tasarrufları ifade etmektedir. Bu nedenle ölüm ile mirasçılara intikal eden tereke için Veraset ve İntikal Vergisi doğmaktadır.

VUK'nun 19. maddesinde, "Vergi alacağı vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekamülü ile doğar" denilmektedir. Buna göre her vergi kanunu vergiyi, ya maddi bir olayın vu-



kuuna ya da hukuki bir durumun gerçekleşmesine bağlamıştır. Veraset ve İntikal Vergisinde de bu kural geçerli olduğundan, veraset yolu ile intikallerde vergi alacağı ölüm olayının meydana gelmesiyle doğmaktadır. Bunun yanında ölümden başka da kişiliğin sona erme nedeni bulunmaktadır ki buna Medeni Kanunda "gaiplik" denilmektedir. Böylece hakim kararıyla, bir kişi hakkında gaiplik kararı verilmesiyle de Veraset ve İntikal Vergisi bakımından, vergiyi doğuran olay meydana gelmiş sayılır.

V.İ.V.K.nda her ne kadar ölüm ile vergiyi doğuran olay meydana gelmiş sayılsa da, mükellefiyet ölüm olayı ile birlikte doğmamaktadır. Çünkü Medeni Kanununun 545-546. maddelerinde, mirasçılardan ölümü takip eden 3 ay içerisinde mirası red veya kabul etme hakları bulunmaktadır. Bu nedenle Veraset ve İntikal Vergisi bakımından mükellefiyet, ancak varislerin bu üç aylık süre içerisinde mirası kabul etmeleri veya söz konusu sürenin bitmesine kadar mirası reddetmemeleri halinde doğmuş sayılacaktır.

#### **B) Ölüm Halinde V.İ.V. Beyannamesi Verilmesi**

Yukarıda yapılan açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, ölüm olayının meydana gelmesinden sonra mirası reddetmemiş kanuni mirasçılardan Veraset ve İntikal Vergisi beyannamesi vermek ve beyan edilecek matrah üzerinden tahakkuk edecek vergileri ödemek mükellefiyetleri doğacaktır. Veraset yolu ile intikallerde varislere herhangi bir mal intikal etmemesi ya da intikal eden borçların mal bedeli ve alacak tutarlarından fazla olması, intikal eden safi değerlerin kanunda belirtilen istisna hadlerinin altında kalması halinde bile varislerce veraset ve intikal vergisi beyannamesi verilmesi gerekecektir. Veraset ve İntikal Vergisi beyannamesi mirasçılar tarafından hisseleri oranında ayrı ayrı verilebileceği gibi mirasçılardan hisseleri belirtilmek ve terekenin toplam değeri bildirilmek suretiyle topluca tek beyanname de verilebilmektedir.

### **V - AMME ALACAKLARININ TAHSİL USULÜ**

#### **HAKKINDA KANUN YÖNÜNDEN ÖLÜMÜN SONUÇLARI**

#### **A) Ölüm Halinde 6183 Sayılı Kanununun Hükümlerinin Uygulanması**

Bilindiği gibi mükelleflerin vergi borçları ve bunlarla ilgili cezaları 6183 sayılı kanun hükümlerine göre tahsil edilmektedir. Alacaklı vergi dairesine karşı borçlu olan mükellefin ölümü halinde ise mirası reddetmemiş mirasçılar için de söz konusu vergi borçlarının tahsil edilmesinde aynı kanun hükümlerinin uygulanacağı, borçlunun ölümünden önce başlanmış olan muamelelere devam edileceği ve terekenin bir mah-

keme veya iflas idaresi tarafından tasfiyesini gerektiren durumlarda bu hükmün uygulanmayacağı, 6183 sayılı kanunun 7. maddesi ile hüküm altına alınmıştır. Ancak mirasçılar ölenin vergi borçlarından hisseleri oranında sorumlu olduğundan, belirtilen kanun hükümlerinin uygulanması mirasçılarının hisseleri nispetinde olacaktır. Örneğin murisin vergi borçlarından dolayı mirasçılara hisseleri oranında ayrı ayrı ödeme emri gönderilmesi gerekecektir.

### **B) Ölüm Halinde Takibin Geri Bırakılması**

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 50. maddesinde, karısı yahut kocası, kan ve sıhriyet itibariyle usul ve furuundan birisi ölen borçlu hakkında takibin ölüm günü ile beraber üç gün için geri bırakılacağı, ayrıca borçlunun ölümü halinde de terekenin borçlarından dolayı ölüm günü ile beraber yine aynı süre için takibin erteleneceği, söz konusu sürenin bitiminde ise terekenin borçları için takibata devam olunacağı öngörülmektedir. Ancak, mirasçılar mirası kabul veya red etmemişlerse bu hususta Medeni Kanun'da belirtilen sürelerin geçmesine kadar takibin geri bırakılacağı aynı madde ile hüküm altına alınmıştır. Hattırlanacağı üzere Medeni Kanun'da söz konusu süre üç ay olarak kabul edilmiştir.

6183 Sayılı Kanunun bu hükmüne göre takibatın geri bırakıldığı süreler için, vergi borçlarına ilişkin gecikme zammı tahakkukuna ve ödeme emri tebliğine imkan bulunmamaktadır.

### **KAYNAKÇA**

- ÖZBALCI Yılmaz, GVK. Yorum ve Açıklamaları, Ankara, 1984
- ÖZBALCI Yılmaz, VUK. Yorum ve Açıklamaları, Ankara, 1984
- Maliye H.U.D. Yayınları Vergi Dünyası.
- Vergi Kanunları (GVK. KDVK. VUK. VİVK. AATUHK.)
- Yasa Yayınları, Türk Medeni Kanunu, İstanbul, 1977
- T.C. Maliye Bakanlığı Genel Tebliği (GVK. KDVK. VUK.)