

MİRAS ŞİRKETİNİN HUKUKİ DURUMU

XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX



Hasan DEMİR
Vergi Denetmeni

I- GİRİŞ

Bir gerçek kişinin ölümü ile maliki bulunduğu menkul malları gayri menkul malları hakları ve borçları mirasçılara kendiliğinden geçmektedir.

Bu yazımızda murisin terekesine kendiliğinden sahip olan mirasçılardan terekeye dahil varlıklar üzerindeki mülkiyet şekillerinin vergi kanunları açısından durumu ele alınacaktır.

Ancak olayın vergi boyutuna geçmeden önce medeni hukuk açısından gelişmesine kısaca göz atmakta fayda bulunmaktadır.

II- Miras Hukuku Açısından Terekeye Dahil Malların Mülkiyetinin İntikali

Medeni Kanunumuza göre miras ölüm ile açılır (M.K. Madde 517) Mirasın açılması ile birlikte terekeye dahil tüm haklar ve borçlar mirasçılara kendiliğinden intikal eder. Terekeye dahil mal ve hakların türüne göre yasaların öngörmüş olduğu intikal işlemlerine gerek yoktur. Bu işlemler sonradan yapılabilir. Sonradan yapılan bu işlem o hakkı doğurucu bir nitelik taşımaz, bildirici nitelik taşır. (Medeni Hukuk Bilgisi S. 270 Prof. A. Kılıçoğlu)

Terekeye dahil haklar ve borçlar mirasçılara bir bütün (kül) olarak intikal eder. Böylece murisin sağlığında sahip olduğu mal varlığı bir

bütün olarak niteliği değişmeden mirasçılara intikal etmiş olmaktadır (Age. S. 271).

Mirasın açılması ile birlikte terekenin kendiliğinden ve tüm olarak mirasçılara intikal etmesinin bir sonucu olarak mirasçılar tereke mallarının mülkiyetine iştirak halinde (elbirliği mülkiyeti şeklinde) sahip olurlar. Burada Türk Hukukundan iştirak halinde mülkiyete yol açan sınırlı sebeplerden biri olan miras nedeniyle iştirak halinde mülkiyetin doğumu sözkonusudur. Bu nedenle mirasçılar arasındaki ilişkiye iştirak halinde mülkiyetle ilgili hükümler (MK. md. 629 v.d.) uygulanacaktır.

Bunun sonucu olarak tereke malları üzerinde hiç bir mirasçı tek başına tasarrufta bulunamaz, tereke malları ile ilgili davalarda mirasçılar tek başlarına davalı yada davalı olmazlar (Age. S. 271-272).

Burada kısaca iştirak halinde mülkiyetin niteliğini hatırlatmakta yarar umuyoruz.

İştirak halinde mülkiyette birden fazla kişinin birlikte malik olmaları sözkonusudur. İştirak halinde mülkiyet müşterek mülkiyetten farklı olarak yasadan öngörülen sınırlı hallerde sözkonusu olabilir. Yasada öngörülmeyen hallerde iştirak halinde mülkiyet kurulamaz. Maliklerden hiçbirinin mülkiyet konusu eşyada belli bir hissesi bulunmadığından, eşyada tasarruf yetkileri yoktur. Eşyanın tamamı üzerindeki tüm tasarruf işlemlerinin geçerliliği maliklerin oybirliğini gerektirir (M.K. md. 630/II) (Age. S. 331,332).

İştirak halinde mülkiyetin kurulduğu durumlar yasayla

- Evlenme mukavelesi ilişkisi (MK. md. 211)
- Mirasçılık ilişkisi (MK. md. 539)
- Adi şirket sözleşmesi (BK. md. 502 v.d) olarak tanımlanmışlardır.

Yine Medeni Kanunda "İştirak halinde mülkiyet o mülkün temlik veya iştirakin bozulmasıyla nihayet bulur. Bu suretle taksim aksine hüküm bulunmadıkça müşterek mülkiyet hükümlerine göre yapılır." (MK. md. 531) denilerek iştirak halinde mülkiyetin sona eriş biçimi belirlenmiştir.

Şimdi konumuza ölüm olayının vergi kanunları açısından sonuçlarını sırayla ele alarak başlayabiliriz.

III- Ölümün Vergi Kanunları Açısından Sonuçları ve Mirasçılarının Sorumluluğu :

A- Bildirimler ve Beyannamelerin Verilmesi :

VUK.nun 12. maddesi ile ölüm halinde mükellefin ödevlerinin mirası reddetmemiş mirasçılara geçeceği ve her mirasçının, ölenin vergi borçlarından miras hisseleri oranında sorumlu olacağı belirtilmiştir.

Ölüm işi bırakma hükmünde olup mirası reddetmemiş mirasçılar tarafından vergi dairesine bildirilir. Mirasçılardan herhangi birinin ölümü bildirmesi diğer mirasçıları bu ödevden kurtarır (VUK. Mad. 163). Bu bildirimin ölüm tarihinden itibaren bir ay içinde yapılması gerekmektedir (VUK. Mad. 168).

Ölen kişiye ait yıllık gelir vergisi beyannamesi, ölüm tarihinden itibaren 4 ay içinde mirasçılar tarafından verilir (G.V.K. mad. 92) Veraset ve İntikal Vergisi beyannamesinin verilmesi ise ölüm olayının meydana geldiği ülke açısından özellik arz etmektedir.

- 1- Ölüm Türkiye'de olmuş mirasçılar Türkiye'de ise 4 ay
- 2- Ölüm Türkiye'de olmuş mirasçılar yabancı ülkede ise 6 ay
- 3- Ölüm yabancı ülkede olmuş mirasçılar Türkiye'de ise 6 ay
- 4- Ölüm yabancı ülkede olmuş mirasçılarda aynı ülkede ise 4 ay
- 5- Ölüm yabancı ülkede olmuş mirasçılar farklı ülkede ise 8 ay
- 6- Gaipliğin ölüm siciline kaydedildiği tarihten itibaren 1 ay içinde veraset ve intikal vergisi beyannamesinin verilmesi gerekmektedir (V.İ.V.K. Mad. 9).

Süresi içinde verilen veraset ve intikal vergisi beyannamesinde mükellefin ticari ve ticari olmayan varlıkları, alacak ve borçları gösterilir. Konumuz terekenin vergilendirilmesi olmadığından burada bu konuyu ele almadan geçiyoruz. Ancak burada veraset yoluyla bir bütün olarak mirasçılara intikal eden varlıklarının (ticari işletmenin) intikalinin gelir vergisi ve katma değer vergisinden (GVK. 81/1, KDVK. 17/4-C) istisna edilmiş olduğunu belirtelim.

Yukarıda bahsettiğimiz gibi tereke küll halinde mirasçılara intikal etmektedir. Bütün mirasçılar terekeye iştirak halinde malik olmaktadır. Bu şekilde sahip olunan işletmenin devamı nasıl sağlanacaktır? KDV ve Gelir Vergisi açısından durumu nedir? Bu soruların cevaplarını aşağıdaki bölümde araştıracağız.

B- Miras Şirketinin Vergi Karşısındaki Durumu :

Bir bütün halinde mirasçılara intikal eden işletme nedeniyle mirasçılar işletmenin devam ettirilip ettirilmeyeceğine karar vermeleri gerekmektedir. İşletmenin devamına karar verilmesi halinde miras şirketinin ortaklarının her biri mükellefiyet tesis ettirmeleri ve ortaklık içinde KDV mükellefiyeti tesis ettirmeleri gerekmektedir. Bu haliyle miras şirketi adi ortaklık hükmünde olacaktır.

Mirasçılar terekenin taksimine karar verdikleri zaman adi ortaklığın tasfiye edilişi şeklinde ortaklık tasfiye işlemlerinin yapılması gerekmektedir. Burada miras şirketinin ne zaman tasfiye edileceğinin ve süresinin ne kadar olacağı açık değildir. Vergi hukuku açısından gereklide değildir.

Kanımızca bu konuda bir üst sınır bulunmamakla birlikte eğer mirasçılar arasında doğmamış cenin var ise terekenin (miras şirketinin) taksimi için herhalde ceninin doğumunun beklenmesi gerekmektedir (M.K. 584).

Mirasçıların tekemmülü ile miras şirketinin tasfiyesine oy birliği veya mahkeme vasıtasıyla derhal (mirasın açıldığı anda) başlanabilir.

Miras şirketinin tasfiyesi ile ilgili süre sınırlaması bulunmamakla birlikte küçük işletmelere hayat standardı uygulaması yönünde getireceği vergisel yükümlülüğü dikkate alarak tasfiyenin bir an önce yapılmasında veya işletmenin miras taksiminden sonra faaliyete geçirilmesinde yarar bulunmaktadır. Ancak miras taksimi işletme faaliyetinin devamlılığına engel olacağından GVK. 81/1 ve KDVK. 17/4-c maddeleri hükümlerinden yararlanılamayacağı açıktır.

Kaynaklar

- 1- Medeni Hukuk Bilgisi Prof. Dr. A. Kılıçoğlu
- 2- Vergi İncelemeleri İstanbul Vergi Denetmenleri Bürosu Yayını
- 3- KDV Uygulaması Mehmet Maç