



Ölüm Halinde Mirasçılarının Vergi Yasaları Gereği Yapacağı İşlemler



Nilgün KILIÇARSLAN
Vergi Denetmen Yardımcısı

I. GİRİŞ

Ticari, sınai ve zirai faaliyette bulunan mükelleflerin ölümü halinde, mirasçılara bir takım ödevler düşmekte ve mirasçıların işe devam edip etmemelerine göre de yapmaları gereken bir takım vergisel yükümlülükler doğmaktadır. Bu yazıda ölüm halinde mükelleflerin yapması gereken yükümlülüklerle açıklık getirilmeye çalışılacaktır.

Miras ile ilgili hükümler Medeni Kanun'da düzenlenmiştir. Medeni Kanun, iki tür mirasçılığı kabul etmiştir. Bunlardan biri, doğrudan doğruya kanundan doğan mirasçılık olan "kanuni mirasçılık"; diğeri ise miras bırakanın iradesinden doğan "mansup (atanmış) mirasçılık"tır. Bir kimsenin birinci derece mirasçıları onun kanuni halefi olan alt soyu (füruu) dur. Bunlar, "oğlu, kızı, oğlunun oğlu, kızının kızı... gibi alt soyudur. Ayrıca, usul (baba, ana, büyükbaba, büyükanne), sağ kalan eş, evlatlık ve Hazine (Devlet) kanuni mirasçı olarak kabul edilmiştir. Ölen kişi, sağlığında vasiyet yoluyla veya miras sözleşmesi yapmak su-

retiyile mansup mirasçılar da tayin edebilir. Mirasçı olabilmek için, miras bırakanın ölümü halinde hak ehliyetine yani medeni haklardan yararlanma ehliyetine sahip olmak gerekir. (M.K. Md. 522) Bunun yanı sıra, miras bırakanın ölümünde sağ olmak ve mirastan mahrum bulunmamak da mirasçı olabilmek için diğer şartlardır.

Mirasla ilgili bu genel açıklamalardan sonra vergi kanunlarında yer alan, mirasçıların murisle ilgili sorumluluklarına ve murisin işine devam edip etmemelerine göre vergisel yükümlülüklerine ilişkin düzenlemeler aşağıda açıklanmaya çalışılmıştır.

II. MİRASÇILARIN MURİSLE İLGİLİ SORUMLULUKLARI

Medeni Kanun'un 539. maddesinin 1. fıkrasına göre, "Kanun'da açıkça yazılı haller dışında, ölen kimsenin alacakları, tüm hakları ve malları mirasçılarına intikal eder ve bu mirasçılar ölenin borçlarından kişisel olarak sorumlu olurlar. Gerek kanuni gerekse mansup mirasçılar, kanun gereği ölenin borçlarından hem tereke hem de kendi mal varlıkları ile sınırsız biçimde sorumlu olurlar."

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun (V.U.K.) 12. maddesinde de paralel bir düzenleme yer almaktadır. Bu maddeye göre; "Ölüm halinde mükelleflerin ödevleri, mirası reddetmemiş kanuni ve mansup mirasçılara geçer. Ancak, mirasçılardan her biri ölünün vergi borçlarından miras hisseleri nispetinde sorumlu olurlar."

Mirasçıların bu ödevlerden ve murisin varsa vergi borçlarından kurtulma yolu ancak mirasın reddedilmesi ile mümkündür. Mirasın reddi, Medeni Kanun'un 545-558. maddelerinde ayrıntılı düzenlenmiştir. Medeni Kanunu'nun 546. maddesine göre mirasçıların, mirası ölüm tarihinden itibaren 3 ay içerisinde reddetme hakları vardır. Mirasın reddi sulh hukuk mahkemesine yazılı ve sözlü olarak yapılmalıdır. 3 ay içerisinde mirası reddetmeyen veya 3 aydan önce miras üzerinde tasarrufta bulunan mirasçılar mirası kabul etmiş sayılırlar. Bu 3 aylık süre bir zamanaşımı süresi değil hak düşürücü süredir. Mi-

rası reddetmeyen mirasçılarının ölenin vergi borçları karşısındaki sorumluluğu mirastaki hissesi oranında ancak tüm malvarlığı ile olacaktır.

A. Ölüm Olayının Bildirilmesi

V.U.K.'un 164. maddesine göre "Ölüm, işi bırakma hükmündedir. Ölüm, mükellefin mirası reddetmemiş mirasçıları tarafından vergi dairesine bildirilir. Mirasçılardan her hangi birinin ölümü bildirmesi diğer mirasçıları bu ödevden kurtarır." Aynı Kanun'un 168. maddesinde ise; "iş bırakma eden mükellefin, durumu terk tarihinden itibaren 1 ay içerisinde vergi dairesine bildirmesi gerektiği" hükmü yer almaktadır. 16. maddede ise; "vergi kanunlarında hüküm bulunmayan hallerde, ölüm dolayısıyla mirasçılara geçen ödevlerin yerine getirilmesinde bildirme ve beyanname verme sürelerine 3 ay eklenir." Dolayısıyla, ölüm işi bırakma hükmünde olduğu için mirasçılar bunu V.U.K.'un 168. maddesine göre vergi dairesine bildirmekle yükümlüdürler. V.U.K.'un 16. maddesine göre de bu bildirim süresine 3 ay daha eklenecektir. Buna göre ölüm olayı, mirasçılar tarafından 4 ay içinde vergi dairesine bildirmek zorundadırlar.

B. Beyanname Verme Süreleri

1. Gelir Vergisi Beyannamesi

Gelir Vergisi Kanunu (G.V.K.) ise ölüm durumunda farklı bir süreye yer vermiştir. G.V.K.'nın 92. maddesine göre; mükellefler, bir takvim yılı içerisinde elde ettikleri gelirlerini bir beyanname ile ertesi yılın mart ayının 15. günü akşamına kadar vermek zorundadırlar. İkinci fıkraya göre ise, ölüm halinde gelir vergisi beyannamesi ölüm tarihinden 4 ay içerisinde verilir.

Ölüm durumunda G.V.K. açısından iki dönem bir başka deyişle iki ayrı gelir vergisi beyannamesi söz konusu olacaktır. Birincisi murisin geçmiş takvim yılına ilişkin vereceği gelir vergisi beyannamesi diğeri ise ölümünün olduğu yıla (kıst döneme) ait yıllık gelir vergisi beyannamesidir.

G.V.K.'nın 92. maddesinin ikinci fıkrasındaki hükme istinaden, murise ait kıst dönem gelir vergisi beyannamesinin, ölüm tarihinden itibaren 4 ay içinde

verilmesi gerekmektedir. V.U.K.'nın 16. maddesindeki üç aylık süre, gelir vergisi beyannamesi verme süresi için geçerli değildir. Zira, G.V.K.'da ölüm halinde gelir vergisi beyannamesinin ne zaman verileceği özel olarak düzenlenmiştir. V.U.K.'un 16. maddesinde ise, 3 aylık sürenin vergi kanunlarında hüküm bulunmayan hallerde söz konusu olacağı belirtilmiştir.¹

Bazı yorumcular, geçmiş yıl beyannamesini vermeden ölen mükellefin yıllık gelir vergisi beyannamesinin V.U.K.'un 16. maddesi gereğince mirasçılar tarafından normal beyanname verme süresi olan Mart ayının 15. günü akşamından itibaren 3 ay eklenerek 15 Haziran tarihine kadar verilmesi gerektiği yönünde görüş bildirmektedirler. Ancak bu durumda, geçmiş yılın vergileri daha sonra ödenecek, cari yıl beyannamesi daha önce verileceğinden indirim ve zarar mahsupları yönünden beyannameler arasındaki ilişki kurulamayacaktır. Dolayısıyla G.V.K.'nın 92. maddesi hükmüne göre bu görüşe katılmak mümkün değildir.²

Maliye Bakanlığı'nın konuya ilişkin 19.04.1994 tarih 28812 sayılı muktezası da yukarıdaki görüşü destekler niteliktedir. Bu muktezaya göre; 15.01.1994 tarihinde ölen bir mükellefin, gerek 1993 gerekse 01.01.1994 - 15.01.1994 kıst dönemine ilişkin yıllık gelir vergisi beyannamesinin ölüm tarihinden itibaren 4 ay içerisinde (15.05.1994 tarihine kadar) verilmesi gerekmektedir.

Sonuç olarak, murisin geçmiş yıl beyannamesini vermemesi durumunda, hem geçmiş yıla ilişkin hem de kıst döneme ilişkin yıllık gelir vergisi beyannamesi ölüm tarihinden itibaren 4 ay içerisinde verilecektir.

2. KDV ve Muhtasar Beyanname

KDV Kanunu'nun 41/4 maddesine göre işi bırakan mükelleflerin KDV be-

- 1 Mahmut Vural, "Murisin Faaliyetini Devam Ettiren Mirasçıların Vergisel Ödevleri. "Maliye Postası, Sayı: 521 (15 Mayıs 2002), s. 49.
- 2 Emrullah Kırazcı, "Ferdî Bir İşletme Sahibinin Ölümü Halinde Mirasçıların G.V.K. ve V.U.K. Çerçevesinde Sorumluluk ve Ödevleri, "Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Bülteni, Sayı: 141-142, (Kasım, Aralık - 2002), s. 15.

yannamesi, işin bırakıldığı tarihi izleyen ayın 20. günü akşamına kadar verilir. Daha önce de ifade edildiği üzere, ölüm işi bırakma anlamına gelmektedir. Ancak, KDV Kanunu'nda ölüm haline ilişkin KDV ve Muhtasar Beyannamelerin verilme sürelerine ilişkin özel bir düzenleme yapılmamıştır. Dolayısıyla, her iki beyannamenin verilme süresinin hesabında V.U.K.'un 16. maddesi hükmü geçerlidir. Bu nedenle, KDV Kanunu'nun 41/4 maddesindeki beyanname verme süresine 3 aylık sürenin eklenmesi gerekmektedir. Ölüm tarihinden önceki vergilendirme dönemine ait (kıst döneme) KDV beyannamesinin de henüz verilmemiş olması halinde, 3 aylık ek süre bu beyanname içinde geçerli olacaktır.³

Örnek :

07.03.2004 tarihinde vefat eden ve butik işletmeciliği yapan mükellefin 1.3.2004-7.3.2004 dönemine ait KDV beyannamesinin, 20.7.2004 tarihine kadar verilmesi gerekir. Normal beyanname verme tarihi 20.04.2004 iken ölüm dolayısıyla bu süreye 3 ay eklenerek, süre 20.07.2003 tarihine kadar uzamıştır. Murisin ölüm tarihi itibarıyla, 2004/Şubat dönemine ait KDV beyannamesinin de verilmemiş olması halinde, bu beyannamenin normal süresine 3 ay eklenerek 20.06.2004 tarihine kadar mirasçılar tarafından verilmesi gerekmektedir.

3. Geçici Vergi Beyannamesi

G.V.K.'nın Mükerrer 120. maddesine göre, bazı ticari kazanç ve serbest meslek kazanç sahipleri vergilendirme döneminin gelir vergisine mahsup edilmek üzere ilgili hesap döneminin altışar aylık (4444 sayılı Kanun ile değişmeden önceki şekli üçer aylık) dönemler itibarıyla hesaplanan kazançlarını vergilendirme dönemini izleyen ikinci ayın 10. günü akşamına kadar bir beyanname ile vergi dairesine bildirecekler ve bu kazançlar üzerinden hesaplanan geçici vergilerin ise aynı ayın 17. günü akşamına kadar ödeyeceklerdir.

3 Vural, s. 50.

Aynı maddenin 6. fıkrasında işin bırakılması halinde, işin bırakıldığı dönemi izleyen dönemlerde geçici vergi ödenmez hükmü yer almaktadır.

V.U.K.'un 164. maddesine göre ölüm işi bırakma hükmünde olduğundan, mirasçılar tarafından ölüm tarihinden sonraki dönemlerde geçici vergi ödenmez sonucuna varılabilir. Ancak, normal işi bırakma ile ölüm nedeni ile işin bırakılması aynı şey değildir. Ölüm dolayısıyla, yıllık gelir vergisi beyannamesi verme süresine 4 ay ekleneceği G.V.K.'da yer almaktadır. Bu nedenle, ölüm nedeniyle verilecek geçici vergi beyanname süresinin yıllık gelir vergisi beyannamesinden daha sonraki bir tarihe rastlaması halinde geçici vergi beyannamesinin verilmesine gerek yoktur. Çünkü faaliyet dönemi ile asıl beyanname daha önceden verilmiş tarh edilen vergilerde ödenmiş olacaktır.

Örnek:

20 Ocak 2004 tarihinde ölen bir mükellefin Ocak - Aralık 2004 dönemine ilişkin geçici vergi beyannamesi (V.U.K.'un 16. maddesindeki genel ek süreye istinaden 10 Şubat 2004 tarihine 3 ay eklenmek suretiyle) 10 Mayıs 2004 tarihine kadar, gerek 2004 yılı gerekse 1-20 Ocak 2004 dönemine ilişkin yıllık gelir vergisi beyannamesi ise ölüm tarihinden itibaren 4 ay içerisinde yani 20 Mayıs 2004 tarihine kadar verilecektir.

01.01.2004-20.01.2004 dönemine ilişkin geçici gelir vergisi beyannamesi (10 Mayıs 2004 tarihine 3 ay eklenmek suretiyle) 10 Ağustos 2004 tarihine kadar verilmesi gerekmekte ise de bu döneme ilişkin yıllık gelir vergisi beyannamesi 20 Mayıs 2004 tarihinde verileceğinden bu döneme ilişkin geçici gelir vergisi beyannamesi verilmesine gerek kalmamaktadır.⁴

4. Veraset ve İntikal Vergisi

Veraset, ölen bir kişinin mal varlığının hayatta bulunan gerçek ve tüzel kişilere (mirasçılara) geçişidir. Ancak, verasete konu olan malların mülkiyetinin geçişi tek başına mükellefiyeti doğurmaz. Veraset ve İntikal vergisine has

4 Kirazcı, s. 16.

olan bir özellik vardır ki, vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi için mirasçıların beyanı veya vergi dairesinin olayı tespiti gerekir.

Örneğin, bir şahsa miras kaldığı ve mirası da reddetmediği halde, 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nda belirtilen süreler içerisinde veraset ve intikal beyannamesini vermediği ve bu durum yıllar sonra vergi dairesi tarafından başka yollarla tespit edildiği takdirde mükellefiyet vergi dairesinin tespiti üzerine başlar.⁵

Veraset ve İntikal Vergisi beyanname verme süresi, ölümün vuku bulduğu yere göre farklılık göstermektedir. Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 9. maddesine göre beyanname, "Ölüm Türkiye'de vuku bulmuş ise mükelleflerin Türkiye'de bulunmaları halinde ölüm tarihini takip eden 4 ay içinde; mükelleflerin yabancı bir memlekette bulunmaları halinde ölüm tarihini takip eden 6 ay içinde" verilir.

Anılan maddenin devamında beyanname, "Ölüm yabancı bir memlekette vuku bulmuş ise mükelleflerin Türkiye'de bulunmaları halinde ölüm tarihini takip eden 6 ay içinde, mükellefler müteveffanın bulunduğu memlekette oldukları takdirde ölüm tarihini takip eden 4 ay içinde, mükellefler müteveffanın bulunduğu yerin dışında başka bir yabancı memlekette oldukları takdirde ölüm tarihi takip eden 8 ay içinde verilir.

5. Emlak Vergisi

Emlak vergisi de beyan üzerinden alınan vergilerdendir. Emlak vergisinin mükellefi, ölüm halinde vergiye konu emlakın (bina, arsa ve arazinin) maliki öldüğüne göre haliyle mirası reddetmemiş mirasçılar olmaktadır. Dolayısıyla bu mirasçılar kendilerine intikal eden mülk üzerinde, iştirak halinde mülkiyet çerçevesinde ve medeni hukukun mirasta onlar için öngördüğü payları oranında malik durumuna geçmektedirler.⁶

5 Mehmet Tahir Ufuk, "Mirasçıların Gelir, katma Değer ile Veraset ve İntikal Vergileri Açısından Beyanname Verme ve Ödeme Süreleri, "Diyalog, Sayı: 175 (Kasım 2002), s. 29.

6 Ali Hadi Orhun, "Bir İşletme Sahibinin Bu Dünyaya Veda Etmesi Halinde Mirasçıların Karşılaşacağı Vergisel Sorunlar", Maliye ve Sigorta Yorumları, Sayı: 294 (15 Nisan 1999), s. 37.

Emlak Vergisi Kanunu'nun "Beyanname verme süresi"ni belirleyen 23. maddesi (b) bendinde yollama yapılan ve vergi değerini tadil eden sebepler arasında gösterilen 33/6. maddesinde yer alan; "Bir bina veya arazinin tak-sim veya ifraz edilmesi veya mükellefin değişmesi" ifadesiyle kastedilen du-rum ölüm halinde de söz konusudur ve mükellefleri değiştirmektedir. İşte bu durum aynı kanunun 23/b bendine göre, değişikliğin vuku bulduğu bütçe yılı içerisinde yani örneğin ölüm 13.05.2004 takvim yılı içinde olmuşsa 31.12.2004 tarihine kadar beyannamenin emlakın bulunduğu yerdeki ilgili be-lediyeye verilmesi gerekmektedir. Ancak aynı maddede, değişikliğe ilişkin olay bütçe yılının son üç ayı içinde (ekim, kasım, aralık) vuku bulduğu takdir-de bildirim, olayın vuku bulduğu tarihten itibaren 3 ay içinde verilir. Bu hükme göre, ölüm olayı mesela Kasım 2003'te vuku bulursa beyanname, bu tarihten itibaren 3 ay içinde yani Şubat 2004'te verilecektir. Dolayısıyla, bütçe yılı aşı-larak diğer bütçe yılına intikal ederek emlak vergisi beyannamesi verilecektir.

Mirasçılar, iştirak halinde mükellefiyet halinde bulunduklarından müşterek imzalı bir beyanname verebilecekleri gibi tek tek te beyanda bulunabilirler. Mülkiyet konusunu teşkil eden gayrimenkul için kesinleşen vergi değeri bütün mükellefler için geçerli olur ve beyan farklılıkları varsa buna göre düzeltilir. Mükellefler vergiden müteselsilen sorumlu olurlar. Tek tek beyanda tarhiyat ayrı ayrı yapılsa bile sorumlulukta teselsül esastır.

C. Vergileri Ödeme Süresi

V.U.K.'un 112. maddesinde; ölüm nedeniyle ölen adına verilen beyanna-meler üzerine tarh olunan vergilerin tamamının beyanname verme süresinde ödeneceği, ancak 6183 sayılı Kanun gereğince teminat gösterilmesi duru-munda taksit süresi geçmeyenlerin taksit sürelerinde, taksit süresi geçmiş olanların ödeme sürelerinin 3 ay uzayacağı hükümleri yer almaktadır.

6183 sayılı Kanun'un 50. maddesinin 2. fıkrasına göre "Borçlunun ölümü halinde terekenin borçlarından dolayı ölüm günü ile beraber 3 gün içinde ta-kip geri bırakılır". Ayrıca 3. fıkraya göre ise; "mirasçılar mirası kabul veya red-

detmemişlerse bu hususta Medeni Kanun'daki muayyen müddetler geçinceye kadar takip geri bırakılır".

D. Vergi Cezası

V.U.K.'un 372. maddesine göre ölüm halinde vergi cezası düşer. Buna göre, amme borçlusunun ölümü ile vergi cezasının kesinleşmiş olup olmamasının bir önemi bulunmamakta her halükarda ceza düşmektedir. 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 zamnında ödememeleri durumunda ekonomik değer kaybına uğrayacak olan kamu alacağının değerinin korunmasını sağlamaya yönelik yaptırımlardır.

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun'un 7. maddesinin 1. ve 2. fıkralarına göre; "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 hüküm dışındadır. Mirasın tutulan defter mucibince kabulü halinde mirasçı, deftere kaydedilmiş olsa dahi amme alacağından mirastan kendisine düşen miktar ile mesuldür."

Amme borçlusunun ölümü halinde, amme alacağına tekabül eden gecikme zammından mirası reddetmemiş mirasçılar hisseleri oranında sorumlu olmalıdırlar. V.U.K.'un 12, 372 ve 6183 sayılı Kanun'un 7. maddelerinde yatan ifadelerden de bu çıkarılmaktadır. Ancak, burada mirasçılara yapılacak takibat sırasında (3 aylık bekleme süresinden sonra) gecikme zammı uygulanacaktır. Bu nedenle gecikme zammı mirasçılara intikal ederek, mirasçılardan hisseleri oranında tahsil edilecektir.⁷

7. Tezcan Atay, "Ölüm Durumlarında Gecikme Zammı Uygulaması," Maliye ve Sigorta Yorumları, Sayı: 371 (1 Temmuz 2002), s. 99.

E. Defter ve Belgelerin Saklanması ve İbrazı

Ölenin mirası reddetmemiş mirasçıları ölene ait defter ve belgeleri V.U.K.'un hükümlerine göre zamanaşımı süresi içerisinde saklamak ve yetkili makamlar tarafından istenildiğinde ibraz etmek zorundadırlar. Sorumluluk mirası reddetmemiş mirasçıların tümüne aittir. Ancak, mirasçılardan birisinin bu sorumluluğu yerine getirmesi diğer mirasçıları sorumluluktan kurtaracaktır.⁸

Ölüm, işi bırakma hükmünde sayıldığından, mükellefin mirası reddetmemiş mirasçıları, işi bırakma bildiriminde bulunulacak süre olan 1 ay (V.U.K. Md. 168) içerisinde anlaşmalı matbaalara bastırılmış veya notere tasdik ettirilmiş belgelerden, kullanılmamış olanlar ile en son kullanılan ciltleri, bağlı bulunan vergi dairesine ibraz ederek kullanılmamış belgelerin iptal edilmesini sağlamaları gerekmektedir.⁹

F. Yazar Kasalar

Murisin işletmesinde ödeme kaydedici cihaz (yazar kasa) bulunması halinde, mirasçıların bu cihazları kullanmaları da özellik taşımaktadır.

Mirasçıların ölüm tarihinden itibaren 30 günlük süre içerisinde vergi dairesine müracaat etmek suretiyle, ödeme kaydedici cihazın mali hafızasında bulunan mali bilgileri tespit ettirerek, ödeme kaydedici cihaza ait önceki levhanın iptal edilmesi ve yeni levhanın çıkarılmasından sonra kullanmaya başlamaları gerekmektedir.¹⁰

III. MİRASÇILARIN İŞE DEVAM ETMELERİ HALİNDE VERGİLENDİRME

A. Mirasçıların İşe Başlamayı Bildirim Süresi ve Murisin Defterlerinin Kullanılması

Murisin faaliyetine yönelik mükellefiyeti, ölüm tarihi itibarıyla kalkmaktadır. Mirasçılar, kendilerine muristen veraset yoluyla intikal eden işletmenin faali-

⁸ Kirazcı, s. 16

⁹ Vural, s. 51

¹⁰ Vural, s.55

yetini sürdürmek isteyebilecekleri gibi faaliyete devam da etmeyebilirler. Mirasçıların işe devam etmek istemeleri durumunda, işe başlama bildiriminin hangi sürede yapılacağı ve mirasçılarının murisin defterlerini kullanıp kullanamayacağı gibi sorunlar ortaya çıkmaktadır.

Bilindiği gibi, işe başlama bildiriminin, V.U.K.'un 168. maddesinin 1. ben-
dine göre, işe başlama tarihinden önce yapılması gerekmektedir. Ancak, ölüm olayının ne zaman meydana geleceğinin önceden bilinmesi mümkün ol-
madığından, faaliyete devam edecek mirasçılarının işe başlama bildirimlerini, ölüm-
den önce yapmalarına imkan bulunmamaktadır. Bu durum ise, işe baş-
lama bildiriminin ölümünden sonra yapılmasını haklı olarak zorunlu kılmakta-
dır.¹¹

Bu konuda Maliye Bakanlığı, V.U.K.'un "yetki" başlığı altında düzenlenen
mükerrer 257. maddesine dayanarak 10.04.2001 tarih ve 2001/1 sayılı
V.U.K. İç Genelgesi'ni yayımlamıştır. Bu genelgeye göre, murisin ölümünden
itibaren mirasçılarının aynı işe aralıksız devam etmeleri halinde, ölüm tarihinin
muris için işi bırakma, mirasçılar için ise işe başlama olarak kabul edilmesi,
işe devam edecek olan mirasçılarının ölüm tarihini takip eden 1 ay içinde bildi-
rimde bulunmaları durumunda işe başlama bildiriminin zamanında yapıldığı-
nın kabul edilmesi ve mirasçılarının mükellefiyetlerinin murisin ölüm tarihinden
itibaren tesis edilmesi gerekmektedir.

Ayrıca, söz konusu İç Genelge, V.U.K.'un mükerrer 257. maddesinde yer
alan yetkiye dayanarak, murisin mevcut defter ve belgelerinin ölüm tarihini
içeren hesap dönemi sonuna kadar işe devam eden mirasçılar tarafından kul-
lanılmasını uygun görmüştür. Bu durumda, murisin faaliyetine yönelik hesap-
larının ölüm tarihi itibarıyla kapatılması ve işe devam eden mirasçılarının he-
saplarının ise yeniden açılması gerekmektedir. Ayrıca, işe devam eden mi-
rasçılarının söz konusu hesap döneminin son ayı içinde, yeni hesap dönemi

11 Adil Öner, "Mirasçılarının İşe Devam Etmeleri Halinde KDV, İşe Başlama Bildiriminin Süresi ile Murisin Defterlerinin Kullanıp Kullanılmayacağı," Yaklaşım, Sayı: 102 (Haziran 2001), s. 199.

için kendi adlarına defter tasdik ettirmeleri ve usulüne uygun olarak belgelerini anlaşmalı matbaalara bastırmak veya notere tasdik ettirmek suretiyle kullanmaları gerekmektedir.¹²

Bu açıklamalardan da anlaşılacağı gibi, mirasçılar işe aralıksız devam etmeleri halinde ölene ait defter ve belgeleri ölümün olduğu hesap dönemi sonuna kadar kullanabileceklerdir. Ancak, mirasçılar mükellefiyet tesis ettirdikleri tarihten itibaren ölene ait belgelere kendi sicil numaraları ile isim ya da unvanlarını yazmaları gerekir.

Örnek :

Ticari faaliyette bulunan Bay (A) 24.05.2001 tarihinde vefat etmiştir. Eşi ve 2 çocuğu murisin faaliyetini devam ettirmeye karar vermiştir. Bu durumda, Bay (A)'nın 2001 yılı tasdik ettirdiği defterler ile kullanmakta olduğu belgeler, mirasçılar tarafından 24.05.2001 tarihinden 31.12.2001 tarihine kadar kullanılmaya devam edilebilecektir. Bu süre içerisinde, murisin bastırdığı belgelerin tükenmesi halinde yeni belgelerin mirasçılar adına bastırılacağı açıktır. Murisin hesapları ise 24.05.2001 tarihinde kapatılacak, buna göre oluşacak kâr veya zarar, mirasçılar tarafından muris adına verilecek geliri vergisi beyanamesi ile beyan edilecektir.¹³

B. Murisin Faaliyetine Mirasçıların Tamamının Devam Etmesi Durumu

Murisin ölümünden sonra, işletmenin belli bir süre kapalı kalmasının ardından mirasçıların bu faaliyeti devam ettirmeleri halinde, faaliyetin sürdürüldüğünün kabul edilip edilmeyeceği sorusu akla gelmektedir. Mirasçıların, murisin sürdürdüğü faaliyeti devam ettirmeyecekleri yönünde vergi dairesine beyanda veya bildirimde bulunmamaları halinde, işe devam ettikleri kabul edilir.¹⁴

Gelir Vergisi Kanunu'nun 81. maddesinin 1. bendinde (1999-2002 yılları

¹² a.g.e., s. 199

¹³ Mahmut Vural, "Murisin Faaliyetini Sürdüren ve Sürdürmeyen Mirasçılarda Vergileme", Malîye Postası, Sayı: 500 (1 Temmuz 2001), s. 46.

¹⁴ Vural, 'Murisin Faaliyetini Devam Ettiren Mirasçıların Vergisel Ödevleri, s. 52.

gelirlerine uygulanmak üzere, 4444 sayılı Kanunla G.V.K.'na eklenen Geçici 56. maddesinin (E) fıkrasının 1 numaralı bendinde), *"Ferdî bir işletme 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"* halinde değer artışı kazancının hesaplanmayacağı ve vergilendirme yapılmayacağı hükme bağlanmıştır.

Yine G.V.K.'nın Mükerrer 80. maddesinin 4 numaralı bendinde (1999-2002 yılları gelirlerine uygulanmak üzere, 4444 sayılı Kanunla G.V.K.'na eklenen Geçici 56. maddesinin (D) fıkrasının 4 numaralı bendinde) yer alan *"ortaklık haklarının ve veya hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar"* ile sözkonusu maddenin 5 numaralı bendinde (Geçici 56. maddenin (D) fıkrasının 5 numaralı bendinde) yer alan *"faaliyeti durdurulan bir işletmenin kısmen veya tamamen elden çıkarılmasından doğan kazançlar"* değer artış kazancıdır ve vergiye tabi tutulacaktır.

Bu hükümlere göre, ferdi bir işletme sahibinin ölümü halinde, ölüm tarihi itibarı ile ticarî işletmenin faaliyetinin durduğu kabul edilmektedir. Bir başka deyişle, ölüm tarihi ve mirasçılardan bir veya birkaçının söz konusu işletmeyi kendi adlarına işletmeye başladıkları tarih arasında mirasçılarca bir faaliyette bulunulmamış ise, ölüm tarihi itibarı ile faaliyetin sona erdiğinin kabul edilmesi gerekir. Ölüm nedeni ile faaliyeti durdurulan işletmedeki hisselerin mirasçılarca devredilmesi halinde elde edilecek kazancın değer artış kazancı olarak vergilendirilmesi gerekmektedir.¹⁵

G.V.K.'nın 81/1 maddesine istinaden, murisin ölüm tarihi itibarı ile değer artış kazancı hesaplanmayacak ancak mirasçıların ticarî kazanç yönünden mükellefiyetleri tesis edilerek ölüm tarihinden sonra elde ettikleri gelirin ticarî kazanç olarak vergilendirilmesi yoluna gidilecektir. Ölüm tarihine kadar olan

15 a.g.m., s. 53

döneme ait gelir muris bünyesinde bundan sonraki gelir ise mirasçılar bünyesinde vergilendirilecektir.¹⁶

KDV Kanunu'nun 17/4-c maddesine göre; *"G.V.K.'nın 81. maddesinde belirtilen işlemler ve K.V.K.'na göre yapılan devir ve bölünme işlemleri katma değer vergisinden müstesnadır."* Bu nedenle, yukarıda belirtilen G.V.K.'nın 81. maddesi ve Geçici 56. maddesinin (E) fıkrasının 1. bendine göre mirasçıların işletmeyi aynen devir alması durumunda bu devir işlemi, KDV Kanunu'nun 17/4-c maddesine dayanılarak değer kazancı sayılmayacak ve KDV hesaplanmayacaktır. Muris adına verilen son katma değer vergisi beyannamesinde "sonraki döneme devreden KDV" olarak beyan edilen bir vergi var ise, bu vergi yürütülen ticari faaliyetin nedeni ile hesaplanan vergiden indirim konusu yapılabilecektir.

C. Murisin Faaliyetine Mirasçıların Bir Kısımının Devam Etmesi Durumu

1) Ölüm Tarihi ile Mirasçıların Mükellefiyet Tesis Ettirdikleri Tarih Arasında Faaliyette Bulunulması

Murisin ölüm tarihi ile mirasçılardan bir veya birkaçının mükellefiyet tesis ettirdiği tarih arasındaki dönemde mirasçılarca faaliyette bulunulmuş ise, mirasçıların adi ortaklık halinde faaliyet gösterdiğinin kabul edilmesi gerekir. Adi ortaklık şeklinde faaliyet gösteren mirasçılar, muristen intikal eden ticari işletmeyi kayıtlı değeri ile aynen devralarak faaliyete devam ediyorlarsa bu devir işlemi nedeni ile değer artış kazancı ve KDV hesaplanmayacaktır.

Adi ortaklık halinde faaliyet gösterilmekte iken bir kısım mirasçıların ortaklıktaki hisselerine diğer varislere veya başka şahıslara satmaları halinde bu satıştan elde edilen kazancın değer artış kazancı olarak vergilendirilmesi gerekmektedir.¹⁷

Adi ortaklık halinde faaliyet gösterilmekte iken ortaklardan bazılarının hisselerini ortaklık sona ermeyecek şekilde, diğer ortaklara veya başka şahıslara

¹⁶ Vural, "Murisin Faaliyetini Sürdüren ve Sürdürmeyen Mirasçılarda Vergileme", s. 42.

¹⁷ Maliye Bakanlığı'nın 11.07.1997 tarih ve 43/4305-72/28952 sayılı muktezası.

ra satmaları halinde bu devir işlemi KDV'ye tabi olmayacaktır. Ancak, adi ortaklığın ferdi işletmeye dönüşmesi sonucunu doğuran hisse devirleri KDV'ye tabi olup, ortaklık tarafından faaliyete devam edecek ortağa kesilecek fatura da ayrıca KDV hesaplanacak ve beyan edilecektir.¹⁸

Örneğin, ikiden fazla ortağı bulunan ortaklıklarda, ortaklardan birinin ölümü ve mirasçılarca faaliyete devam edilmeyip murisin hisselerinin diğer ortaklara devredilmesi halinde, ortaklığın aynen devam etmesi şartıyla hisse devir işlemi KDV'ye tabi olmayacaktır. Mirasçıların murisin yerine faaliyete devam etmeleri halinde de KDV yönünden vergilendirme yapılmayacaktır. Ancak, ortaklardan birisinin ölümü ve mirasçılarca faaliyete devam edilmemesi nedeniyle ortak sayısının bire inmesi durumunda ortaklık şahsi işletme haline dönüşeceğinden, ortaklığın tüm malvarlığı üzerinden faaliyete devam eden ortağa fatura düzenlenmesi ve KDV hesaplanması gerekmektedir.¹⁹

2) Ölüm Tarihi ile Mirasçıların Mükellefiyet Tesis Ettikleri Tarih Arasında Faaliyette Bulunulmaması

Murisin ölüm tarihi ile mirasçılardan biri veya birkaçının söz konusu işletmeyi kendi adlarına işletmeye başladıkları tarih arasında mirasçılarca faaliyette bulunulmamış ise, ölüm tarihi itibari ile faaliyetin sona erdiğinin kabul edilmesi gerekir.²⁰ Faaliyeti duran işletmeye ait işletmeye ait malların intikalinde KDV uygulanmaması gerekir.

Murisin ölüm tarihi ile varislerden biri veya birkaçının mükellefiyet tesis ettirdiği tarih arasındaki dönemde mirasçılarca faaliyette bulunulmaması halinde, her bir mirasçının işletmedeki hissesinin faaliyete devam edecek mirasçı veya mirasçılara devretmelerinden elde edilecek kazancın değer artış kazancı olraka vergilendirilmesi ve bu işlemin KDV'ye tabi tutulmaması gerekmektedir. Faaliyete devam edecek mirasçı bu şekilde devraldığı mallar için gider

18 Maliye Bakanlığı'nın 24.11.1993 tarih ve 80/01-2313/73290 sayılı muktezası.

19 Öner, s. 200.

20 Maliye Bakanlığı'nın 23.11.1993 tarih ve 79/17-1412/72908 sayılı muktezası

pusulası düzenleyecektir. Gider pusulası ile alınan mallar için KDV hesaplanması ve indirim konusu yapılması söz konusu değildir. Ancak, murisin son dönem beyannamesinde beyan edilen “devreden katma değer vergisi”nin, faaliyete devam eden mirasçı tarafından indirim konusu yapılacağı tabiidir.²¹

2) İşletmenin Faaliyetini Devam Ettiren Mirasçıya Diğer Mirasçıların Hisselerinin Devri Durumu

G.V.K.’nın Mükerrer 80. maddesinin 4 numaralı bendine ve Geçici 56. maddesinin (D) fıkrasının 4 numaralı bendine göre “ortaklık haklarının veya hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar” değer artış kazancıdır. Bu konuda, Maliye Bakanlığı, 11.07.1997 tarih ve 43/4305-72/28952 sayılı muktezasıyla, “Sahibinin ölümüyle mirasçılara intikal eden işletmenin faaliyetine mirasçılardan bir veya birkaçı tarafından devam edilmesi halinde, sadece faaliyette bulunan mirasçılar için ticari kazanç bakımından mükellefiyet tesisinin yapılması, faaliyette bulunmayan diğer mirasçıların kendilerine intikal eden ortaklık hisselerini diğer mirasçılara veya başka kişilere satmak suretiyle elden çıkarmalarından doğan kazancın ise değer artışı kazancı olarak vergilendirilmesi, faaliyetine devam etmeyen kişilerin ticari kazançtan dolayı gelir vergisi mükellefiyetlerinin tesis edilmemesi gerekmektedir.” şeklinde görüşünü bildirmiştir.

Maliye Bakanlığı, aynı konuda 30.12.1998 tarih ve 50440 sayılı bir mukteza ile da “...Sahibinin ölümüyle mirasçılara intikal eden işletmenin faaliyetine mirasçılardan bir veya birkaçı tarafından devam edilmesi halinde, sadece faaliyette bulunan mirasçılar için mükellefiyet tesisinin yapılacağını, diğer mirasçıların kendilerine intikal eden hisselerini diğer mirasçılara satmak suretiyle elden çıkarmaları durumunda doğan kazancın ise değer artış kazancı olarak vergilendirilmesi gerektiği” yönünde görüş bildirerek bir önceki mukteza ile paralellik gösteren bir düzenleme getirmiştir.

G.V.K.’nın 81. maddesinin 1 numaralı bendinde ve Geçici 56. maddesinin

21 Vural, “Murisin Faaliyetini Sürdüren ve Sürdürmeyen Mirasçılarda Vergileme”, s. 44.

(E) fıkrasında yer alan istisnadan yararlanabilmek için mirasçılardan tamamının murisin faaliyetini devam ettirmeleri şart değildir. Mirasçılardan en az birinin murisin faaliyetini sürdürmesi yeterlidir.²²

7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde; "Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetinde bulunan şahıslara ait mallar ile Türkiye'de bulunan malların veraset tarikiyle veya herhangi bir suretle olursa olsun ivazsız bir tarzda şahıstan diğer şahsa intikale Veraset ve İntikal Vergisine tabidir..." denilmiş, anılan Kanun'un 2. maddesinin (d) fıkrasında ise, hibe yoluyla veya herhangi bir tarzda olan ivazsız iktisapların, 'ivazsız intikal tabiri' olarak ifade edilmiştir.

Bu hükümlere göre; şahıs işletme sahibinin ölümü halinde bu işletmenin mirasçılar tarafından diğer mirasçılara, veraset yoluyla veya her ne suretle olursa olsun intikali veraset ve intikal vergisine tabi olacaktır.²³

IV. MİRASÇILARIN İŞE DEVAM ETMEMELERİ

Murisin ölümü üzerine mirasçılardan işe devam etmemeleri halinde, KDV Kanunu'nun 17/4-c maddesindeki istisna hükmünün uygulanması mümkün değildir. Bu durumda, murisin işletmesindeki malların mirasçılar tarafından işletmeden çekilmesi söz konusu olacağından, bu işlemin emsal bedel üzerinden vergilendirilmesi gerekecektir. Mirasçılara intikal eden söz konusu malların daha sonra bunlar tarafından satışı ise, arızı faaliyet kapsamına girdiğinden, bu satışlara KDV uygulanmayacaktır.²⁴

A. İşletmenin Mirasçılar Tarafından Devir Alınmayıp Başka Bir Şirkete Devredilmesi Durumu

Mirasçılar tarafından işletmeye dahil iktisadi kıymetlerin kayıtlı değerleriyle aynen devir alınmayıp başka bir şirkete devredilmesi halinde, G.V.K.'nın 81. maddesinin 1 numaralı bendine göre, vergilendirilmeyecek diğer kazanç

22 Vural, "Murisin Faaliyetini Devam Ettiren Mirasçılardan Vergisel Ödevleri", s. 53.

23 Cavit Bilen, "Ferdî İşletme Sahibinin Ölümü Halinde Mirasçılardan Vergi Mevzuatı Karşısındaki Durumu", Yaklaşım, Sayı: 118, (Ekim 2002), s. 186.

24 Vural, "Murisin Faaliyetini Sürdüren ve Sürdürmeyen Mirasçılarda Vergileme", s. 44.

ve iratlar kapsamında değerlendirilmesi gerekir. Örneğin, mirasçılarının sahip olduğu adi ortaklık şeklindeki işletmenin, yine bu mirasçılar tarafından işletmeye dahil iktisadi kıymetlerin kayıtlı değerleriyle aynen devir alınmayıp, kollektif şirkete devredilmesi durumunda, vergilendirilmeyecek diğer kazanç ve iratlar kapsamında olacaktır.²⁵

B. Adi Ortaklıklar ve Şahıs Şirketlerinde Durum

Buraya kadar, şahıs işletmelerinde işletme sahibinin ölümü durumunda mirasçılarının vergi karşısındaki durumuna yer verildi. Şimdi ise, adi ortaklıklar ve şahıs şirketlerinde ölüm durumu değinilecektir.

Adi ortaklıkların tüzel kişilikleri yoktur. Adi ortaklığın sürdürülmesi konusunda mirasçılarla önceden yapılmış bir sözleşme yoksa, adi ortaklık Borçlar Kanunu'nun 538 - 541. maddeleri hükümlerine göre tasfiye olunur.

Kollektif şirketler ile adi komandit şirketlerde komandit ortağın ölümü halinde, şirket sözleşmesinde şirketin, ölen ortağının mirasçılarıyla devam edeceğine ilişkin bir hüküm yoksa şirket Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre tasfiye edilir (TTK MD. 195, 267). Şirket sözleşmesinde aksine hüküm yoksa komanditer ortağın ölümü tasfiyeyi gerektirmez ve ölen ortağın yerini mirasçılar alır (TTK Md. 255, 267).

Gerek adi ortaklıklarda ve gerekse şahıs şirketlerinde ortaklardan birinin ölümü halinde mirasçılar işe devam etseler dahi G.V.K.'nın 81/1. maddesi hükümlerinden faydalanamayacaktır. Ölüm tarihi itibarıyla ara bilanço ve kâr-zarar tespit edilecek ve ölen ortağın hissesine düşen kazanç mirasçılar tarafından beyan edilecektir.²⁶

V. SONUÇ

Ticari, sınai veya zirai faaliyette bulunan bir mükellefin ölümü durumunda, murisin ödevleri mirasçılara geçmekte ve mirasçılar murisin borçlarından sorumlu olmaktadır. Mirasçılar, murisin faaliyetine devam etmek istediklerinde

²⁵ Bilen, s. 185.

²⁶ Kirazcı, s. 17

uygulamada sorunlarla karşılaşmaktadır. Bunlardan biri, defter tasdiki ve belge düzeni ile ilgilidir. Maliye Bakanlığı yayımladığı iç genelgeyle, mirasçılarının işe devam etmeleri durumunda ölene ait defter ve belgelerin hesap dönemi sonuna kadar kullanabileceklerini belirtilerek bu soruna çözüm getirmiştir.

Mirasçıların murisin işine devam etmeleri durumunda ölüm, muris için işi bırakma mirasçılar için ise işe başlama tarihi olarak kabul edilmektedir. Mirasçıların murisin işine devam etmeleri durumunda vergilendirmenin nasıl olacağına ilişkin hükümler vergi kanunlarında yer almaktadır. Özetle, mirasçıların murisin işine devam etmeleri ve işletmenin aynen devir alınması durumunda değer artış kazancı hesaplanmayacak ve vergilendirme yapılmayacaktır. Ayrıca bu devir işlemi KDV'den müstesnadır. Ancak, mirasçılardan birinin veya birkaçının ortaklık haklarını veya hisselerini diğer mirasçılara veya 3. şahıslara intikal ettirmelerinden doğan kazançlar ise vergiye tabi diğer kazanç ve iratlar kapsamındadır. Aynı şekilde, mirasçıların, faaliyeti duran murisin işletmesini kısmen veya tamamen elden çıkarmaları durumunda bundan doğan kazançlar da değer artış kazancıdır bir başka deyişle diğer kazanç ve iratlar kapsamındadır ve vergiye tabi tutulacaktır.

Daha önce de ifade edildiği üzere ise, mirasçıların bu sorumluluklardan ve vergilendirmelerden kurtulmalarının yolu ise Medeni Kanun'daki şartlara göre mirasın reddi talebinde bulunmalıdır.

KAYNAKÇA

- Atay, Tezcan, "Ölüm Durumlarında Gecikme Zammı Uygulaması", Maliye ve Sigorta Yorumları, Sayı: 371 (1 Temmuz 2002).
- Akıntürk, Turgut, Medeni Hukuk, 7. Baskı, İstanbul, Beta Basım Yayın Dağıtım A.Ş., Nisan 1999.
- Kirazcı, Emrullah, "Ferdî Bir İşletme Sahibinin Ölümü Halinde Mirasçıların GVK ve VUK Çerçevesinde Sorumluluk ve Ödevleri", Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Bülteni, Sayı: 141-142 (Kasım-Aralık 2002).

- Orhun, Ali Hadi, "Bir İşletme Sahibinin Bu Dünyaya Veda Etmesi Halinde Mirasçılarının Karşılaşacağı Vergisel Sorunlar", Maliye ve Sigorta Yorumlar, Sayı: 294 (15.04.1999)
- Öner, Adil, "Mirasçıların İşe Devam Etmeleri Halinde KDV, İşe Başlama Bildiriminin Süresi ile Murisin Defterlerinin Kullanılıp Kullanılmayacağı", Yaklaşım, Sayı: 102 (Haziran 2001).
- Timur, Mehmet, "Ölen Mükellefin Vergi Borcu ve Mirasın Reddi," Yaklaşım, Sayı: 85 (Ocak 2000)
- Ufuk, Mehmet Tahir, "Mirasçıların Gelir, Katma Değer ile Veraset ve İntikal Vergileri Açısından Beyanname Verme ve Ödeme Süreleri, Diyalog, Sayı: 175 (Kasım 2002)
- Vural, Mahmut, "Murisin Faaliyetini Sürdüren ve Sürdürmeyen Mirasçılarda Vergileme", Maliye Postası, Sayı: 500 (1 Temmuz 2001)
- Vural, Mahmut, "Murisin Faaliyetini Devam Ettiren Mirasçılarının Vergisel Ödevleri", Maliye Postası, Sayı: 521 (15 Mayıs 2002)