



MİRASÇILARIN VERGİSEL ve DİĞER SORUMLULUKLARI

Yusuf AKDAĞ^(*)

1 - GİRİŞ

İnsan yaşamı doğal hayatın bir sonucu olarak bir gün son bulmaktır. Mükellefiyetin başlangıcından sona ermesine kadar geçen süreçte mükellefler bildirimler, defter ve belgeleri tutma ve düzenleme, muhafaza ve ibraz etme gibi sorumluluklarını yerine getirmek zorundadırlar. Aksi durum mükellefleri cezai yaptırımlarla ve tarhiyatlara karşı karşıya getirir. Yaşam süreci içinde insanlar sosyal ve hukuki yükümlülüklerini yerine getirmekle mükellef olurken ölüm halinde de yükümlülükler tamamlanmış sayılmamaktadır. Bu durumda ölümün resmi makamlar tarafından tescil edilerek ölen kişiden kalan hak ve sorumlulukların mirasçılar tarafından yerine getirilmesi zorunluluğu başlamaktadır.¹

Ölen kişinin vergi mükellefi olması, bu kişinin ölümünden sonra geride kalan mirasçıları açısından bir takım işlemlerin yerine getirilmesi sonucunu doğurmaktadır. Vefat eden vergi mükellefinin mirası reddetmemiş yakınları, bir takım sorumluluklarla karşı karşıya kalmaktadırlar. Bu sorumlulukların mirasçılar tarafından zamanında yerine getirilmesi gerekmektedir. Aksi takdirde mirasçılar, bir takım cezai yaptırımlarla karşı karşıya kalabilmektedirler.

4721 sayılı Türk Medeni Kanununun 599. maddesi uyarınca kişinin ölümü üzerine varislerin mirasçılık hakları doğmaktadır. Bu haklar, ölen kişinin sahip olduğu tüm mal varlığını, haklarını ve tasarruf işlemlerini kapsamaktadır. Ölen kişinin sahip olduğu tüm mal varlığının, haklarının ve tasarruf işlemlerinin mirasçılara geçmesi için varislerin, mirasçılık haklarını reddetmemeleri gerekmektedir. Bununla beraber mirasçıların mirası reddetme hakları da vardır. Mirasçıların üç ay içinde mirası reddetmeleri söz konusudur.

^(*) Vergi Müfettişi

¹ Mali Çözüm Ocak-Şubat 2011/Ayşe GINALI Mükellefin Ölümü Halinde Mirasçıların Sorumluluğu

Mirasçıların mirası kabullenmeleri halinde mirasçılarının, murisin vergisel ve diğer birtakım sorumluluklarını da yerine getirmeleri gerekmektedir. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 12. maddesinde ölüm halinde mükelleflerin ödevleri, mirası reddetmemiş kanuni ve mansup mirasçılarına geçer. Ancak, mirasçılardan her biri ölünün vergi borçlarından miras hisseleri nispetinde sorumlu olurlar hükmü yer almaktadır.²

Makalemizde ölüm halinde geride kalan mirasçılarının, vergisel yükümlülükleri ve sorumlukları; Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı, Sosyal Güvenlik Kurumu, Mesleki Teşekkül, Nüfus İdaresi, Ticaret Odası gibi kurumlar açısından yükümlülükleri ele alınarak değerlendirilmiştir.

2- VERASET İLAMININ (MİRASÇILIK BELGESİ) ALINMASI

Ölüm nedeniyle mirasçılarının yapması gerekenlerden biri veraset ilamı (mirasçılık belgesi) alınmasıdır. Veraset ilamı, ölen kişinin mirasçılarının, ne oranda mirasçı olduklarını gösteren, mirasçılığını ispat eden mahkemeden alınmış bir karardır. Veraset ilamı için murisin, kanuni mirasçılarının en az biri tarafından sulh mahkemesine başvurularak hasımsız olarak dava açılması gerekmektedir. 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu ile bir sınırlama getirilmediğinden Türkiye'nin herhangi bir yerindeki mahkemeye başvuru yapılması mümkündür ancak işlemlerin daha hızlı işlemesi açısından murisin nüfus kaydının bulunduğu yerdeki mahkemeye başvurulmasında fayda bulunmaktadır. Ayrıca 6217 sayılı 'Yargı Hizmetlerinin Hızlandırılması Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 14. maddesiyle Noterlik Kanunu'na eklenen 71/A, 71/B ve 71/C maddeler ile 1 Ekim 2011 tarihinde itibaren noterler de mirasçılık belgesi verebilmektedir.³

Veraset ilamı için ölüm tarihinden itibaren bir ay içerisinde müracaat edilmesi gerekmektedir. Veraset ilamını almak için Nüfus Müdürlüğünden alınmış Vukuatlı Nüfus Kayıt Örneği yeterli olup, Sulh Hukuk Mahkemesi aracılığı ile alınmak istenmesi durumunda bir dilekçe ekinde nüfus kayıt örneği ile başvuru yapılması gerekmektedir. Mahkeme/Noterler veraset ilamı talebi üzerine mirasçılarının ve paylarının tespiti için nüfus kayıtlarından yararlanır. Herhangi bir problem olmadığı durumda mahkeme/noterler veraset ilamı için karar verir. Bu karar temyiz edilemez ve aksi ispat edilene kadar geçerliliğini korur.⁴

Mirasçılıktan çıkarılan, mirastan yoksun olan, mirası reddeden veya mirastan feragat etmiş bulunan kimseler, mirasçılık hakkına sahip olmadıkları için, mirasçılık belgesi isteyemezler.

Mirasçılar, henüz paylaşılmamış terekenin iştirak halinde malikleri olup, terekede yer alan mal ve haklar üzerinde ancak birlikte tasarrufta bulunabilirler. Aynı şekilde, terekede yer alan taşınmazların tapuda hepsi adına tescil edilmesi gerektiğinden, bu tescile imkân veren mirasçılık belgesinde tüm mirasçılarının gösterilmesi gerekir⁵. Ayrıca şunu da belirtmek gerekir ki mirasçılık belgesi, yenilik doğuran (inşai) bir hüküm değildir.

² www.ozdogrular.com.tr/Yaklaşım Dergisi-Özcan ALTUNKARA

³ www.aksam.com.tr

⁴ www.Muhasebedergisi.com/Metin TAŞ- Sezgin ÖZCAN

⁵ Yrd.Doç. Dr. Köksal KOCAĞA/Mirasçılık Belgesi S.7

3- MİRASÇILARIN VERGİ İDARESİNE KARŞI YÜKÜMLÜLÜKLERİ VE SORUMLULUKLARI**3.1- İşi Bırakmanın Bildirilmesi**

213 sayılı VUK' un 164. maddesinde *"Ölüm işi bırakma hükmündedir. Ölüm mükellefin mirası reddetmemiş mirasçıları tarafından vergi dairesine bildirilir. Mirasçılardan herhangi birinin ölümü bildirmesi diğer mirasçıları bu ödevden kurtarır."* şeklinde bir düzenlemeye yer verilmiştir. Murisin ölümünden sonra mirasçılar tarafından yapılması gereken en önemli işlerden biri de ölüm olayının yazılı olarak vergi dairesine bildirilmesidir. Bu bildirimin ölüm tarihinden itibaren bir ay içerisinde yapılması gerekmektedir. Ancak, 213 sayılı VUK' un 16. maddesinde *"Vergi kanunlarında hüküm bulunmayan hallerde ölüm dolayısıyla mirasçılara geçen ödevlerin yerine getirilmesinde bildirme ve beyanname verme sürelerine üç ay eklenir."* şeklinde bir düzenlemeye yer verilmiştir. Bu nedenle ölüm tarihinden itibaren üç aylık ek bir süre ilave edilerek toplam dört ay içerisinde bildirimde bulunulması gerekmektedir. Ancak bildirim görevinin yerine getirilmemesi halinde mirası reddetmemiş her bir mirasçı adına ayrı ayrı 213 sayılı VUK, 352/II-4 maddeye göre usulsüzlük cezası kesilmesi gerekmektedir.

3.2- Verilmesi Gereken Beyannameler**3.2.1- Geçmiş Yıla Ait Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesi**

Ölen kişinin ölüm tarihi itibari ile geçmiş yıla ait yıllık gelir vergisi beyannamesi henüz verilmiş ise bu yükümlülüğün de mirasçılar tarafından yerine getirilmesi gerekmektedir. Yıllık gelir vergisi beyannamesinin ne zaman verileceği konusunda 193 sayılı GVK'da herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu nedenle 213 sayılı VUK'un 16. maddesindeki ek süreler dikkate alınarak normal beyanname verme süresine üç ay eklenerek bu süre içerisinde mirasçılar tarafından verilmesi gerekmektedir. Ancak bununla birlikte vergi idaresi hem kıst dönem hemde geçmiş yıla ait beyannamenin ölüm tarihinden itibaren 4 ay içerisinde verilmesi şeklinde görüşünü Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğünün Ankara Valiliğine gönderdiği 19.04.1994 tarih ve 28812 sayılı yazısı değiştirmiştir.⁶ Ancak görüşümüz kanuni bir dayanak bulunmaması nedeniyle normal beyan tarihine ilave 3 ay içerisinde beyanname verilmesi durumunda herhangi bir cezai işlem uygulanmaması gerektiği yönündedir.

3.2.2- Takvim Yılına Ait Kıst Dönem Gelir Vergisi Beyannamesi

Murisin ölüm olayının gerçekleştiği takvim yılının başından ölüm olayının gerçekleştiği tarihe kadar olan süre vergisel anlamda kıst dönem olarak kabul edilmektedir. Kıst dönem ile ilgili gelir vergisi beyannamesinin verilmesi yine mirasçıların yükümlülükleri arasındadır⁷. Kıst dönem gelir vergisi beyannamesinin verilme süresi için Gelir Vergisi Kanununda özel bir düzenleme vardır. 193 sayılı GVK madde 92. maddesine göre, bir takvim yılına ait beyanname, takvim yılı içinde memleketi terk edenlerin beyannameleri memleketi terke takaddüm eden 15 gün, ölüm halinde, ölüm tarihinden itibaren 4 ay içinde verilmesi⁸ gerekmektedir.

Örnek: Gelir Vergisi mükellefi Bay(Y)'nin 20.02.2012 tarihinde ölmüş olması halinde mirası reddetmemiş mirasçıları tarafından 01.01.2012-20.02.2012 tarihleri arasındaki kıst dönem Yıllık Gelir

⁶ ÖZYER Mehmet Ali/3. Baskı-Aralık 2004- Açıklamalı ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması/s.72

⁷ www.ozdogrular.com.tr/ Yaklaşım Dergisi-Özcan ALTUNKARA

⁸ www.alomaliye.com/Ö.Alparslan ARİTE-14.10.2004

Vergisi beyannamesini 20.06.2012 tarihine kadar, 2011 yılına ait olup 25.03.2012 tarihine kadar verilmesi gereken gelir vergisi beyannamesinin 25.06.2012 tarihine kadar, Ocak dönemine ait 24.02.2010 tarihine kadar verilmesi gereken katma değer vergisi beyannamesi 24.05.2010 tarihine kadar, 01.02-20.02 tarihi arasındaki kıst döneme ait katma değer vergisi beyannamesinin ise 24.06.2010 tarihine kadar verilmesi gerekmektedir.

3.2.3- Geçici Vergi Beyannamesi

213 sayılı VUK'un 164. maddesinde ölümün işi bırakma hükmünde olduğu ifade edilmiştir. Öte yandan 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 120. maddesinde işin bırakılması halinde, işin bırakıldığı dönemi izleyen dönemlerde geçici vergi ödenmez hükmü yer almaktadır. Bu durumda ölüm olayı işi bırakma hükmünde olduğundan murisin ölümünden sonraki dönemler için mirasçılar tarafından geçici vergi beyannamesi verilmesi yükümlülüğü bulunmamaktadır.

Murisin ölüm tarihinden önceki dönemle ilgili geçici vergi beyannamesini, ölüm tarihinden sonra ilgili dönem yıllık gelir vergisi beyannamesini 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 92. maddesinde yer verildiği üzere ölüm tarihinden itibaren dört ay içerisinde mirasçılar tarafından verilmesi gerektiğinden ayrıca geçici vergi beyannamesi verilmesine gerek yoktur. Ancak aynı takvim yılı içinde ve geçmiş geçici vergi dönemlerinde mükellef tarafından ödenmiş geçici vergilerin gelir vergisinden mahsup imkanı bulunmaktadır.

3.2.4- KDV Beyannamesi

3065 sayılı KDV kanunu gerçek kişi mükelleflerinin ölümü halinde, ölüm tarihini kapsayan döneme ve ölüm tarihinden sonra verilmesi gereken geçmiş döneme ait KDV beyannamelerin ne zaman verilmesi gerektiği yönünde herhangi bir özel düzenleme içermemektedir. Ancak, 213 sayılı VUK'un 16. maddesinde "Vergi kanunlarında hüküm bulunmayan hallerde ölüm dolayısıyla mirasçılara geçen ödevlerin yerine getirilmesinde bildirme ve beyanname verme sürelerine üç ay eklenir." şeklinde bir düzenlemeye yer verilmiştir. Bu nedenle KDV beyannamesinin normal beyanname süresine üç aylık ek süre ilave edilerek bu süre içerisinde mirasçılar tarafından verilmesi gerekecektir.

3.2.5- Muhtasar Beyanname

193 sayılı GVK gerçek kişi mükelleflerinin ölümü halinde, ölüm tarihini kapsayan döneme ve ölüm tarihinden sonra verilmesi gereken geçmiş döneme ait muhtasar beyannamelerin ne zaman verilmesi gerektiği yönünde herhangi bir özel düzenleme içermemektedir. Ancak, 213 sayılı VUK'un 16. maddesinde "Vergi kanunlarında hüküm bulunmayan hallerde ölüm dolayısıyla mirasçılara geçen ödevlerin yerine getirilmesinde bildirme ve beyanname verme sürelerine üç ay eklenir." şeklinde bir düzenlemeye yer verilmiştir. Bu nedenle muhtasar beyannamesinin normal beyanname süresine üç aylık ek süre ilave edilerek bu süre içerisinde mirasçılar tarafından verilmesi gerekecektir.

3.2.6- Veraset ve İntikal Vergisi Beyannamesi

Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı şahıslara ait mallar ile Türkiye'de bulunan malların veraset tarihiyle veya herhangi bir suretle olursa olsun ivazsız bir tarzda bir şahıstan diğer şahsa intikali Veraset ve İnti-

kal Vergisine tabidir. 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanununun 5. maddesi ile Veraset ve İntikal Vergisinin mükellefi, veraset tarihiyle veya ivazsız bir tarzda mal iktisabeden şahıs olarak tanımlanmış olup 9. maddesinde ise, veraset ve intikal vergisi beyannamesinin verilme süreleri belirlenmiştir. 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanununun 9. maddesi ile:

“Beyannameler aşağıda yazılı müddetlerde verilir:

1. Veraset tarihiyle vuku bulan intikallerde:

- a) Ölüm Türkiye’de vuku bulmuş ise mükelleflerin Türkiye’de bulunmaları halinde ölüm tarihini takibeden dört ay içinde, mükelleflerin yabancı bir memlekette bulunmaları halinde ölüm tarihini takibeden altı ay içinde;
- b) Ölüm yabancı bir memlekette vuku bulmuş ise mükelleflerin Türkiye’de bulunmaları halinde ölüm tarihini takibeden altı ay içinde, mükellefler müteveffanın bulunduğu memlekette oldukları takdirde ölüm tarihini takibeden dört ay içinde, mükellefler müteveffanın bulunduğu yerin dışında başka bir yabancı memlekette oldukları takdirde de ölüm tarihini takibeden sekiz ay içinde;
- c) Gaiplik halinde, gaiplik kararının ölüm siciline kaydolunduğu tarihi takibeden bir ay içinde, ...” şeklinde düzenlemeye yer verilmiştir.

Yukarıda yer alan kanuni düzenlemeye uygun olarak Veraset ve İntikal Vergisi Beyannamesinin, mirası reddetmemiş mirasçılar tarafından veraset ve harçlar vergi dairesine verilmesi gerekmektedir.

Veraset ve İntikal Vergisi Beyannamesini verilirken; tapu veya tapular, vefat edenin banka veya bankalarda parası var ise bunların dökümü, hisse senedi, tahvil, telefon, araba gibi vs. menkul malları varsa bunların dökümü ve birer fotokopilerinin vergi dairesinin isteğine göre borçlar var ise bunların belgeleri ile birlikte yazılmaları gerekmektedir. Ayrıca Veraset İlamı, Tasdikli Emlak Beyanları, Muhtardan Ölüm İlmühaberi Veraset ve İntikal Vergisi Beyannamesine eklenmesi gerekmektedir.⁹

3.3- Mirasçılara Tebliğ

Verginin tahakkukunun ve cebri tahsil aşamasına geçilmesinin bir önkoşulu olarak önem taşıyan tebliğ, 213 sayılı VUK’nunda vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesi olarak tanımlanmıştır.

Mirasçılar tarafından reddedilmeyen mirastan dolayı mirasçıların bazı sorumlulukları söz konusudur. Medeni Kanun’un 641. maddesine göre mirasçılar murisin borçlarından sadece tereke malları ile değil, aynı zamanda tüm şahsi malvarlıklarıyla sınırsız ve müteselsilen sorumludurlar. Medeni Kanun’a göre mirası reddetmemiş mirasçılar murisin vergi borçlarından müteselsilen sorumlu olmalarına rağmen, 213 sayılı VUK’na göre mirasçılardan her biri ölünün vergi borçlarından miras hisseleri nispetinde sorumlu olacaklarından, mirası kabul eden mirasçılara, tebliğ miras hisseleri nispetinde ayrı ayrı yapılması gerekmektedir.¹⁰ Eğer, verginin tamamı ile ilgili tebliğ, mirasçılardan birine yapılırsa tebliğ, sadece o mirasçının hissesi için geçerlilik kazanacaktır.

Mirasçılara yapılacak tebliğde önemli olan husus mirasçılığın kesinleşmesinden önce tebliğ yapılmasını gerektiren bir durumun olması (örneğin zamanaşımı) durumunda, tebliğin kime yapılacağıdır. Burada çözümü yine miras hukukunda aramak gerekir. Miras ortaklığının temsil yetkisi, ortakların

⁹ www.alomaliye.com/ Özgür BİYAN Mali Hukuk Bilim Uzmanı

¹⁰ Mali Çözüm Mart-Nisan 2011/Ayşe GİNALI Vergi Dairelerince Yapılan Tebliğler ve Özellikli Durumlar

iradesini sulh mahkemesine beyanla sağlanabilir. Sulh Mahkemesi bir tereke görevlisi atayabilir tereke mallarını yönetmek üzere kayyım atayabilir. Bütün bu durumlarda tebliğin temsil konumunda olanlara yapılması “miras ortaklığını” bağlayıcı sonuç doğurur, onun dışında mirasçılardan her birine yapılacak tebliğ, yalnızca tebliğ edilenle sınırlı sonuç doğurur. Mirasçılara üç aylık süre içinde de tebliğ yapılabileceği, Danıştay’ca kabul edilmektedir. Eğer, miras reddedilirse zaten tebliğ geçersiz sayılacaktır. Ancak, mirasın reddedilmemiş olması durumunda ise yapılan tebliğ geçerli olacaktır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun defter ve vesikaları muhafaza başlıklı 253. maddesine göre, “Vergi Usul Yasası hükümlerine göre defter tutmak mecburiyetinde olanlar, tuttukları defterlerle Vergi Usul kanunun 227. maddesinden sonra başlayan kısımda belirtilen düzenledikleri vesikaları, ilgili bulundukları yılı takibeden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmeye mecburdurlar.”

Defter tutmak mecburiyetinde olmayanlar ile ilgili muhafaza ödevi ise 213 sayılı VUK’un 254. maddesinde şu şekilde belirlenmiştir. “Vergi Usul Yasasına göre defter tutmak mecburiyetinde olmayanlar, 232, 234 ve 235’inci maddeler mucibince almaya mecbur oldukları fatura ve gider pusulası ve müstahsil makbuzlarını tarih sırası ile tanzim tarihlerini takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmeye mecburdurlar”

213 sayılı VUK’un 256. maddesi ise Defter ve Belgelerle diğer kayıtların ibraz mecburiyetine açıklık getirmiştir. Buna göre, “Defter ve belgelerini muhafaza etmek zorunluluğunda bulunanlar, muhafaza etmek zorunda oldukları her türlü defter, belge ve karneler ile vermek zorunda bulundukları bilgilere ilişkin mikro fiş, mikro film, manyetik teyp, disket ve benzeri ortamlardaki kayıtlarını ve bu kayıtları erişim veya kayıtları okunabilir hale getirmek için gerekli tüm bilgi ve şifreleri muhafaza süresi içerisinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmek zorundadırlar. Bu zorunluluk Maliye Bakanlığınca belirlenecek usule uygun olarak tasdiğe konu hesap ve işlemlerin doğrulanması için gerekli kayıt ve belgelerle sınırlı olmak üzere, bu hesap ve işlemlere doğrudan ya da silsile yoluyla taraf olanlara, defter ve belgelerin tetkiki amacıyla yeminli mali müşavirler tarafından yapılan talepler için de geçerlidir.” Ölüm halinde sürenin uzaması başlıklı 16. maddesindeki “Ölüm dolayısıyla mirasçılara geçen ödevlerin yerine getirilmesinde, bildirme ve beyanname verme sürelerine üç ay eklenir” hükmüne göre ölüm halinde mükelleflerin defter ve belgelerini ibraz süresine üç ay eklenmesi gerekmektedir.¹¹

3.4- Mirasçıların Murisin Vergi Borçlarından ve Cezalarından Dolayı Sorumlulukları

213 sayılı Vergi Usul Kanunun 12. maddesinde “Ölüm halinde mükelleflerin ödevleri, mirası reddetmemiş kanuni ve mansup mirasçılara geçer. Ancak, mirasçılardan her biri ölünün vergi borçlarından miras hisseleri nispetinde sorumlu olurlar.” şeklinde bir düzenlemeye yer verilmiştir. Mirasçılarının ölen kişinin vergi vergi borçlarından sorumlu tutulmaması için kendilerine tanınan 3 aylık yasal süre içerisinde Sulh Hukuk Mahkemesine başvurarak mirası reddetmeleri gerekmektedir.

213 sayılı VUK’nun Özel Ödeme Zamanları Başlıklı 112. maddesinde “1. İkmalen, re’sen veya idarece tarh olunan vergiler taksit zamanlarından evvel tahakkuk etmişse taksit süreleri içinde; taksit süreleri kısmen veya tamamen geçtikten sonra tahakkuk etmişse; geçmiş taksitler, tahakkuk tarihinden başlayarak bir ay içinde ödenir.

¹¹ www.vergimevzuati.com/YMM Rüknettin KUMKALE

2. 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 terk edenlerin, ölenlerin veya benzeri haller dolayısıyla mükellefiyetleri kalkanların ikmalen, re'sen veya idarece tarh olunan vergileri tahakkuk tarihinden başlayarak bir ay içinde ödenir.

Bu fıkra yazılı tahsil süreleri Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun mucibince teminat gösterildiği takdirde, Vergi Kanunu ile belli taksit zamanına kadar ve taksit zamanı geçmiş ise üç ay uzatılır..." şeklinde düzenlemeye yer verilmiştir.

Vergi Usul Kanunu ile yapılan bu düzenlemeden anlaşılacağı üzere ölen kişiye ait vergi borçlarının beyanname verme süresi içinde ödenmesi gerekmektedir.

213 sayılı VUK' un 16. maddesi ile ise *"Vergi kanunlarında hüküm bulunmayan hallerde ölüm dolayısıyla mirasçılara geçen ödevlerin yerine getirilmesinde bildirme ve beyanname verme sürelerine üç ay eklenir."* şeklinde bir düzenlemeye yer verilmiştir. Bu düzenlemeden ise mirasçılar tarafından ölüm tarihi itibarıyla verilmemiş olan beyannamelerin verilme süresi özel bir kanunu süre öngörülmemiş olunması şartı ile üç ay uzamaktadır. Bunun doğal sonucu olarak ödeme süresi de üç ay uzamış olacaktır. Ölen kişi tarafından ölüm tarihinden önce verilmiş olan beyannameler üzerine tahakkuk eden ancak henüz vadesi gelmemiş olan vergi borçları da aynı süre içerisinde yani uzamış olan beyanname verme süresi içinde ödenmesi gerekmektedir.

213 sayılı VUK'nun 372. maddesinde *"Ölüm halinde vergi cezası düşer."* şeklinde bir düzenlemeye yer verilmiştir. Bu kanuni düzenlemeden de anlaşılacağı üzere mirasçıların ölüm halinde muris adına kesilmiş ve kesilecek tüm vergi cezalarından dolayı cezaların şahsiliği ilkesi gereği sorumlulukları bulunmamaktadır. Suçun ve cezanın şahsiliği ilkesi ceza hukukunun en önemli ilkelerinden biridir. Suçun kişisel olması nedeniyle suçu isleyen başkasının suçlanması ve cezalandırılması mümkün bulunmamaktadır. Bu ilke Vergi Usul kanununda yapılmış olunan düzenleme ile vergi hukukunda da yerini almıştır.

Gecikme zammı veya gecikme faizleri ise mükellefleri cezalandırmak amacıyla değil devletin vergi alacağının mükellefte kalması nedeniyle uğradığı kaybın telafisi için uygulandığından ceza niteliğinden kabul edilmemektedir ve bunların mirasçılar tarafından ödenmesi gerekecektir. Dolayısıyla mirasçılar gecikme zammı ve gecikme faizlerinden sorumlu tutulacaklardır.

4- MİRASÇILARIN İŞE DEVAM ETMEMESİ DURUMUNDA SORUMLULUKLARI

213 sayılı VUK' un 161. maddesinde *"Vergiye tabi olmayı gerektiren muamelelerin tamamen durdurulması ve sona ermesi işi bırakmayı ifade eder. İşlerin herhangi bir sebep yüzünden geçici bir süre için durdurulması işi bırakma sayılmaz."* şeklinde bir düzenlemeye yer verilmiştir. Aynı kanunun 164. maddesinde ise ölümün işi bırakma hükmünde olduğu belirtilmektedir. Ölüm sonrasında mirasçılar tarafından işletme ile ilgili olarak işe devam edip etmeme yönünde karar vermek durumundadırlar. Mirasçılar tarafından işe devam etmeme yönünde karar verilmesi durumunda ticari işletmenin sonlandırılması gerekmektedir. İş bırakan mükelleflerin işletmelerinde yer alan emtia, duran varlık vb. varlıkların tasfiye edilmesi gerekmektedir. İşletme sahibinin ölmesi nedeniyle işletme varlıkları tasfiye edilememiş olunacağından söz konusu varlıkların işletmeden çekilmiş gibi değerlendirilip belgelendi-

rilmesi gerekecektir. Buna paralel olarak 193 sayılı GVK'nın 41. maddesinin 1. bendinde *“Teşebbüs sahibi ile eşinin ve çocuklarının işletmeden çektikleri paralar veya aynen aldıkları sair değerler (Aynen alınan değerler emsal bedeli ile değerlendirilerek teşebbüs sahibinin çektiklerine ilave olunur.)”* şeklinde bir düzenlemeye yer verilmiştir. Bu düzenleme ile gelir vergisi açısından ölüm halinde ticari işletmede bulunan tüm varlıkların ölüm tarihi itibarıyla 213 sayılı VUK'un 267. maddesinde yer alan hükümlere göre emsal bedel üzerinden işletmeden çekilmiş gibi değerlendirilmesi gerektiği anlaşılmaktadır. Gelir vergisinde yer alan düzenlemeye paralel olarak katma değer vergisinde de bir düzenleme yer almaktadır. 3065 sayılı KDV kanunun 3. ve 27 maddelerine göre emsal bedel üzerinden hesaplanan değer üzerinden KDV hesaplanarak fatura düzenlenmesi gerekmektedir. Ölüm nedeniyle işin bırakılması durumunda yapılması gereken söz konusu işlemler mirasçılar tarafından yerine getirilecektir. Söz konusu kanuni düzenlemelerden hareketle tespit edilen emsal bedeller üzerinden hesaplanan gelir, ölüm tarihinden sonra mirasçılar tarafından verilecek murise ait kıst dönem gelir vergisi beyannamesine dahil edilecektir. Ayrıca mükellefin ölüm tarihine kadar ki dönemlere ilişkin defter ve belgelerinin muhafaza ve ibraz yükümlülüğü mirasçılara ait olacağından mirasçılar 213 sayılı VUK'nun 253 ilâ 257. maddelerde belirtilen muhafaza ve ibraz ödevlerinden de sorumlu olacaklardır.¹²

5- MİRASÇILARIN İŞE DEVAM ETMESİ DURUMUNDA SORUMLULUKLARI

Gelir vergisi mükelleflerinin ölümü halinde mirasçıları tarafından ölen kişiye ait işletmenin sonlandırılmasına karar verebilecekleri gibi işletmenin devam ettirilmesi yönünde de karar verebilirler. Mirasçılar tarafından işe devam edilmesi yönünde karar verilmesi halinde de durumun yazılı olarak vergi dairesine bildirilmesi gerekmektedir.

213 sayılı VUK'nun 164. maddesinde belirtildiği üzere ölüm işi bırakma hükmünde olduğundan ölüm tarihi itibarıyla murisin mükellefiyeti düşmekte ve bu tarih itibarıyla işe devam edecek olan mirasçıların mükellefiyeti başlamaktadır. 213 sayılı VUK'nun 168. maddesine göre işe başlamanın işe başlama tarihinden itibaren 10 gün içinde vergi dairesine bildirilmesi gerekmektedir. Ancak bu 10 günlük süre normal zamanlarda işe başlama durumunda mükelleflere tanınmış olunan bir süredir. Ölüm halinde ise işe başlamanın nasıl yapılması gerektiği konusunda Maliye Bakanlığı tarafından 2001/1 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu İç Genelgesi yayımlanmıştır. Bu Genelgede ölüm olayı özel bir durum olarak ele alınmış ve murisin ölümünden sonra mirasçıların aynı işe aralıksız devam etmeleri halinde, ölüm tarihinden itibaren 1 ay içinde bildirimde bulunmaları halinde bu bildirimin zamanında yapılmış olacağı ve mirasçıların mükellefiyet tesisinin ölüm tarihi itibarıyla yapılacağı belirtilmiştir.¹³

5.1- KDV İstisnası

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 17/4-c maddesi ile Gelir Vergisi Kanununun 81 inci maddesinde belirtilen işlemler ile Kurumlar Vergisi Kanununa göre yapılan devir ve bölünme işlemleri (Bu kapsamda vergiden istisna edilen işlemler bakımından Katma Değer Vergisi Kanununun 30 uncu maddesinin (a) bendi hükmü uygulanmaz. İşlem sonunda faaliyetini bırakan, bölünen veya infisah eden mükelleflerce yüklenilen ve indirilemeyen vergiler, faaliyete başlayan veya devir ve bölünme

¹² Mali Çözüm Ocak-Şubat 2011/Ayşe GINALI Mükellefin Ölümü Halinde Mirasçıların Sorumluluğu

¹³ www.ozdogrular.com.tr/Yaklaşım Dergisi-Özcan ALTUNKARA

sonrasında devredilen veya bölünen kurumların varlıklarını devralan mükellefler tarafından mükerrer indirim yol açmayacak şekilde indirim konusu yapılır.) katma değer vergisinden istisna edilmiştir.

Bu düzenlemeden; murisin ölümünden sonra mirasçılara intikal eden işletmenin, kayıtlı değerleriyle aynen devir alınarak faaliyetine devam edilmesi halinde ölüm sonucu gerçekleşen devir işlemi nedeniyle KDV'nin hesaplanmayacağı ve bu işlemlerin katma değer vergisinden istisna olduğu anlaşılmaktadır. Ayrıca ölen kişi tarafından verilmiş olunan en son KDV Beyannamesinde devreden KDV'nin bulunması halinde bu devreden KDV, ticari işletmeyi devralıp işe devam eden mirasçılar tarafından verilecek ilk KDV Beyannamesinde indirim konusu yapılabilecektir.

5.2- Değer Artış Kazancının Vergilendirilmemesi

193 sayılı GVK'nın 81. maddesinin 1. bendinde "Aşağıdaki yazılı hallerde değer artışı kazancı hesaplanmaz ve vergilendirilmez:

1. Ferdi bir işletmenin sahibinin ölümü halinde, kanunî mirasçılar tarafından işletmenin faaliyetine devam olunması ve mirasçılar tarafından işletmeye dahil iktisadî kıymetlerin kayıtlı değerleriyle (bilanço esasına göre defter tutuluyorsa bilançonun aktif ve pasifiyle bütün halinde) aynen devir alınması, ..." şeklinde bir düzenlemeye yer verilmiştir. Yapılan düzenlemeden; murisin ölümünden sonra ticari işletmeyi devralarak faaliyete devam eden mirasçılar, işletmeye dahil iktisadi kıymetleri kayıtlı değerleriyle aynen; bilanço esasına göre defter tutulması halinde ise bilançonun aktif ve pasifi bütün halinde kayıtlı değerleriyle devralmaları halinde bu işlemlerden kaynaklanan değer artış kazancının gelir vergisi yönünden vergilendirilmeyeceği anlaşılmaktadır.

5.3- Murise Ait Defter ve Belgelerin Kullanılması

Ölüm sonrasında muris tarafından kullanılmış olunan yasal defter ve belgelerin (fatura, sevk irsaliyesi vs.) ne olacağı konusunda Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan 2001/1 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu İç Genelgesi ile bir takım düzenlemelerin yapıldığı görülmektedir. Bu iç genelge ile 213 sayılı VUK'un mükerrer 257. maddesine istinaden, murisin mevcut defter ve belgelerinin ölüm tarihini içeren hesap dönemi sonuna kadar işe devam eden mirasçılar tarafından kullanılması uygun görülmüştür. Ancak böyle bir durumda, yasal defterler üzerinde murisin faaliyetine yönelik hesapların ölüm tarihi itibarıyla kapatılması ve işe devam eden mirasçılar adına ise açılış kaydı yapılması gerekmektedir. Ölüm tarihini içeren hesap döneminden sonra da işe devam eden mirasçıların bir sonraki hesap döneminden itibaren kendi adlarına defter tasdik ettirmeleri ve anlaşmalı matbaalardan belge bastırmaları veya notere tasdik ettirmeleri gerekmektedir.

5.4- Murise Ait Ödeme Kaydedici Cihazın Kullanılması

193 sayılı GVK'nın 81. maddesine göre ferdi bir işletmenin sahibinin ölümü nedeniyle, varlıklarının kanuni mirasçılarına devri durumunda, varlıklarla birlikte ödeme kaydedici cihazda devir olacaktır. Devir sonucunda ödeme kaydedici cihazın mali hafızasının değiştirilmesi Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında 1996/1 Seri No.lu İç Genelge ile zorunlu olmadığı belirlenmiştir. Bu durumda mirasçılar tarafından, ölüm tarihinden itibaren bir ay içinde ilgili vergi dairesine müracaatta bulunulması, devir işlemlerinin tamamlanmasından

önce ödeme kaydedici cihazın hafızasında kayıtlı bulunan mali bilgilerin vergi dairesince tespit edilmesi ve ödeme kaydedici cihaza ait önceki levhanın iptal edilerek yeni levhanın çıkarılması ve kendi adlarına fiş verecek şekilde programlatılması gerekmektedir.¹⁴

6- ÇALIŞMA ve SOSYAL GÜVENLİK BAKANLIĞINA BİLDİRİM ve YAPILMASI GEREKENLER

Gelir vergisi mükellefinin ölümü halinde, bu durumun Bölge Çalışma Müdürlüğüne bildirilmesi gerekmektedir. 4857 sayılı İş Kanununun 3. maddesi hükmüne göre işverenin vefatı halinde bu durumun mirasçılar tarafından 1 aylık süre içerisinde Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bölge Müdürlüğüne yazılı olarak bildirilmesi gerekmektedir.

7- SOSYAL GÜVENLİK KURUMUNA BİLDİRİM ve YAPILMASI GEREKENLER

5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununa göre ölüm olayının gerçekleşmesinden sonra bu durumun sosyal güvenlik kurumuna bildirilmesi gerekmektedir.

5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununun 11. maddesine göre işyerinin miras yoluyla intikali halinde, mirasçılar ölüm tarihinden itibaren en geç üç ay içerisinde işyeri bildirgesini kuruma vermekle yükümlü kılınmışlardır. İşyeri bildirgesinin bu belirtilen süre içinde kuruma verilmemesi halinde mirasçıların idari para cezası ile karşı karşıya kalmaları söz konusu olacaktır.

5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu kapsamında sigortalının prim ödemekte iken veya emekli aylığı almakta iken vefatı halinde sigortalının hak sahiplerine maaş bağlanabilmesi için bu durumun mirasçıları tarafından Sosyal Güvenlik Kurumuna yazılı olarak bildirilmesi gerekmektedir. Kendisine maaş bağlanacak kişilerden reşit ve mümeyyiz olanların bizzat, olmayanların ise kanuni temsilcileri vasıtasıyla kuruma müracaat etmeleri gerekmektedir. 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununun 32. maddesi ölüm halinde sağlanan hakları ve yararlanma şartlarını düzenlemiştir. 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununun 32. maddesine göre ölüm sigortasından sağlanan haklar şöyle sıralanmıştır:

- a) Ölüm aylığı bağlanması,
- b) Ölüm toptan ödeme yapılması
- c) Aylık almakta olan kız çocuklarına evlenme ödeneği verilmesi,
- d) Cenaze ödeneği verilmesi.

Hak sahiplerinin kuruma başvururken sunulması gereken belgeler;

- a) Tahsis talep ve beyan taahhüt belgesi,
- b) Ölen kişiye ait ölüm belgesi,
- c) Ölen sigortalının ve hak sahiplerinin adları ile soyadlarını, ana ve baba adlarını, doğum tarihleri ile yerlerini, medeni hallerini, hak sahiplerinin ölen sigortalı ile hısımlık derecelerini ve sigortalının ölüm tarihini gösteren ve ilgili nüfus dairesinden alınacak tasdikli ve vukuatlı nüfus kayıt örneği,
- ç) Hak sahiplerinin 15 yaşından küçük çocuklar hariç olmak üzere birer adet fotoğrafı,

¹⁴ www.ozdogrular.com.tr/Yaklaşım Dergisi - ALTUNKARA Özcan

d)Ölen sigortalının 18 yaşını doldurmamayanlar hariç, lise ve dengi öğrenim görmesi halinde 20 yaşını,yüksek öğrenim görmesi halinde 25 yaşını doldurmamayan erkek çocukların ilgili öğretim kurumundan alacakları öğrenci belgesi,

e) Malul çocuklar için sağlık kurulu raporu gerekmektedir.

8- TİCARET SİCİLİNE BİLDİRİM VE YAPILMASI GEREKENLER

28.8.1998 tarih 23447 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren Ticaret Sicili Tüzüğü’nün 32. maddesinde; Hakiki bir şahsa ait olan bir işletmenin sahibinin ölümü halinde işletmenin faaliyeti sona ermiş olur ve yeniden faaliyete geçmesi umulmazsa sicil memuru mirasçılardan bir tanesinin istekte bulunmasını işletmenin ve unvanın kaydının silinmesi için kâfi sayabilir hükmü yer almaktadır. Bu hükümden anlaşılacağı üzere ticari bir işletme sahibi bulunan şahsın vefatı halinde durumun mirasçılar tarafından bildirilmesi ve ölen kişinin Ticaret Sicilinde bulunan kaydının terkin ettirilmesi gerekmektedir. Ölüm olayının Ticaret Sicil Memurluğuna yazılı olarak bildirilmesi ve bu yazılı bildirimle beraber veraset ilamı ve mal beyannamesinin verilmesi gerekmektedir. Eğer mirasçılar işe devam edeceklerse, aynı ticaret unvanı altında kendi adlarına yeni bir tescil işlemi yaptırmaları gerekecektir.¹⁵

Ticaret Sicili Tüzüğü’nün 41. maddesinde ise Tescil edilmiş olupta gerçeğe uygun olmayan bir kayıt veya üçüncü şahıslarda yanlış bir düşünce uyandıracak mahiyette veya amme intizamına aykırı olan yahut tescil edildiği tarihte gerçeğe ve kanuna uygun olduğu halde sonradan meydana gelen değişiklikler sebebiyle ona ait olan kayıtların değiştirilip düzeltilmesi gereken veya sonradan ortadan kalkması dolayısıyla kaydının silinmesi lazım gelen bir vakıyı öğrenen sicil memuru ilgilileri tâyin edeceği uygun bir müddet içinde kanuni mecburiyeti yerine getirmeğe ve bu maksatla gerçeğe veya âme intizamına uygun veya yanlış düşünceler uyandırmayacak bir hale koymağa yahut değişikliğe uğrayan vakıya ait kaydın düzeltilmesini veya ortadan kalkan vakıya ait kaydın silinmesini istemeğe ve şayet kaydın silinmesi veya düzeltilmesi isteğinde bulunmaması için haklı bir sebep olduğu iddiasında ise, o sebebi gayet açık ve etraflı olarak ve onu ispata elverişli delillerle beraber bildirmeğe davet eder ve bu davetin neticesiz bırakılması halinde Türk Ticaret Kanunu’nun 33 inci maddesinin ikinci fıkrasında öngörülen para cezasına mahkum edilebileceğini ihtar eder.

Ticaret sicili memuru veya ilgili oda tarafından yaptırılan araştırma sonucunda öldüğü anlaşılan gerçek kişi tacirinin varislerinin 7201 sayılı Tebligat Kanunu’na uygun olarak yapıları tebligata rağmen verilen süre içerisinde kayıt silme yükümlülüğünü yerine getirmemeleri veya varislerinin saptanması veya bunlara ulaşılmasının mümkün olmaması durumunda, ölüm belgesi, veraset ilamı veya ilgili nüfus idaresinin yazısı dikkate alınarak sicil kaydı re’sen silinir.¹⁶

9- KAYITLI BULUNULAN MESLEKİ TEŞEKKÜL veya DERNEKLERE BİLDİRİM ve YAPILMASI GEREKENLER

Vefat eden kişinin bir ticaret erbabı olması halinde bağlı olduğu Ticaret Odasına, esnaf olması halinde bağlı bulunduğu Esnaf ve Sanatkarlar Odasına, serbest meslek sahibi olması halinde bağlı bulunduğu mesleki teşekkülüne ölüm olayının mirasçılar tarafından yazılı olarak bildirilmesi gerekmektedir.

¹⁵ www.ozdogrular.com.tr/Yaklaşım Dergisi - ALTUNKARA Özcan

¹⁶ 28.8.1998 tarih 23447 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren Ticaret Sicili Tüzüğü’nün

Örneğin ölen kişinin şoför olması halinde bağlı bulunduğu ildeki Şoförler Odasına, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir olması halinde bağlı bulunduğu ildeki Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odasına veya kişi bir Ticaret Odasına kayıtlı ise bulunduğu ildeki Ticaret Odasına ölüm olayının mirasçılar tarafından bildirilmesi gerekecektir.

10- NÜFUS MÜDÜRLÜĞÜNE BİLDİRİM ve YAPILMASI GEREKENLER

03.05.1977 tarih ve 15926 sayılı resmi gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren Nüfus Hizmetlerine Ait Kuruluş, Görev ve Çalışma Yönetmeliğinin 158. maddesinde ölüm olayının bildirim zorunluluğu ve bildirilecek baş memurluk, 159. maddesinde ise nüfus müdürlüklerine bildirilmesindeki süre ve usul ile ilgili hususlar düzenlenmiştir.

Nüfus Hizmetlerine Ait Kuruluş, Görev ve Çalışma Yönetmeliğinin 158. maddesinde Ölüm olaylarının, ölümün meydana geldiği, ölüm yeri bilinmezse cesedin bulunduğu, taşıt araçları içindeki ölümlerde ise ölünün taşıttan çıkarıldığı yer baş memurluğuna bildirilmesi zorunludur hükmü yer almaktadır. Yine aynı Yönetmeliğin 159. maddesinde Ölüm olaylarının bildirilmesi, yetkili makam veya görevlilerce örneğine uygun olarak düzenlenmiş ölüm tutanaklarının, ölüm veya ölüm haberinin alındığı tarihten itibaren en geç 10 gün içinde, ilgili baş memurluğa verilmesi veya gönderilmesi suretiyle yapılır. Ölüm tutanaklarına ölünün ailesinden alınacak nüfus cüzdanı da eklenir hususlarına yer verilmiştir.¹⁷

11- MİRAS ORTAKLIĞI

Her insan kaçmak olanağı bulunmaksızın bir gün mutlaka mirasçı ve miras bırakan durumunda olmakta ve mirasçı durumunda olan kimse mirasın açılması ile birlikte kendini zorunlu bir ortaklık ilişkisi içinde bulmaktadır.

Mirasçılar, mirasın açılması ile birlikte yasadan ötürü, mirasın tümünü ortak mülkiyet maliki olarak iktisap ederler. Ortak mülkiyet birden çok kimse arasında, yasa veya sözleşme hükmünden meydana gelen kişisel ilişkiye dayanarak, ortak bir amaca erişmek için tahsis ettikleri malvarlıkları tek elden tasarruf edilen ve tüzel kişiliği olmayan mülkiyet biçimidir. İki veya daha çok mirasçının bulunması halinde, terekeye giren mallar ortak mülkiyet hükümlerine göre mirasçılara aittir. Terekeye giren mallar bir bütün meydana getirdiklerinden terekenin bölünmesine değin mirasçının kişisel malları arasına katılmazlar. Başka bir deyişle tereke malları mirasçının kişisel mallarından tamamıyla ayrı ve bağımsızdır. Bu hak ve borçlar mirasçının malvarlığına geçinceye değin özel bir mal durumunda belli bir yönetime bağlı kılınmıştır. İşte; mirasçının ortak mülkiyete sahip oldukları terekenin paylaştırmaya değin ki durumuna miras ortaklığı denilmiştir. Kısacası ölümle birlikte mirasçının mirasa iştirak halinde (elbirliği şeklinde) malik olmalarıdır. Tereke hakkında paylaştırmaya kadar ortak mülkiyet hükümlerinin uygulanması sonucu, tereke üzerinde tasarruf birlikte veya bütün mirasçının kişisel olarak veya temsilcileri aracılığıyla olur. Bunun yararı terekenin bozulmadan dağılmaksızın bir bütün halinde paylaştırmaya değin korunmasıdır.

¹⁷ www.ozdogrular.com.tr/Yaklaşım Dergisi-Özcan ALTUNKARA

Miras bırakandan kalan haklara mirasçılardan her biri tek başına sahip değildir. Ancak mirasçıların hepsi birden bir toplam olarak bu haklara sahiptir. Ancak mirasçılar basit yönetimin gerektirdiği işlemleri tek başına yapabilirler.¹⁸

4721 sayılı Türk Medeni Kanunun 640. Maddesinde “Birden çok mirasçı bulunması hâlinde, mirasın geçmesiyle birlikte paylaşmaya kadar, mirasçılar arasında terekedeki bütün hak ve borçları kapsayan bir ortaklık meydana gelir. Mirasçılar terekeye elbirliğiyle sahip olurlar ve sözleşme veya kanundan doğan temsil ya da yönetim yetkisi saklı kalmak üzere, terekeye ait bütün haklar üzerinde birlikte tasarruf ederler. Mirasçılardan birinin istemi üzerine sulh mahkemesi, miras ortaklığına paylaşmaya kadar bir temsilci atayabilir. Mirasçılardan her biri, terekedeki hakların korunmasını isteyebilir. Sağlanan korumadan mirasçıların hepsi yararlanır...” şeklinde bir düzenlemeye yer verilmiştir. Ayrıca aynı kanunun 552. maddesinde vasiyeti yerine getirme görevlisinin tereke ile ilgili olarak miras ortaklığını temsilcisi olduğu belirtilmektedir. 593. maddesinde ise Sulh hakimi tarafından paylaştırmaya kadar hak sahiplerinin haklarının korunması amacıyla (kanaatimizce bu amaca mirasçılar arasındaki çıkar çatışmaları veya anlaşmazlıklar nedeniyle ortaya çıkabilecek hak kayıpları da dahildir.) tereke yöneticisi tayin edilebileceği, tereke yöneticisinin görevine giren hususlarda miras ortaklığını temsilcisi olduğu belirtilmektedir.¹⁹

Bütün bu yapılan açıklamalardan anlaşılacağı üzere vergi idaresince yapılacak yasal tebligatların temsil kabiliyeti olanlara yapılması durumunda “miras ortaklığını” bağlayıcı sonuç doğuracağı, onun dışında mirasçılardan her birine yapılacak tebliğ, yalnızca tebliğ edilenle sınırlı sonuç doğuracağı, ortaklığı tek başına temsil yeteneği bulunmayan bir mirasçıya yapılacak tebligatın miras ortaklığı bakımında bir bağlayıcılığı bulunmamaktadır.

12- SONUÇ

Her canlının yaşamı bir gün son bulmaktadır. Bunun doğal sonucu olarak da mirasçı ve/veya miras ortaklığı şeklinde bir ortaklık ilişkisi içinde olma durumu ile karşı karşıya kalınmaktadır. Mirasçıların mirasçılık hakları ölümle birlikte doğmaktadır. Ölüm olayının gerçekleşmesi ile beraber mirası reddetmemiş mirasçıların bir takım işlemleri yerine getirmekle yükümlü kılınmışlardır.

213 sayılı VUK’nun 12. maddesi ile ölüm halinde mirasçılar, ölen mükellefin vergisel yükümlülüklerini yerine getirmekle sorumlu tutulmuşlardır. Ayrıca bir miras ortaklığının bulunması durumunda vergi idaresince bu ortaklık hakkında yapılacak herhangi bir işlemin ortaklığı temsile yetkili olan kişiler aracılığıyla yapılması gerektiği, aksi takdirde ortaklığı bağlayıcı sonuçlar doğurmayacağına da bilinmesi gerekmektedir. Ölen kişinin vergi idaresine karşı vergisel ödevlerin mirasçılar tarafından yerine getirilmesi yanında mirasçıların Sosyal Güvenlik Kurumu, Nüfus İdaresi, Ticaret Siciline, Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığına, mesleki teşekküllere vb bir takım kurumlara karşı yükümlülükler de yüklenmiştir. Mirasçılar tarafından bu yükümlülüklerin zamanında yerine getirmesi gerekmekte olup aksi takdirde birtakım cezai işlemlerle karşı karşıya kalabileceklerdir.

¹⁸ ŞENGÜN Kemal Oğuz/Miras Ortaklığı ve Mirasçıların Dava Hakları

¹⁹ 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu

KAYNAKÇA

- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu
- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- 4721 Sayılı Türk Medeni Kanunu
- 5510 Sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu
- 4857 sayılı İş Kanununun
- 7338 Sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu
- 28.8.1998 tarih 23447 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren Ticaret Sicili Tüzüğü
- 03.05.1977 tarih ve 15926 sayılı resmi gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren Nüfus Hizmetlerine Ait Kuruluş, Görev ve Çalışma Yönetmeliği
- Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında 1996/1 Seri No.lu İç Genelge
- Mali Çözüm Dergisi
- Nüfus Hizmetlerine Ait Kuruluş, Görev ve Çalışma Yönetmeliği
- ÖZYER Mehmet Ali/3. Baskı-Aralık 2004- Açıklamalı ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması
- www.gib.gov.tr
- www.ozdogrular.com.tr
- www.aksam.com.tr
- www.alomaliye.com
- www.vergimevzuati.com
- www.Muhasebedergisi.com