

T.C.
DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK PROGRAMI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA
ÖLÜM VE SONUÇLARI

Dilek ÇINAR

Danışman
Prof.Dr. Zeynep ARIKAN

İZMİR - 2021

TEZ ONAY SAYFASI



YEMİN METNİ

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “Türk Vergi Hukukunda Ölüm ve Sonuçları” adlı çalışmanın, tarafımdan, akademik kurallara ve etik değerlere uygun olarak yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

Tarih
....../....../.....
Dilek Çınar
İmza

ÖZET
Yüksek Lisans Tezi
Türk Vergi Hukukunda Ölüm ve Sonuçları
Dilek ÇINAR

Dokuz Eylül Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
Maliye Anabilim Dalı
Mali Hukuk Programı

Ölüm, kişinin fiili olarak hayati fonksiyonlarını kaybetmesidir. Hayatın içinde üzücü bir durum olmasının yanı sıra birçok alana konu olan ve önemli sonuçlar doğuran bir kavram olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu alanlardan biri vergi hukukudur. Vergi hukukunda ölüm halinde mükellefin ödevleri mirası reddetmeyen mirasçılara geçmektedir. Dolayısıyla kişiliğin sona ermesi mükellefe ait hak, alacak ve borçları sona erdirmemektedir. Mirasçıların üstlerine düşen ödevleri yaparken belirtilen usul ve esaslara göre hareket etmeleri gerekmektedir. Ayrıca ölüm sebebiyle mirise ait malvarlığının mirasçılara intikali sebebiyle mirasçılar veraset ve intikal vergisine tabi olmaktadır. Bu vergi devlet açısından önemli bir gelir kaynağıdır.

Çalışmanın ilk bölümünde ölüm kavramı irdelenmiştir. İkinci ve üçüncü bölümlerinde ise genel ve özel vergi hukuku ayrımı yapılarak ölüm, ölümün yol açtığı sonuçlar ve karşılaşılan sorunlar kanunlarda yer alan düzenlemeler aracılığıyla anlatılmaya çalışılmıştır.

Anahtar Kelime: ölüm, miras, vergi hukuku, sorumluluk, veraset ve intikal

ABSTRACT
Master's Thesis
The Death and Its Results in Turkish Tax Law
Dilek ÇINAR

Dokuz Eylül University
Graduate School of Social Sciences
Department of Public Finance
Financial Law Program

Death is the actual loss of one's vital functions. In addition to being a sad situation in life, it is a concept that is the subject of many fields and lead to important results. One of these areas is tax law. In tax law, in case of death, the duties of the taxpayer pass to the heirs who do not reject the inheritance. Therefore, the termination of the personality does not terminate the rights, receivables and debts of the taxpayer. The heirs are required to act in accordance with the specified procedures and principles while performing their duties. Moreover, heirs are subject to inheritance and gift tax due to the transfer of the assets of the deceased to the heirs due to death. This tax is an important source of income for the state.

In the first part of our study, the concept of death was examined. In the second and third sections, by making a distinction between general and private tax law, death, the consequences of death and the problems encountered are tried to be explained through the regulations in the laws.

Keywords: death, inheritance, tax law, responsibility, inheritance and succession

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA ÖLÜM VE SONUÇLARI

İÇİNDEKİLER

TEZ ONAY SAYFASI	ii
YEMİN METNİ	iii
ÖZET	iv
ABSTRACT	v
İÇİNDEKİLER	vi
KISALTMALAR	xi
TABLolar LİSTESİ	xii
EKLER LİSTESİ	xiii
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

GENEL OLARAK ÖLÜM VE MAHİYETİ

1. GENEL OLARAK ÖLÜM KAVRAMI	3
2. TIBBİ OLARAK ÖLÜM KAVRAMI	4
3. HUKUKİ OLARAK ÖLÜM KAVRAMI	7
3.1. Medeni Hukuk Açısından Ölüm	7
3.1.1. Kişi ve Kişilik Kavramı	8
3.1.2. Gerçek Kişiler Açısından Kişiliği Sona Erdiren Haller	9
3.1.2.1. Gaiplik	10
3.1.2.2. Ölüm	11
3.2. Borçlar Hukuku Açısından Ölüm	12

3.3. Ticaret Hukuku Açısından Ölüm	14
3.3.1. Adi Şirket Açısından Ölüm	15
3.3.2. Kollektif Şirketler Açısından Ölüm	16
3.3.3. Komandit Şirket Açısından Ölüm	18
3.3.4. Anonim ve Limited Şirketler Açısından Ölüm	20
3.4. Vergi Hukuku Açısından Ölüm	23
4. ÖLÜMÜN DOĞURDUĞU SONUÇLAR	23
4.1. Organ ve Doku Nakli	23
4.2. Miras	26
5. ÖLÜM HALİNDE DİJİTAL TEREKENİN (MİRASIN) DURUMU	26
6. DOĞAL AFET SEBEBİYLE YAŞANAN ÖLÜMLERİN DEĞERLENDİRİLMESİ	29
7. ÖLÜM İLE İLİŞKİLİ BAZI KAVRAMLAR	30
7.1. Miras (Tereke), Mirasbırakan, Mirasçı	30
7.2. Vasiyet ve Vasiyetname	32
7.3. Miras Sözleşmesi	33
7.4. Mirastan Çıkarma	35
7.5. Mirastan Feragat Sözleşmesi	37
7.6. Mirastan Yoksunluk	38

İKİNCİ BÖLÜM

ÖLÜMÜN GENEL VERGİ HUKUKU AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

1. 213 SAYILI VERGİ USUL HUKUKU AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ	39
1.1. Ölüm Halinde Mirasçıların Sorumluluğu	41
1.1.1. Külli Halefîyet	42
1.1.2. Cüz'i Halefîyet	43
1.1.3. Mirasçıların Mirası Reddetmesi Durumu	44
1.1.4. Mirasçıların Mirası Reddetmesi Halinde Alacaklıların Durumu	47

1.1.5. Mirasçıların Mirası Reddetmemesi Durumu	49
1.2. Ölüm Halinde Süreler	51
1.3. Ölüm Halinde Ödeme Zamanları	53
1.3.1. Normal Ödeme Zamanları	53
1.3.2. Özel Ödeme Zamanları	54
1.4. Ölüm Halinde Vak'a ve İntikallerin Bildirimi	55
1.5. Ölüm Halinde Vergi Cezaları	56
1.6. Ölüm Halinde Defter ve Belgelerin Saklanması ve İbrazı	59
1.7. Ölüm Halinde Vergi İncelemesinin Yapılacağı Yer	59
1.8. Mirasçılar Açısından Sorumluluk Kavramının Değerlendirilmesi	61
1.9. İş Bırakma Süresi Hususunda Kanun Maddelerinin Çakışması	62
1.10. Mirası Reddi Halinin Değerlendirilmesi	63
2. 6183 SAYILI AMME ALACAKLARININ TAHSİL USULÜ HAKKINDA KANUN AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ	64
2.1. Ölüm Halinde Gecikme Zammı	65
2.2. Ölüm Halinde Takibin Geri Bırakılması	67
2.3. Ölüm Halinde Ödeme Emri	68
2.3.1. Ödeme Emrinin Kamu Borçlusunun Ölümünden Önce Tebliğ Edilmiş ve Kamu Alacağının Kesinleşmiş Olması	69
2.3.2. Ödeme Emrinin Kamu Borçlusuna Tebliğ Edilmiş Fakat Kamu Alacağının Kesinleşmemiş Olması	69
2.3.3. Kamu Borçlusunun Ölümünden Önce Kamu Alacağı Kesinleşmiş Fakat Ödeme Emrinin Çıkarılmamış Olması	70
2.4. Borçlunun Ölümü Halinde Adli Para Cezası ve İdari Para Cezasının Tahsili	71
2.5. Mirasın Reddi Halinde Rüçhan Hakkı	72
2.6. Ölümün Tahsil Zamanaşımına Etkisi	73
2.7. Gecikme Zammı ve Gecikme Faizinin Ceza Niteliğinde Olup Olmadığının Değerlendirilmesi	74
3. 492 SAYILI HARÇLAR KANUNU AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ	76

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
ÖLÜMÜN ÖZEL VERGİ HUKUKU AÇISINDAN
DEĞERLENDİRİLMESİ

1. 193 SAYILI GELİR VERGİSİ KANUNU AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ	78
1.1. Ölüm Halinde Beyanname Verilmesi	79
1.2. Ölüm Halinde Serbest Meslek Kazançları İstisnası	83
1.3. Mirasçıların İşe Devam Etmeleri	86
1.4. Mirasçıların İşe Devam Etmemeleri	88
1.5. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İş Yapan Mükellefin Ölümü	88
1.6. Ölüm Halinde Hayat Standardı Uygulaması	91
1.7. Ölüm Sebebiyle Verilen Tazminat ve Yapılan Yardımlarda İstisna	92
1.8. Diğer Ücretlinin Ölümü	92
1.9. Ölüm Halinde Şahıs Sigortası Primleri ve Bireysel Emeklilik Sistemine Ödenen Katkı Paylarının Gelir Vergisi Beyannamesinden İndirilmesi	93
1.10. Ölüm Halinde Genç Girişimcilerde Kazanç İstisnası	96
1.11. Gelir Vergisi Beyannamesinin Verilme ve Ödenme Süresinin Değerlendirilmesi	97
2. 3065 SAYILI KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ	98
2.1. Ölüm Halinde KDV Beyannamesinin Verilme ve Ödeme Zamanı	98
2.2. Ölüm Halinde Telif Kazançları İstisnasının KDV Uygulaması	99
2.3. Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanıcıların Ölümü Halinde KDV Uygulaması	101
2.4. Adi Ortağın Ölümü Halinde KDV Uygulaması	102
2.5. Gelir Vergisi Kanunu'nun 81'inci Madde Kapsamındaki İşlemlerin KDV Uygulaması	104
3. 4760 SAYILI ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ KANUNU AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ	106
4. 7338 SAYILI VERASET VE İNTİKAL VERGİSİ KANUNU AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ	109

4.1. Veraset ve İntikal Vergisinin Konusu	110
4.2. Veraset ve İntikal Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay	112
4.3. Veraset ve İntikal Vergisinin Mükellefi	113
4.4. Veraset ve İntikal Vergisi Mükellefiyetinin Başlangıcı	116
4.5. Veraset ve İntikal Vergisinde Zamanaşımı	116
4.6. Veraset ve İntikal Vergisinde İstisnalar	118
4.7. Veraset ve İntikal Vergisi Beyannamesinin Verilmesi	120
4.8. Veraset ve İntikal Vergisi Beyannamesinin Süresinde Verilmemesi Durumu	124
4.9. Veraset ve İntikal Vergisinin Matrahı, İlk Tarhiyat ve Değerleme	126
4.10. Veraset ve İntikal Vergisinde İndirilecek Borçlar, Masraflar ve İhtilaflı Borçlar	132
4.11. Veraset ve İntikal Vergisi Oranları	134
4.12. Veraset ve İntikal Vergisinde Ödeme Zamanı	136
4.13. Veraset ve İntikal Vergisinde Vergiye Mukabil Teminat Alınması ve Tebir Uygulamaları	137
4.14. Gaibin Zuhuru (Ortaya Çıkması)	138
4.15. Veraset ve İntikal Vergisinde Ölüm Açısından Özellikli Durumlar	139
4.15.1. Kıdem Tazminatları ve Geçici İş Göremezlik Ödenekleri	139
4.15.2. Ölüm Yardımları	141
4.15.3. Eşin Ölümü Halinde Bankada Bulunan Ortak Hesabın Beyanı	142
4.16. Deprem Sonucu Ölen Kişilerden Veraset ve İntikal Vergisi Alınıp Alınmayacağı Hususu	143
4.17. Ölü El Vergisi	143
4.18. Veraset ve İntikal Vergisinde Meydana Gelen Eleştirel Konular ve Çözüm Önerileri	144
SONUÇ	150
KAYNAKÇA	157
EKLER	

KISALTMALAR

AATUHAK	Amme Alacaklarını Tahsil Usulü Hakkında Kanun
bkz.	Bakınız
GVK	Gelir Vergisi Kanunu
HK	Harçlar Kanunu
KDV	Katma Değer Vergisi
KDVK	Katma Değer Vergisi Kanunu
md	Madde
ÖTV	Özel Tüketim Vergisi
ÖTVK	Özel Tüketim Vergisi Kanunu
s.	Sayfa Sayısı
ss.	Sayfadan Sayfaya
TBK	Türk Borçlar Kanunu
TMK	Türk Medeni Kanunu
TTK	Türk Ticaret Kanunu
VİV	Veraset ve İntikal Vergisi
VİVK	Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu
VUK	Vergi Usul Kanunu

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1: Şahsîlik ve Mülkîlik İlkesine Göre Verginin Konusu Mallar	s.111
Tablo 2: Ölüm Halinde Veraset ve İntikâl Vergisi Beyanname Verme Süreleri	s.123
Tablo 3: Mükellefler ve İdare Tarafından İlk ve Son Tarhiyâtın Hesaplanması İçin Gerekli Olan Değerleme Ölçüleri	s.130
Tablo 4: Veraset ve İntikâl Vergisi Tarifesi	s.135



EKLER LİSTESİ

EK-1: Vergi Mükellefleri İçin Veraset ve İntikal Vergisi Beyannamesi	ek s.1
EK-2: Vergi Sorumluları İçin Veraset ve İntikal Vergisi Beyannamesi	ek s.3



GİRİŞ

Ölüm, her canlı için hayatının sona ermesidir. Hayatımızın içinde kaçınılmaz bir durum olarak yer almaktadır. Bu sebeple birçok alanda yer alan ve önemli sonuçlar doğuran bir olgudur. Hukuki olarak Türk Medeni Kanunu'nda kişiliğin sona ermesi olarak tanımlanmıştır. Ölüm ile beraber kişilik ve kişiye bağlı haklarda kaybedilmektedir. Fakat malvarlığı hakları, alacaklar ve borçlar mirasçılara intikal etmektedir.

Devlet, kamu harcamalarını karşılamak için finansmana ihtiyaç duymaktadır. Bu finansmanı karşılayan en önemli gelir kaynağı vergilerdir. Vergi, devletin egemenlik gücüne dayanarak özel bir karşılığı olmaksızın elde ettiği ödemelerdir. Verginin borçlu tarafı mükelleftir. Mükellef vergi kanunlarında üzerine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzel kişi olarak tanımlanmıştır. Gerçek kişiler için Türk Medeni Kanunu'nda hak ve fiil ehliyeti olmak üzere iki ehliyet türü bulunmaktadır. Hak ehliyeti medeni haklardan yararlanma hakkıdır ve anne karnından sağ doğmak koşulu ile herkes sahiptir. Fiili ehliyeti ise bazı şartlara sahip olmak kaydıyla hak ve borç altına girebilmektir. Vergi hukukunda bir alacak borç ilişkisinden dolayı borç altına girme durumu söz konusu olduğundan mükelleflerin fiil ehliyetinin olması gerekmektedir. Fakat fiil ehliyetine sahip olmayan kişilerin mükellef olmaması durumu vergi kaçakçılığı durumuna yol açma riskine sahip olduğundan Vergi Usul Kanunu'nda vergi mükellefi veya sorumlusu olmak için kanuni ehliyet şartı aranmadığına dair hüküm yer almaktadır. Böylece sağ doğmak koşulu ile herkes vergi mükellefi veya sorumlusu olabilmektedir.

Türk Vergi Hukukunda devlet, vergi tahsilatını kolaylaştırmak ve hızlandırmak, vergileme ile ilgili ödevlerin doğru bir şekilde yerine getirilmesini sağlamak, vergi alacağını güvence altına almak amacıyla vergi sorumluluğu müessesesini oluşturmuştur. Vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından vergi idaresine karşı sorumlu olan kişidir. Türk Vergi Hukukunda ölüm her ne kadar mükellefiyeti bitiren bir durum olsa da bazı yükümlülükler kişiye ait olmadığından devam etmektedir. Bu sebeple mükellefe ait ödev ve sorumluklar mirası reddetmeyen mirasçılara geçmektedir. Mirasçılar bu sorumlulukları kanunda yer alan süreler

içinde yapmaları gerekmektedir. Zamanında yerine getirmemeleri durumunda yaptırımlar ile karşılaşmaktadırlar.

Mirasçıların yapması gereken ödevlerin yanı sıra mirise ait malvarlığının da sahibi olmaktadır. Ölüm sebebiyle mirasçılara intikal eden servet dolayısıyla mirasçılar veraset ve intikal vergisine tabi olmaktadır. Vergi alacağı ölüm ile beraber doğmaktadır. Ancak bunun içinde mirasçıların kanunda verilen üç aylık süre içinde mirası reddetmemiş olmamaları gerekmektedir.

Çalışmanın ilk bölümünde ölüm kavramı ve mahiyeti üzerinde durulmuştur. Bu kapsamda tıbbi ve hukuki olarak ölüm kavramından bahsedilmiştir. Hukuku açıdan ölüm kavramı öncelikle Türk Medeni Kanunu'nu olmak üzere diğer kanunlardan da yararlanılarak ölüm ve doğurduğu sonuçlardan bahsedilmiştir.

Çalışmanın ikinci ve üçüncü bölümünde genel ve özel vergi hukuku ayırımına gidilerek ilgili kanunlar çerçevesinde ölüm hali değerlendirilmiştir. Bu anlamda çalışmanın ikinci bölümünde, Vergi Usul Kanunu ve Amme Alacaklarını Tahsil Usulü Hakkında Kanun ve Harçlar Kanunu kapsamında ölüm haliyle ilgili düzenlemelere, ölümün yol açtığı sonuçlara ve karşılaşılan sorunlara yer verilmiştir.

Çalışmanın üçüncü bölümünse ise; Gelir Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, Özel Tüketim Vergisi Kanunu ve son olarak Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu kapsamında ölüm olgusu, yarattığı sonuçlar ve karşılaşılan sorunlar ile beraber değerlendirilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

GENEL OLARAK ÖLÜM VE MAHİYETİ

Ölüm, hayatımızın bir parçası olarak tıpkı nefes almamız kadar gerçek bir olaydır. Yaşamla bir bütün oluşturan ölüm, insanlığın çağlar boyunca ilgi duyduğu ve tanımlamaya çalıştığı bir konu olmuştur. Ölüm ile her an birlikte olan insan, ölüm kavramı üstünde düşünmüş ve davranışlar geliştirmiştir¹. Çünkü ölüm duygusu insanları hem korkutmuş hem de araştırma isteği doğurmuştur. Bu bölümde öncelikle ölüm kavramı incelenilecek daha sonra farklı alanlarda ölüm kavramı üzerinde durulacaktır.

1. GENEL OLARAK ÖLÜM KAVRAMI

Ölüm kısaca hayatın son bulmasıdır. İnsan doğar, yaşar ve ölür. Aslında bu kadar kısa olarak anlatılan ölüm sözcüğü derin anlamı olan bir kelimedir. Ölüm sözcüğü, Eski Türkçe döneminden beri kullanıla gelen “öl-” fiili ve ondan türeyen şekilleriyle ifade edilmiştir². Ölmek, öldürmek, ölüm, ölüş gibi birçok şekilde karşımıza çıkmaktadır. Fakat ölüm karşısındaki bilgi eksikliği ve belki ürperti, insanoğlunun onu doğrudan “ölmek, ölüm, ölü, öldürmek” gibi kelimeler ile ifade etmek yerine, dolaylı yoldan anlatımlara yer vermesine yol açar. Ölümü gerçek anlamı ile anlatan kelimeler kullanılsa bile daha çok dolaylı anlatımlı kelime, kelime grubu ve deyimler tercih edilmektedir³. Bu durumu en iyi örnek “ölüm” sözcüğü yerine “vefat” sözcüğünün kullanılması verilebilir.

Türk Dil Kurumu ise ölümü; *“Bir insan, bir hayvan veya bitkide hayatın tam ve kesin olarak sona ermesi, ahiret yolculuğu, ebedî uyku, emrihak, irtihal, memat, mevt, vefat”* bu şekilde ifade etmektedir. Bu tanım incelenen konu açısından irdelenirse ele alınması gerekenin insan ölümü olduğu görülmektedir. Çünkü tanımıda

¹Fuat Tanhan ve Figen Arı İnci, **Ölüm Eğitimi**, 1. Baskı, Pegem Akademi, Ankara, 2009, s.1.

²Yıldız Kocasavaş, “Türkçe’nin Tarihi Dönemlerinde Ölüm Kavramının İfadesi”, **İstanbul Üniversitesi Edebiyat Fakültesi Türk Dili ve Edebiyatı Dergisi**, Cilt:29, 2000, s.77.

³Nergis Biray, “Kazak Türklerinde Ölümle İlgili Kelime, Kelime Grubu ve Deyimlerden Hareketle Ölüm Kavramı”, https://www.academia.edu/14033436/Nergis_B%C4%B0RAY_Kazak_T%C3%BCrklerinde_%C3%96l%C3%BCmle_%C4%B0lgili_Kelime_Kelime_Grubu_ve_Deyimlerden_Hareketle_%C3%96l%C3%BCm_Kavram%C4%B1, s.2. (10.02.2020).

yer alan unsurlar arasında vergilendirme şansı olan insandır yani gerçek kişilerdir. Gerçek kişi dışında tüzel kişilikte vergilendirilebilmektedir. Ölüm hususu gerçek kişilerde fiili olarak gerçekleşirken, tüzel kişilerde fiili olarak bir ölüm söz konusu değildir. Bu durumlar daha sonra yeri geldikçe açıklanacaktır.

Doğum ne kadar doğal bir olguysa ölümden onun gibidir. “*Ölüm ani bir olay değildir, bir süreçtir*”⁴. İnsanlar ölüm bilgisine sahip olarak hayatlarını sürdürmektedirler. Çünkü ölüm kaçınılmaz bir sonudur. İnsanlar bu sondan kurtulmak için ölüm olgusunu araştırmıştır. Bu sebeple ölüm kavramı birçok bilim dalında yer almaktadır. Bu da ölümün farklı açılardan açıklanmasını gerektirmiştir.

2. TIBBİ OLARAK ÖLÜM KAVRAMI

Ölüm kavramına birçok alanda değinilmektedir. Ama her şeyden önce ölüm tıbbın konusuna girmektedir. Kısaca ölüm hayatın ve canlılığın sonlanmasıdır. Fakat yaşanan teknolojik gelişmeler ile birlikte ölümün yaşamın sonlanması tanımının dışına çıkılarak farklı boyutlarda sınıflandırılarak tanımlanmıştır. Bu açıklamaya göre ölüm şöyle sınıflandırılmıştır;

İlk olarak somatik ölüm, günlük hayatta kabul edilen ölüm tanımıdır. Bu terim, kanunların somut olarak istediği bir ölüm anı ihtiyacından dolayı ortaya çıkmıştır. Hukuk için ölümün meydana geldiği yer ve zaman önemli olmuştur. Çünkü ölüm, miras olgularında, ceza kanunu ilgilendiren durumlarda önem arz etmektedir ve önemli sonuçlar doğurmaktadır. Bundan dolayı hukuk ölüm anının tam olarak saptanmasını istemektedir. Somatik ölümün tanımını yapabilmek için üç kriter temel alınmaktadır. Bunlar; spontan dolaşımın durması, spontan solunumun durması ve santral sinir sistemi fonksiyonlarının durmasıdır. Spontan solunum ve dolaşımın yaklaşık olarak 4-5 dakika çalışmaması beyin fonksiyonlarında geri dönülmez hasarlar oluşmasına neden olmaktadır. Bunun sonucunda organizma yaşamsal fonksiyonlarını yerine getirememekte ve geri dönüşümsüz olaya somatik ölüm ismi verilmektedir ve bu da kanunların kabul ettiği ölüm tanımıdır⁵.

⁴Mustafa Kılıç, **Gerçek Yaşam Tadında; Gelişim Dönemleri 4 (Yaşam Döngüsü – Ölüm)**, 1.Baskı, Pegem Akademi, Ankara, 2013, s.162.

⁵Oğuz Polat, **Klinik Adli Tıp**, 8.Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2017, ss.143-144

İkinci tanım ise hücre ölümüdür. Yaşamın devam ettirilebilmesinde gereksinim hücrelerin oksijen ihtiyacıdır. Bu ihtiyaç hücre yapısının gelişmişlik seviyesiyle doğru orantılıdır. En gelişmiş olan beyindeki ganglionlardaki⁶ oksijensizliğe dayanma süresi ortalama 3-4 dakika iken, en az gelişmiş olan bağ dokusunda bu zaman birkaç saate uzayabilmektedir. Bakıldığında vücutta ölüm bir anda olmamakta, adım adım hücrelerin oksijen ihtiyacına bağlı kademeli olarak meydana gelmektedir. Oksijene en az ihtiyacı olan hücreler en uzun sürede yaşamsal faaliyetlerini kaybetmekte ve onların canlılık fonksiyonlarıyla gerçek manada ölüm meydana gelmektedir. Hücre ölümü⁷ özellikle organ naklinin gündeme gelmesiyle önem kazanmıştır. Somatik ölüm ve hücre ölümü arasındaki sürede hücreler canlı kaldığı için organ transplantasyonu (organ aktarımı) mümkün olmaktadır⁸.

Diğer bir tanım beyin ölümüdür. Beyin ölümü⁹, “*merkez sinir sisteminde beyin sapındaki solunum ve dolaşım merkezlerinin fonksiyonlarının geri dönüşümsüz kaybedilmesi olarak tanımlanabilir*”¹⁰. Organ ve Doku Nakli Hizmetleri Yönetmeliği’nde; “*linik bir tanıdır ve tüm beyin fonksiyonlarının tam ve geri dönüşümü olmayan kaybıdır*” şeklinde tanımlanmıştır. Bu durumda solunum ve dolaşım spontan olarak devam etmemektedir. Beyin ölümü somatik ölüm ile eşdeğerdir ve hukuki olarak kişinin varlığının sona ermesidir. Fakat beyinsel ölümde hukuken organ ve doku transplantasyonu doğmaktadır¹¹.

Organ ve doku transplantasyonun da canlıdan canlıya vericilik yetersiz kalmaktadır. Bu yüzden ölüden aktarım önem teşkil etmektedir. Ölüden yapılan

⁶Ganglion hakkında daha fazla bilgi edinmek için bakınız; Sevda Söker, “ Ganglion”, **Dicle Tıp Dergisi**, Cilt:33, Sayı:4, Diyarbakır, 2006, ss.273-277.

⁷Biyolojik Ölüm olarak da adlandırılmaktadır.

⁸O.Polat, s.144

⁹“Yıllarca süren tartışma ve çalışmalardan sonra ulaşılan bu tanıma titizlikle uyulduğunda ölümün tam ve kesin olarak tanımlanması mümkündür. Bu tanımın en büyük kusuru, pratik olarak uygulanabilirliğinin az olmasıdır. Örnek olarak, koma halinde hastaneye getirilmiş bir hastanın bu durumunun ilaçlara bağlı olmadığı kesin olarak gösterilebilmesi zor ve zaman alıcıdır. Bu olasılık tam olarak dışlanamadan, bütün beyin fonksiyonları durmuş bile olsa, kişi ölmüş kabul edilemez. Ölüm tanımında beyne bu kadar ayrıcalıklı bir yer vermenin haklı etik nedenleri olsa da, nabızı atan, soluk alan, sıcak tenli bir insanın “ölü” olarak tanımlanabilmesini kabul etmek hem doktorlar hem de hasta yakınları için çok güçtür. Çünkü, beyin ölümü, somatik ölümle örtüşmez. Kişi bu haldeyken organlarının çıkarılması; yasalar önünde kabul edilebilir olsa da, konunun tartışmalı olmaya devam edeceği bellidir. Günümüzde, özellikle Avrupa ülkelerinde beyin ölümünün “gerçekten ölüm” sayılamayacağını savunanlar artmaktadır”. (Ölüm, Tıp Fakültesi Öğrencileri İçin Bir Not, <https://patoloji.gen.tr/tag/olum/>, (21.08.2019).

¹⁰Erdem Özkara, **Hukuk Öğrencileri ve Uygulayıcıları İçin Adli Tıp**, 2.Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2017, s.297.

¹¹Zeki Soysal ve Canser Çakılır, **Adli Tıp**, Cilt:1, İstanbul Üniversitesi Basımevi ve Film Merkezi, İstanbul, 1999, s.98.

organ transplantasyonu ne kadar kısa sürede gerçekleşir ise başarı oranı o kadar yüksek olmaktadır. Bu yüzden acile getirilen trafik kazası, yüksek düşme gibi travmalar, intrakranial (kafatası içi) kanamalar vb. olgular beyin ölümü tanısı ve organ transplantasyonu için önem taşımaktadır¹². 2238 sayılı Organ ve Doku Alınması, Saklanması, Aşılması ve Nakli Hakkında Kanun'da "Ölüden Organ ve Doku Alınması" başlığı altındaki 11'inci madde hükmüne göre ölüm halinin saptanması "*Bu Kanunun uygulanması ile ilgili olarak tıbbi ölümün gerçekleştiğine, biri nörolog veya nöroşirürjiyen, biri de anesteziyoloji ve reanimasyon veya yoğun bakım uzmanından oluşan iki hekim tarafından kanıta dayalı tıp kurallarına uygun olarak oy birliği ile karar verilir*" şeklinde ifade edilmiştir. Buradan ülkemizin beyin ölümünü kabul etmiş olduğu görülmektedir.

Bir insanın ölmesi düşünüldüğü kadar kolay olmamaktadır. İnsan hayatta kalmak, yaşamak için çırpırır. İşte bu ölüm öncesi meydana gelen mücadele safhasına agoni adı verilmektedir. Ölümün sebebi fark etmeksizin her ölüm türünde meydana gelmektedir. Süresi bazen kısa bazen uzun olabilmektedir. Ansızın ölümlerde agoni kısa sürerken, kronik hastalıklarda meydana gelen ölümlerde saatlerce hatta günlerce sürmektedir. Agoni safhasında kişilerin bilinci çoğu zaman bulanık olmaktadır. Fakat bazı durumlarda ölüm anına kadar açık kaldığı da olmaktadır. Kişi agoni safhasındayken öleceğini anlayabilmekte ve bazı istekleri olabilmektedir. Bunlar genellikle vasiyetname, hibe, evlenme, miras bağışlama gayri meşru bir evladı tanıma, vb. olabilmektedir. Ya da kişi bir sır veya olay hakkında sakladığı bilgiyi söyleyebilir. Böyle bir ifade kanıtlar ile desteklenir ise hukuki olarak önem arz edebilir. Kişinin yaptığı bu hukuki akitlerin geçerli olabilmesi için akli melekelerinin yerinde olması gerekmektedir. Bu bir doktor raporuyla belirtilmelidir. Yoksa yapılan hukuki işlemlerin geçerliliği olmamaktadır¹³.

Son olarak yalancı ölüm ise, aslında ölümün meydana gelmediği fakat kişinin yaşam belirtilerinin bir ya da bir kaçının yavaş yavaş durmasıdır¹⁴. Derin bir senkop (bayılma) ve şok halinde kişinin kan dolaşımı ve solunumu birkaç dakika durduktan sonra tekrar işleyebilmektedir. Bu aşamada kişinin yüzü solar, duyu ve hareketleri

¹²Soysal ve Çakılır, s.98.

¹³H. Cahit Özen, **Kısa Adli Tıp Ders Kitabı**, 2.Baskı, Çeliker Matbaacılık, İstanbul, 1980, s.44.; Şemsi Gök, **Adli Tıp**, 5.Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1983, s.5.; Adnan Öztürel, **Adli Tıp**, Güzel Sanatlar Matbaası, Ankara, 1966, s.19-21.; Soysal ve Çakılır, s.102.

¹⁴Hukuk Medeniyeti, <https://www.hukukmedeniyeti.org/yalanci-olum/nedir/>, (21.08.2019).

kaybolur ve canlılık belirtisi olmaz. Bu yüzden kişi ölü sanılabilmektedir. Yalancı ölümler iç ve dış kanama, zehirlenmeler, kafa travmaları, donma, yıldırım, elektrik çarpması, suda boğulma gibi durumlarda görülebilir. Yeni doğan bebeklerde de solunumun geç açılmasında dolayı ölü teşhisi konulabilmektedir. Bu gibi durumlarda hemen ölüm teşhisi koymamak dikkatli olmak gerekmektedir. Kesin ölüm belirtileri çıkmadan cesetler gömülmemelidir¹⁵.

3. HUKUKİ OLARAK ÖLÜM KAVRAMI

Ölümün hukuk ile olan ilişkisine bakılmadan önce hukuk kavramının ne olduğu incelenecektir. İlk olarak Türk Dil Kurumuna göre Hukuk; *“Toplumu düzenleyen ve devletin yaptırım gücünü belirleyen yasaların bütünü, tüze”* açıklanmıştır. Hukuk kavramını açıklayan tanımlamalara bakıldığında net bir şekilde yapılan bir tanımın olmadığını görülmektedir. Bu durum tek bir hukuk anlayışının olmaması ile ilişkilendirilmektedir¹⁶. Ama kısaca; *“Hukuk, devlet iradesiyle belirlenmiş ve uyulması devlet tarafından zorlanan ve belirli bir toplum içerisindeki ilişkileri düzene koyan kurallar bütünüdür”* olarak tanımlanmaktadır. Hukuk kavramına kısaca değinildikten sonra ölüm ile olan ilişkisine gelindiğinde farklı hukuk dalları açısından önemli sonuçlar doğurduğu görülmektedir. Bunlara aşağıda sırayla değinilecektir.

3.1. Medeni Hukuk Açısından Ölüm

Medeni hukuk, gerçek bir kişiyle ilgili anne karnından başlayarak, ölümüne kadar olan süreyi kapsadığı dönem boyunca içinde bulunduğu çoğu girişimleri medeni hukuk tarafından düzenlenmektedir¹⁷. Medeni hukuk kavramı; *“...bir ülkedeki vatandaşların kişisel durumlarını, ailevi ilişkilerini, mallar üzerindeki hak ve yetkilerini, diğer şahıslarla olan borç ilişkilerini, ölümlerinden sonra miraslarının akıbetini düzenleyen kuralların yer aldığı bir hukuk dalıdır”*¹⁸ olarak

¹⁵H.C.Özen, s.45. ; Öztürel, s.21-23.

¹⁶Ender Ethem Atay, **Hukuk Başlangıcı**, 5.Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2017, s.46.

¹⁷Turgut Akıntürk ve Derya Ateş Karaman, **Medeni Hukuk – Yeni Medeni Kanuna Uyarlanmış**, 15.Baskı, Beta Basım, İstanbul, 2010, s.42.

¹⁸M. Kemal Oğuzman ve Nami Barlas, **Medeni Hukuk**, Beta Basım, İstanbul, 2003, s.4.

tanımlanmaktadır. Tanımından da anlaşılacağı üzere ölüm hususu, medeni hukukun konusunu doğrudan oluşturan bir olgudur. Kişinin hayattayken yaptığı girişimlerin yanı sıra ölümünden sonra mirasçılarının da uygulaması gereken hükümler bulunmaktadır. Bunlara değinilmesiyle konu daha iyi anlaşılacaktır.

3.1.1. Kişi ve Kişilik Kavramı

Hukuk, kişiler arasında meydana gelen toplumsal ilişkileri düzenleyen, karşılıklı hak ve yükümlülükleri belirleyen kurallar bütünüdür. Bu nedenle kişi (şahıs), bütün hukuk dallarıyla ilişkili olduğundan hepsi için temel unsurdur. Kişiler olmaksızın hukuk sürdürülemez. Hukuk kuralları tarafından düzenlenen hak ve yükümlülüklerin sahibi, öznesi kişilerdir¹⁹.

Kişi kavramı, etimolojik anlamda irdelendiğinde insan, kimse, şahıs, eş, koca, erkek, bir eserde (oyun, roman, hikaye vb.) yer alan kimse, çekimli fiillerde ve zamirlerde konuşan, dinleyen, bahsedilen varlık, şahıs, insan ve dünyada en başta gelen canlı türü olarak tarif edilmektedir²⁰. Hukuki anlamda ise kişi kavramı, hak ve borçlara ehil sayılan varlıklardır. Başka bir deyişle hak ehliyetine²¹ sahip varlıklardır²².

Hukuk tarafından kişi varlığı iki kategoride sınıflandırılmıştır. Bunlar gerçek ve tüzel kişilerdir. Gerçek kişiler, insanlar olarak ifade edilmektedir. Modern hukuk cinsiyet, ırk, dil, din vs. fark gözetmeksizin bütün insanları kişi olarak kabul etmiştir. Nitekim Türk Medeni Kanunu'nun (TMK) 8. Maddesinde “*Her insanın hak ehliyeti vardır. Buna göre bütün insanlar, hukuk düzeninin sınırları içinde, haklara ve borçlara ehil olmada eşittirler*” diyerek bütün insanların hak sahibi olduğunu yani kişi olduğunu kabul etmiştir²³. Tüzel kişiler ise, kendilerine başlı başına kişilik

¹⁹Jale G. Akipek ve Turgut Akıntürk, **Türk Medeni Hukuku – Başlangıç Hükümleri Kişiler Hukuku**, Beta Basım, Cilt:1, 6.Baskı, İstanbul, 2007, s.229.

²⁰Ömer Ergün, “Kişi Kavramı ve Çeşitleri”, **Dicle Üniversitesi Adalet Meslek Yüksekokulu Dicle Adalet Dergisi**, 2017, s.2-3.

²¹Türk Medeni Kanunu'nda hak ehliyeti m.8'de açıklanmıştır. Buna göre; “*Her insanın hak ehliyeti vardır. Buna göre bütün insanlar, hukuk düzeninin sınırları içinde, haklara ve borçlara ehil olmada eşittirler*”dir. Ayrıntılı bilgi için bkz; Fatih Burak Uzun, “Gerçek Kişilerin Hak Ehliyeti ve Hak Ehliyetine Uygulanacak Hukukun Tespiti”, **Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:6, Sayı:2, 2016.

²²Mehmet Ayan ve Nurşen Ayan, **Kişiler Hukuku**, 8.Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2016, s.29

²³Akıntürk ve Karaman, s.109.

tanınmış, belli bir amaca yönelmiş kişi ya da mal topluluklarına denir²⁴. Tüzel kişilerin ölüm ile ilişkisi Ticaret Hukuku alanında daha detaylı incelenecektir.

Kişilik kavramına geldiğimizde, “*Kişilik*” kavramı “*Kişi*” kavramına göre daha geniş kapsamlıdır. Daha doğrusu kişilik değerler bütünüdür. Bunun içinde, hak ve borçlara sahip olmanın yanı sıra hak ve borçlara sahip olabilmek için hukuki işlemler ehliyeti, kişilik alanına giren ve hukuki olarak korunan tüm değerler ile kişisel durumlar yer almaktadır²⁵. Kişilik kavramı 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu’nda 28’inci maddede ele alınmıştır. İlgili madde hükmünde “*Kişilik, çocuğun sağ olarak tamamıyla doğduğu anda başlar ve ölümle sona erer*” olarak açıklanmaktadır. Sağ ve tam olarak doğmak kavramlarından ne anlaşılması gerektiği hususu ile ilgili yasada bir açıklık yoktur. Bununla beraber tartışmalı olmakla birlikte tam doğumun gerçekleşmiş olması için, çocuğun ana karnından ayrılmış ve bağımsız bir varlık kazanmış olması gereklidir. Bunun yanında göbek bağının kesilmiş olması, sezeryan ile ya da normal doğum şeklinde olması durumu değiştirmez²⁶. Sağ olarak doğmak ise çocuğun annenin vücudundan yaşayarak ayrılmış ve ayrıldıktan bir müddet sonra yaşamış olmasıdır. Doğumdan kısa bir müddet sonra ölen bebek hukuki açıdan kişilik kazanmış olmasına rağmen ölü doğan bir bebek kişilik kazanmış sayılamamaktadır²⁷.

Kişiliğin sona ermesi ise, hak ve borçlara ehil varlığın ortadan kalkması durumudur. Gerçek kişiler açısından bunun en temel sebebi ölümdür. Diğer bir sebep ise gaiplik halidir. Bunları alt başlıklar halinde açıklanılacaktır.

3.1.2. Gerçek Kişiler Açısından Kişiliği Sona Erdiren Haller

Gerçek kişilerin kişiliklerini sona erdiren en temel sebep ölümdür. Ancak gaiplik halide ölüm gibi sonuçlar doğurduğundan dolayı kişiliği son erdirmektedir. Bu başlık altında gerçek kişilerin kişiliğini sona erdiren haller incelenecektir.

²⁴Mustafa Dural ve Tufan Ögüz, **Türk Özel Hukuku – Kişiler Hukuku**, Filiz Kitapevi, Cilt:2, İstanbul, 2018, s.8.

²⁵Ayan ve Ayan, s.30.

²⁶Çağlar Özel, “ Medeni Hukuk Açısından Ölüm Anının Belirlenmesi ve Ceset Üzerindeki Hakka İlişkin Bazı Düşünceler”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:51, Sayı:1, 2002, s.46.

²⁷Ayan ve Ayan, s.43.

3.1.2.1. Gaiplik

Arapça kökenli gayb sözcüğünden türeyen “gaip” kavramı Türk Dil Kurumuna göre sözcük anlamıyla “görünmez alemi”, “göz önünde olmayanı”, “hazır bulunmayanı”, “nerede olduğu bilinmeyen” ifade etmektedir. Kavram olarak ise; “*Gaiplik kavramı, hakim belirlenen şartlar dahilinde ölüm tehlikesi içinde kaybolan veya kendisinden uzun zamandan beri haber alınamayan bir kişinin ölmüş olabileceği yönünde karar verilmesi olarak ifade edilebilir*”²⁸ dir.

Türk Medeni Kanunun 32’inci maddesinde; “*Ölüm tehlikesi içinde kaybolan veya kendisinden uzun zamandan beri haber alınamayan bir kimsenin ölümü hakkında kuvvetli olasılık varsa, hakları bu ölüme bağlı olanların başvurusu üzerine mahkeme bu kişinin gaipliğine karar verebilir*” şeklinde açıklanmıştır. Gaiplik kararının verilebilmesi içinde bazı şartların oluşması da gerekmektedir. Bu şartlardan biri “ölüm tehlikesi içinde bulunma”, diğeri ise “uzun zamanda beri haber alınamama durumu” dur. Bu haller doğrultusunda karar verilebilmesi için ise belli bir sürenin geçmiş olması gerekmektedir. Bu süreler TMK’nın 33’üncü maddesinde; “*Gaiplik kararının istenebilmesi için, ölüm tehlikesinin üzerinden en az bir yıl veya son haber tarihinin üzerinden en az beş yıl geçmiş olması gerekir*” olarak ifade edilmiştir²⁹.

Kişinin gaip olduğuna dair başvuru yapıldıktan sonra başvuru yapılan mahkeme durumu ilan etmektedir. Mahkemenin bunu yapmasındaki amaç gaipliğine karar verilecek kişiyi tanıyan kimlerin belirli bir sürede haberdar etmelerini sağlamaktır (TMK.md.33/2). İlan süresi ilanın yapıldığı günden başlayarak en az altı aydır (TMK.md.33/3). Bu süre içinde eğer gaip çıkıp gelirse, kendisinden haber alınırsa veya öldüğüne dair belirli bir tarih elde edilir ise gaiplik istemi düşmektedir (TMK.md.34). Bunun yanında eğer bir bilgi edinilemezse mahkeme gaipliğine karar vererek, ölüme bağlı hakların kullanımı aynı gaibin ölümü ispatlanmış gibi hüküm vermektedir (TMK.md.35).

Gaiplik aslında ölümün meydana getirdiği sonuçlara yakın sonuçlar yaratmaktadır. TMK’nın 35’inci maddesinde “*...mahkeme gaipliğe karar verir ve ölüme bağlı haklar, aynen gaibin ölümü ispatlanmış gibi kullanılır*” denilmektedir.

²⁸Hüseyin Tokat, **Türk Hukukunda Gaiplik**, 1.Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2018, s.23.

²⁹Turgut Akıntürk, **Medeni Hukuk**, 9.Baskı, Beta Basım, İstanbul, 2003, s.113.

Buna bağılı olarak gaibin mirası, mirası reddetmemiş mirasçılara intikal edecektir. Bu intikalin gerçekleşmesi için mirasçının güvence göstermesi gerekmektedir (TMK.md.584). Ancak gaipliğin ölümden ayrılan noktaları da bulunmaktadır. Gaibin ileri ki zamanlarda ortaya çıkması durumu da söz konusu olabilmektedir. Türk Medeni Kanunu’nu bu durumun oluşması halinde, “*Gaip ortaya çıkarsa veya üstün hak sahibi olduklarını ileri sürenler bu sıfatlarını ispat ederlerse, tereke mallarını teslim almış olanlar, aldıkları malları zilyetlik kuralları uyarınca geri vermekle yükümlüdürler*” diyerek açıklamıştır. Ölüm vakasında ise mirasçılarının güvence göstermesi gibi bir durum söz konusu değildir³⁰.

Gaiplikte eğer gaip evli ise evlilik buna bağılı olarak kendiliğinden ortadan kalkmamaktadır. Bunun için gaibin eşinin evliliğini bozmak istemesi ve yargıcında buna karar vermesi gerekmektedir. Eğer yargıç karar vermez ise gaibin eşi bir başkası ile evlenemez. Ölüm de ise olay farklıdır. Evlilik kendiliğinden sona ermektedir³¹.

3.1.2.2. Ölüm

Kişilik Türk Medeni Kanunu’na göre çocuğun tam ve sağ doğum ile kazanılır ve çoğunlukla ölüm ile sona ereceği kabul edilir. Kişinin yaşamasıyla ilgili belirtiler son bulunduğu ölmüş olduğu kabul edilmektedir³². Ölüm ile beraber kişinin sahip olduğu haklarda son bulduğundan dolayı ölümün ispatlanması büyük önem taşır. Bu konuyla ilgili TMK’da şöyle bir ifade kullanılmıştır; “*Bir hakkın kullanılması için bir kimsenin sağ veya ölü olduğunu veya belirli bir zamanda ya da başka bir kimsenin ölümünde sağ bulunduğunu ileri süren kimse, iddiasını ispat etmek zorundadır*”. İspat araçları olarak Medeni Kanunu’nda nüfus sicillerindeki kayıtlar veya karineler söylenmektedir. Nüfus siciliyle ilgili; “*Doğum ve ölüm, nüfus sicilindeki kayıtlarla ispat olunur. Nüfus sicilinde bir kayıt yoksa veya bulunan kaydın doğru olmadığı anlaşılırsa, gerçek durum her türlü kanıtla ispat edilebilir*” şeklinde ifade edilmiştir.

³⁰Aydın Zevkliler ve Ayşe Havutçu, **Yeni Medeni Kanuna Göre Medeni Hukuk - Temel Bilgiler**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2004, s.105-106.

³¹Zevkliler ve Havutçu., s.106.

³²Bilge Öztan, **Şahsın Hukuku – Hakiki Şahıslar**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2000, s.21.

Karinelere gelinecek olursa iki tür karine mevcuttur. İlki ölüm karinesidir. Ölümün ispatlanabilmesi için bir cesede ihtiyaç vardır. Fakat bazı durumlarda olay öyle bir haldedir ki kişinin sağ olma durumu yoktur ancak cesede de ulaşamamıştır. Bu durumu kolaylaştırmak için ölüm karinesi getirilmiştir. Bir kişinin “ölümüne kesin gözle bakılmayı gerektiren durumlar içinde kaybolmuş” ise ve “cesedi bulunamamış” ise o kişi gerçekten ölmüş sayılır ve bu durum ölüm karinesi olarak adlandırılır³³. Medeni Kanunu’nda ölümüne kesin gözle bakılması gerektiren durumlar içinde kaybolmuş ise ceset bulunmamış olsa dahi ölmüş kabul edileceğini belirtilmektedir (TMK.md.31)

Diğer bir karine ise birlikte ölüm karinesidir. “Birden fazla kişiden hangisinin önce veya sonra öldüğü ispat edilemezse, hepsi aynı anda ölmüş sayılır”(TMK.md.29). Bu durum birlikte ölüm karinesi olarak ifade edilir. Bu karine birbirinin mirasçısı olabilecek kişiler açısından bir öneme sahiptir.

3.2. Borçlar Hukuku Açısından Ölüm

Toplumda hayatın devam ettirilebilmesi ya da gereksinimlerin karşılanabilmesi için birçok kişiyle iletişime geçilmektedir. En basit örnek olarak, yemek yemek ya da kıyafet almak için karşılığında ödenen bedel verilebilir. Bu kişileri bir borç ilişkisinin içine sokmaktadır. Taraflardan biri bir davranışı ya da işlemi yapmak ya da yapmamak gibi bir borç altına girmektedir. Diğer taraf ise bir davranışı ya da işlemi yap veya yapma gibi bir talepte bulunma yetkisini vermektedir. Bunun sonucunda meydana gelen ilişkiye “borç ilişkisi” denilmektedir. Borçlar hukuku ise taraflar arasında özel borç ilişkisini düzenleyen bir hukuk dalıdır. Konusu ise genellikle hukuki işlemlerden doğmaktadır. Bunların arasında en çok sözleşmelerden kaynaklanan borç ilişkileri oluşturur. Bunun dışında vasiyetname gibi tek taraflı işlemlerde konusu olabilmektedir³⁴.

Borç ilişkisinin sona ermesi ise ölüm ile bağlantılıdır. Bu ilişki tarafların kendi kararları ya da iptal, fesih gibi birçok durumla sona erebilmektedir. Ama çalışmanın konusu açısından değinilecek nokta ölüm ve gaiplik halinde borç

³³Serap Helvacı, **Gerçek Kişiler**, Legal Yayıncılık, İstanbul, 2010, s.29.

³⁴Murat Doğan, Gökhan Şahan ve İsmail Atamulu, **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, 1.Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2019, s.29.

ilişkisinin sona ermesidir. Eğer yapılan sözleşme taraflardan birinin kişiliğine bağlı olarak yapılmış ise ölüm veya gaiplik durumunda sözleşme kendiliğinden son bulmaktadır. Bunun yanı sıra son bulmaz ise ölmüş ya da gaipliğine karar verilmiş olan kişinin mirasçıları ile devam edilmektedir³⁵.

Borçlar hukukunda ölüme ilişkin değinilen bir konuda kişinin ölümünden sonra hukuki sonuçlar doğurması için yaptığı hukuki işlemler yani ölüme bağlı hukuki işlem ya da ölüme bağlı tasarruf olarak adlandırılan işlemlerdir³⁶. Bu işlemler kişinin ölümünden sonraki isteklerini ve özellikle terekesine (miras) ilişkin hukuki sonuçlar olacak açıklamalarda bulunmaktadır. Ölüme bağlı hukuki işlemler şekli ve maddi olarak ikiye ayrılır. Vasiyetname ve miras sözleşmeleri şekle bağlı hukuki işlemlerdir. Maddi anlamda hukuki işlem ise şekle bağlı hukuki işlemlerin içeriğinde miras bırakan kişi, terekesi için mirasçı atama, bir kişiye taşınır ya da taşınmaz bir malı bırakma gibi çeşitli tasarruflarda bulunma durumudur³⁷.

Borçlar kanununda diğer bir konu haksız fiillerden doğan borç ilişkisidir. Bu konu Türk Borçlar Kanunu'nun (TBK) 49 – 76 maddeleri arasında açıklanmıştır. Bizim için önemli olan kısmı ise ölüm halindeki durumudur. Ölümden sonra meydana gelecek zararlardan tazminat istenebilmektedir. Ölüm hemen meydana gelmemiş ise çalışma gücünün kaybı nedeniyle ödenen tazminatlar ile tedavi masraflarını isteme hakkı ölüm üzerine mirasçılara geçmektedir. Ölüm meydana geldikten sonra ise cenaze masrafları ve destekten yoksun kalma tazminatı³⁸ talep edilebilmektedir³⁹.

Son olarak borçlar hukukunda ölüm ile ilişkisi olan konu temsil konusudur. Temsil TBK'nın 40-48 maddeleri arasında açıklanmıştır. Temsil, bir kişinin temsilci sıfatıyla başka bir kişi adına hukuki olarak işlem yapmasına denilmektedir⁴⁰. Temsil

³⁵Sinan Sami Akkurt, Kemal Erdoğan ve Hüseyin Tokat, **Borçlar Hukuku**, 1.Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2018, s.314.

³⁶Şaban Kayıhan ve Mustafa Ünlütepe, **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, 6.Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2018, s.80; Şaban Kayıhan, **Hukukun Temel Kavramları**, 7.Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2017, s.337-338; Ayrıntılı bilgi için bakınız; O. Gökhan Antalya, **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, Legal Yayıncılık, İstanbul, 2015, s.121-122-123.

³⁷Kayıhan ve Ünlütepe, s.80-81.

³⁸Destekten yoksun kalma tazminatı TBK. m. 53 hükmüne göre ; “Ölenin desteğinden yoksun kalan kişilerin bu sebeple uğradıkları kayıplar” şeklinde açıklanmıştır.

³⁹Ayrıntılı bilgi için bakınız; Oğuz Sadık Aydos, **Borçlar Hukuku (Genel Hükümler)**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2019, s.87-89.

⁴⁰Bahadır Demir, “6098 Borçlar Kanunu Kapsamında Doğrudan Temsil Müessesesi”, **İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:6, Sayı:1, 2015, s.251.

yetkisinin sona erdiren sebeplerden ikisi ölüm ve gaiplik halidir. Bu durum Borçlar Kanunu'nun 43'üncü maddesine göre ; *“Hukuki işlemde doğan temsil yetkisi, aksi taraflarca kararlaştırılmadıkça veya işin özelliğinden anlaşılmadıkça, temsil olunanın veya temsilcinin ölümü, gaipliğine karar verilmesi, fiil ehliyetini kaybetmesi veya iflas etmesi durumlarında sona erer”* şeklinde açıklanmıştır. Temsil yetkisinin sona ermesinde temsilci veya temsil edilenin ölümü durumunda fark gözetilmemektedir, her iki durumda da temsil yetkisi sona ermektedir⁴¹.

3.3. Ticaret Hukuku Açısından Ölüm

Ticaret Türk Dil Kurumuna göre; *“Kazanç amacıyla yürütülen alım satım etkinliği”*, *“Ürün, mal vb. alım satımı”* veya *“Alışveriş sonucu elde edilen, yararlanılan fiyat farkı, kâr”* anlamına gelmektedir. Hukuki olarak ise, malların üretimden tüketime giden yolculuğundan başka üretim ve tüketim faaliyetlerini de içinde barındırmaktadır. Ticaret hukuku bu açıdan üretim, değişim ve tüketime odaklı ticari etkinlikleri düzenleyen bir hukuk dalı olarak açıklanabilmektedir⁴².

Ticari işletmeyi kendi adına işleten kişi tacir olarak adlandırılmaktadır (TTK.md.12). Tacir sıfatı ise, Türk Ticaret Kanunu'nda(TTK) gerçek kişiler ve tüzel kişiler olarak sınıflandırılarak düzenlenmiştir. Gerçek kişilerin tacir sıfatına sahip olabilmeleri için kanunda istenen koşulları sağlamaları gerekli ve yeterlidir. Yani bir ticari işletmeyi işletiyor olması ve işletmeyi kendi adına işletiyor olması yeterli görülmüştür. Ticaret siciline veya ticaret odasına kaydolmak gibi şekli şartlar öne sürülmemiştir. Tüzel kişilerde ise belli usullere uyulmak koşulu ile sahip olunmaktadır⁴³.

Gerçek kişiler açısından ölüm hayatın son bulmasıdır. Tüzel şirketler açısından ölüm ise şirketin sona erme sebebi olabilmektedir. Adi, kolektif ve adi komandit şirket şahıs şirketleridir. Anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler ise sermaye şirketleridir. Adi şirketler, tüzel kişiliği olmayan şahıs şirketleridir. Diğer şirketlerin tüzel kişiliği bulunmaktadır. Ölüm, şirketleri tüzel

⁴¹Demir, s.270.

⁴²İsmail Kayar, **6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'na Göre Ticaret Hukuku**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2018, s.45.

⁴³Mustafa Çeker, **Ticaret Hukuku Genel Esaslar**, Karahan Kitabevi, Adana, 2016, s.36.

kişiliği olup olmamasına göre farklı etkileyebilmektedir. Bazı şirketler açısından doğrudan şirketin sona erme sebebi olmaktadır. Mirasçıların sorumluluğu açısından da şirket türleri açısından farklılık olabilmektedir. Ticaret hukuku açısından ölümün şirketler açısından nasıl etkilerinin olduğu bu başlık altında incelenecektir.

3.3.1. Adi Şirketler Açısından Ölüm

6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu'nun 620 – 645'inci Maddeleri arasında “*Adi Ortaklık Sözleşmesi*” başlığı altında düzenlenmiştir. İlgili kanunda kanun koyucu adi ortaklığın tam olarak bir tanımını yapmamaktadır. Ama nasıl kurulacağını şöyle açıklamıştır; “*Adi ortaklık sözleşmesi, iki ya da daha fazla kişinin emeklerini ve mallarını ortak bir amaca erişmek üzere birleştirmeyi üstlendikleri sözleşmedir. Bir ortaklık, kanunla düzenlenmiş ortaklıkların ayırt edici niteliklerini taşımıyorsa, bu bölüm hükümlerine tabi adi ortaklık sayılır*”. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda adi ortaklık yerine adi şirket olarak bahsedilmiştir ve TTK'nın 126'ıncı maddesi şöyledir; “*Her şirket türüne özgü hükümler saklı kalmak şartıyla, Türk Medenî Kanununun tüzel kişilere ilişkin genel hükümleri ile bu Kısımda hüküm bulunmayan hususlarda Türk Borçlar Kanununun adi şirkete dair hükümleri her şirket türünün niteliğine uygun olduğu oranda, ticaret şirketleri hakkında da uygulanır*”. Buradan anlaşılacağı üzere adi şirkete ait hükümler ticaret şirketlerinde de hüküm ifade etmektedir.

Adi şirketlerde ölüm, şirketin sona erme hallerinden biridir. Adi şirketlerin tüzel kişiliği olmaması ve şahıs şirketleri olmasından dolayı ortaklardan birinin ölümü şirket için önemli bir husustur. Çünkü şahıs şirketlerinde ortaklar arasındaki ilişkiler için güven ve anlayış esası hakimdir. Bunun sebebi ortakların kişiliğinin ön planda olmasından kaynaklanmaktadır⁴⁴. Ortaklar, ortaklık ilişkisinde doğan borçlardan birinci derecede ve müteselsilen sorumlu olmaktadırlar (TBK.md.638). Adi şirketlerde sözleşmede ortaklığın mirasçılarla devam edileceğine dair bir hüküm yok ise adi ortaklık sona ermektedir. Aksi halde ölen kişinin mirasçısı veya mirasçılarının şirkete katılımları beklenmektedir. Eğer mirasçı ya da mirasçılar katılmak istemediklerini belirtirler ise diğer ortaklar şirketin devam etmesi için

⁴⁴Hasan Pulaşlı, **Şirketler Hukuku Genel Esaslar**, 6.Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2020, s.43.

oybirliğı ile karara varmaları gerekmektedir⁴⁵. Sözleşmede mirasçılar ile devam edileceğine dair yer alan hüküm sağ olan ortaklar için bağlayıcı olmasına rağmen mirasçılara şirkete devam etme yükümlülüğü doğurmamaktadır. Gaiplik kararı da ölüm ile aynı sonuçları doğurduğunda dolayı, bir ortağın gaipliğine mahkemece karar verilmesi durumunda da şirket sona ermektedir⁴⁶.

Ortaklık ölüm ile sona erme durumunda ölen ortağın mirasçısı öncelikle ölümü diğer ortaklara bildirmekle yükümlüdür. Gerekli önlemler alınıncaya kadar mirasçı, ölen ortağın daha önce yürütmekte olduğu işlere, dürüstlük kuralları çerçevesinde devam etmekle yükümlüdür. Diğer ortaklar ise, geçici olarak, ortaklık işlerini aynı şekilde yürütmeye devam ederler (TBK.md.641).

Adi ortaklığa tüzel kişiliklerde ortak olarak bulunabilmektedirler. Fakat tüzel kişilerin ölümü söz konusu değildir. Tüzel kişilerin ancak tüzel kişilikleri sona ermektedir. Bu sebeple gerçek kişilerin ölümünden farklıdır. Tüzel kişilerde hemen ortadan kalkmamakta ve tasfiyeye girmektedir. Tasfiye sonuna kadar varlığını sürdürmektedir. Tasfiye sona erdikten sonra ticaret sicilinden kaydını sildirmesiyle gerçek kişi ortağın ölümüyle aynı sonuçları doğurmaktadır (TTK.md.269,533). Bunun üzerine tüzel kişiliğin sona ermesi adi ortaklığın sona erme sebebi olmaktadır⁴⁷.

3.3.2. Kollektif Şirketler Açısından Ölüm

Kollektif şirketler ile ilgili her şey 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 211-303. Maddeleri arasında detaylı bir şekilde açıklanmıştır. Kanun koyucunun yaptığı tanıma göre; *“Kollektif şirket, bir ticari işletmeyi bir ticaret unvanı altında işletmek amacıyla, gerçek kişiler arasında kurulan ve ortaklarından hiçbirinin sorumluluğu şirket alacaklılarına karşı sınırlanmamış olan şirkettir”* (TTK.md.211). Kollektif şirketler, tüzel kişiliğe sahip şahıs şirketleridir. Tüzel kişiliğe ticaret siciline tescil yaparak kazamaktadırlar (TTK.md.232).

⁴⁵Şaban Kayıhan ve Mustafa Yasan, **Şirketler Hukuku**, 2.Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2017, s.46.

⁴⁶Kayar, s.345.

⁴⁷Erol Ulusoy, “Adi Ortaklığın Tasfiyesi ve Mahkemelerin Görevi”, **Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi**, Cilt:0, Sayı:5, 2015, s.882.

Kolektif şirketler gerçek kişilerden oluşmaktadır. Tüzel kişiler ortak olamamaktadır. Ortaklarının hepsinin gerçek kişi olması gereken tek şirket kolektif şirketlerdir⁴⁸. Bu şart daha sonra ortaklık haklarının devri ile dahi bozulamamaktadır. Kolektif şirketlerde ortaklar şirket borçlarından sınırsız sorumlu olmaktadır. Sahip oldukları bu sorumluluk ölüm halinde külli halefiyet ilkesi gereği bir bütün olarak mirasçılara geçmektedir. Tüzel kişilerin miras hükümlerine tabi olmamalarından dolayı kolektif şirkete ortak olarak girmeleri kabul edilmemektedir. Bu yüzden ortaklar arasında tüzel kişi yer alması durumunda bu şirket adi şirket olarak sayılacak ve tüzel kişilik kazanamayacaktır (TTK.md.214)⁴⁹.

Kollektif şirketler sadece gerçek kişilerden oluştuğu için ortaklardan birinin ölümü şirketi sona erdirmektedir. Ortağın ölümü TTK'da 253'üncü maddede düzenlenmiştir. İlgili madde;

Şirket sözleşmesinde şirketin ölen ortağın mirasçılarıyla devam edeceğine ilişkin düzenleme yoksa, mirasçılarla diğer ortakların oybirliği ile verecekleri karar üzerine şirket bunların arasında devam edebilir. Mirasçılar veya içlerinden biri şirkette kalmaya razı olmazlarsa, diğer ortaklar, ölen ortağın razı olmayan mirasçılarına düşen payları ödeyerek onları şirketten çıkarır ve aralarında şirkete devam edebilirler. Bu durumda sağ kalan ortaklardan birinin şirketin devamına onay vermemesi sebebiyle oybirliği sağlanamadığı takdirde şirket sona erer (TTK.md.253/1).

Şirketin, ölen ortağın mirasçılarıyla diğer ortaklar arasında kolektif şirket olarak devam edeceği hakkında şirket sözleşmesinde hüküm varsa, mirasçılar kolektif sıfatıyla şirkete devam edip etmemekte serbesttirler. Mirasçılar şirketin devam etmesini isterlerse, diğer ortaklar bu isteği kabul etmek zorundadır. Ancak, kolektif sıfatıyla şirkette kalmak istemeyen mirasçı varsa, ölen ortağın payından kendisine düşen tutar ile komanditer olarak şirkete kabul edilmesini önerebilir. Diğer ortaklar bu öneriyi kabul etmek zorunda değildir. Mirasçılar şirkete kolektif ortak veya komanditer olarak girip girmeyeceklerini ortağın ölüm tarihinden itibaren üç ay içinde şirkete ihbar etmelidir. Durumun şirkete ihbarına kadar, mirasçılar şirkette komanditer olarak kalmış sayılırlar. Bu süre içinde ihbarda bulunmamış olan mirasçılar, sürenin sona ermesinden itibaren kolektif ortak sıfatını alırlar (TTK.md.253/2).

şeklindedir. Yani ölüm halinde şirket sona ermektedir. Fakat şirket sözleşmesinde ortaklardan birinin ölümü halinde mirasçılar ile devam edileceğine dair bir hüküm var ise şirket sona ermemektedir. Bu hüküm doğrultusunda mirasçıların işe devam edip etmeme kararlarında ise serbest oldukları da belirtilmiştir.

⁴⁸Selma Çetiner ve Armağan Ebru Bozkurt Yüksel, **Ticari İşletme ve Şirketler Hukuku**, 4.Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2017, s.281.

⁴⁹Pulaşlı, s.180. ; Özge Ayan, “Ölümün Şirketler Hukuku İlişkilerine Etkileri”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 21, Sayı: 1, 2019, s.4.

Mirasçılar, şirket ile ortak olmak istemezler veya mevcut diğer ortaklar ile ortaklık sözleşmesi yapamayanlar için ölen ortağın tasfiye payından kendisine düşen miras payı oranında ödeme yapılmaktadır. Bu mirasçılara yapılacak ödeme, ölüm tarihindeki şirketin durumuna göre belirlenmektedir. Söz konusu alacak mirasçının ortaklığa katılmayacağına kesinleştiği tarihte muaccel olur. Bu bedel, TTK'nın 262'inci⁵⁰ maddesince yapılacak ilk bilanço tarihinde ödenmesi gerekmektedir⁵¹.

Kollektif şirketin herhangi bir sebeple sona ermesi durumunda sona ermeyi tescil ve ilan ettirmekle yükümlüdürler (TTK.md.250/1). Eğer sona erme sebebi ölüm ise tescil ve ilan dilekçesi ölen ortağın mirasçılarıyla birlikte diğer tüm ortaklar, mirasçıların katılması mümkün bulunmayan veya güç olan hâllerde, sağ kalan ortaklar tarafından verilmektedir (TTK.md.250/2). Kolektif şirketlerin tasfiyesi için düzenlenen kurallar emredici değildir. Ortaklar, şirket sözleşmesinde veya ortaklığın feshinden sonra tasfiyenin nasıl gerçekleşeceğini serbestçe düzenleyebilirler⁵². Kolektif şirketin tasfiyesine karar verilmesi halinde şirket tasfiye memurları tarafından yönetilmektedir (TTK.md.272). Tasfiye memurları tasfiye süresince ortakların tasfiyeye ilişkin oybirliğiyle verdikleri kararlara göre hareket etmektedirler (TTK.md.268/1). Tasfiye memurlarının atanmaları ve görevden alınmaları veya onlara verilecek talimatla ilgili kararlara katılma hakkı, bir ortağın ölümünde mirasçılara ve kısıtlanması durumunda kanuni temsilcisine aittir. Mirasçılar kendilerini, oybirliğiyle atayacakları bir temsilci ile temsil ettirmektedirler. Oybirliğine ulaşılmadığı takdirde temsilcinin atanması mahkemeye ait olmaktadır (TTK.md.268/2).

3.3.3. Komandit Şirketler Açısından Ölüm

Komandit şirketler ile ilgili düzenlemeler 6012 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 304-328. maddeleri arasında yer almaktadır. Tanımı ise şöyle verilmiştir; *“Ticari bir işletmeyi bir ticaret unvanı altında işletmek amacıyla kurulan, şirket alacaklılarına karşı ortaklardan bir veya birkaçının sorumluluğu*

⁵⁰TTK'nın 262'inci Madde Hükmü; *“Çıkan veya çıkarılan ortağın 260 ıncı maddede yazılı kurallara göre hesaplanacak payı, şirket sözleşmesinde gösterilen tarihte ve şirket sözleşmesinde hüküm yoksa ayrılmadan sonra çıkarılacak ilk bilanço tarihinde ödenir”*.

⁵¹Ö.Ayan, s.4.

⁵²Ö.Ayan, s.6.

sınırlandırılmamış ve diğer ortak veya ortakların sorumluluğu belirli bir sermaye ile sınırlandırılmış olan şirket komandit şirkettir”(TTK.md.304/1). Komandit şirketler adi komandit ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket olarak iki alt türü bulunmaktadır. Adi komandit şirketler de diğer şirketlere göre sorumluluklar açısından farklı iki ortak çeşidi vardır. Bunlar komandite ortak ve komanditer ortaktır. Komandite ortak, sorumluluğu sınırlı olmayan ortaklardır. Komanditer ortak ise sorumluluğu sınırlı olan ortaklardır (TTK.md.304/2). Komandite ve komanditer arasındaki fark sadece sorumluluk değil kişilik açısından da meydana gelmektedir. Komandite ortakların gerçek kişi, komanditer ortakların tüzel kişi olmaları gerekmektedir (TTK.md.304/3).

Komandit şirketler de ortağın ölümü konusunda kanun koyucu kolektif şirketlerin sona erme hallerine de atıfta bulunmuştur ve şöyle demiştir; *“Kollektif şirketlerin sona ermesine, tasfiyesine ve ortakların şirketten çıkma ve çıkarılmasına ilişkin 243 ilâ 303 üncü madde hükümleri komandit şirketlerde de uygulanır. Ancak, şirket sözleşmesinde aksine bir hüküm bulunmadıkça komanditerin ölümü veya kısıtlanması şirketin sona ermesi sonucunu doğurmaz”* (TTK.md.328/1).

Komandit şirketlerde komandite ortağın mı ya da komanditer ortağın mı öldüğü önemlidir. Çünkü farklı hususlar söz konusudur. Komanditer ortağın ölümü halinde şirket sözleşmesinde aksine hüküm olmadığı sürece şirketin sona erdiren bir sebep değildir (TTK.md.328). Ölen Komanditer ortağın yerine mirasçıları geçmektedir (TTK.md.316). Mirasçıların ortak olmak istememeleri halinde mirası reddetmeleri gerekmektedir. Fakat şirket sözleşmesinde belirtilmişse veya kalan ortaklar oybirliği ile kabul ederlerse, ölen ortağın şirket ortağı olmak istemeyen mirasçısına ayrılma payı verilebilmektedir. Yine şirket sözleşmesinde eğer ortağın ölümü halinde şirketin sona ereceğine dair bir düzenleme varsa ortağın ölümü halinde şirket sona erecektir. Komandite ortağın ölümü ise kolektif şirket ortağının ölümünün sonuçlarını doğurmaktadır⁵³.

Komanditer ortağın ölümü ile şirketin sona ermemesi sebebi tüzel kişi olarak şirkete ortak olmalarıdır. Tüzel kişilerin sona ermesi ile gerçek kişilerin ölümü farklılık arz etmektedir. Bundan dolayı tüzel kişiliği olan komanditer ortağın tüzel kişiliğinin sona ermesi bir gerçek kişinin ölümünden çok şirketten ayrılması olarak

⁵³Ö.Ayan, s.7-8. ; Pulaşlı, s.218.

değerlendirilmektedir. Tüzel kişiliği olan komanditer şirketin tasfiye haline girmesi de komandit şirket için sona erme sebebi değildir⁵⁴.

Komandit şirketin tek komandite ortak bulunuyorsa ve bu ortağın ölümü söz konusu ise öncelikle şirket sözleşmesinde varsa özel hükümler onlar uygulanmalıdır. Şirkette ölüm ile boşalan komandite ortağın yerine mirasçılarının birinin komandite ortak olmayı kabul etmesi gerekmektedir. Eğer mirasçılarda hiçbiri komandite ortak olmayı kabul etmez ise, komanditer ortaklardan birinin komandite ortak olmayı kabul etmesi gerekmektedir. Aksi halde şirket infisah (bozulma, dağılma) etmiş sayılmaktadır⁵⁵.

3.3.4. Anonim ve Limited Şirketler Açısından Ölüm

Anonim şirket tanımı 6012 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 329. maddesinde yapılmıştır. Maddeye göre; *“Anonim şirket, sermayesi belirli ve paylara bölünmüş olan, borçlarından dolayı yalnız malvarlığıyla sorumlu bulunan şirkettir”*. Anonim şirketlerinin sermaye şirketi olduğunu ve tüzel kişiliğe sahip olduğunu bilinmektedir. Şirketten pay sahibi alanlar, şirkette taahhüt ettikleri sermaye payları ile şirkete karşı sorumlu olmaktadır (TTK.md.329/2).

Limited şirket tanımı ise 6012 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 573.maddesinde yapılmıştır. Madde şöyledir; *“Limited şirket, bir veya daha çok gerçek veya tüzel kişi tarafından bir ticaret unvanı altında kurulur; esas sermayesi belirli olup, bu sermaye esas sermaye paylarının toplamından oluşur”*. Bu şirketler de sorumluluk *“şirket borçlarından sorumlu olmayıp, sadece taahhüt ettikleri esas sermaye paylarını ödemekle ve şirket sözleşmesinde öngörülen ek ödeme ve yan edim yükümlülüklerini yerine getirmekle yükümlüdürler”* şeklindedir(TTK.md.573/2). Anonim ve limited şirketler, kanunen yasak olmadığı müddetçe her türlü ekonomik amaç için kurulabilmektedirler⁵⁶.

Çalışmanın mahiyeti açısından bu şirketler tüzel kişiliğe sahip sermaye şirketleridir. Diğer şirketler şahıs şirketi oldukları için ölüm kavramı daha anlaşılır ve

⁵⁴Pulaşlı, s.218-219.

⁵⁵Ö. Ayan, s.9.

⁵⁶Bu açıklama Anonim ve Limited şirketler için Türk Ticaret Kanununda farklı maddelerde düzenlenmiştir. Anonim şirketler için m.331/1 iken, Limited şirketler için m.573/3' de düzenlenmiştir.

somut kılınabilmektedir. Burada şirketlerin gerçek bir kişiliğe sahip olmamasından ve tüzel kişiliğin fiili olarak ölmesinin mümkün olmamasından dolayı ölüm hususu farklılık arz etmektedir. Fiili olarak ölümün mümkün olmamasının yanı sıra sermaye şirketlerinde önemli olan sermayedir. Ortakların sorumluluğu taahhüt ettikleri katılma payları ile sınırlandırılmıştır. Bu yüzden gerçek kişi ortağın ölümü ya da tüzel kişiliğin tasfiyesi şirketin sona erme sebebi olmamaktadır.

Limited şirketler tek ortaklı olarak kurulabilmektedir. Tek ortaklı kurulan bu şirketin ortağının ölmesi şirketin malvarlığında bir değişikliğe yol açmamaktadır. Bu yüzden şirketin sona ermesi veya tasfiyesi anlamına da gelmemektedir. Böyle bir durumda şirketteki esas sermaye payları miras yoluyla mirasçılara intikal etmektedir. Sermaye paylarının devri normalde genel kurul onayı isterken ortağın ölümünden dolayı genel kurul onayına gerek duyulmadan paylara ilişkin hak ve borçlar mirasçılara geçmektedir. Böylece tek ortak ölmüş olsa bile şirketin sona ermesi söz konusu olmamaktadır. Eğer ölen ortağın mirasçısı yok ise miras (şirket) devlete intikal etmektedir⁵⁷.

Anonim şirketlerde yönetim kurulu üyelerinden herhangi birinin ölümü halinde yönetim kurulu üyeliklerinde bir boşluk olması durumunda yönetim kurulu, kanuni şartları haiz birini, geçici olarak yönetim kurulu üyeliğine seçip ilk genel kurulun onayına sunar. Bu yolla seçilen üye, onaya sunulduğu genel kurul toplantısına kadar görev yapar ve onaylanması hâlinde selefinin süresini tamamlar (TTK.md.363/1)⁵⁸. Ayrıca ölen yönetim kurulu üyesi gerçek kişi ise ölümü yönetim kurulu üyeliği kendiliğinden sona ermektedir (TTK.md.363/2). Tüzel kişi yönetim kurulu üyesi adına atanan kişinin ölmesi halinde tüzel kişi yönetim kurulu üyesinin üyeliğini sona erdirmemektedir. Bu durumda tüzel kişi başka bir kişi atayarak onu tescil ve ilan ettirmektedir. Atanan yeni kişi yönetim görevini yerine getirmeye devam ettirmektedir. Tüzel kişi yönetim kurulu üyesi kamu tüzel kişisi ise ve temsil eden gerçek kişinin ölümü söz konusu olduysa, bu durumda yine kamu tüzel kişisi tarafından görevlendirilecek başka bir kişi ile boşluk kapatılmaktadır⁵⁹.

⁵⁷Mustafa Yavuz, “Tek Kişilik Limited Şirketlerde Ortağın Ölümü Sonrasında Şirketin Geleceği”, **Vergi Raporu**, Sayı:217, Ekim 2017, s.32.

⁵⁸Soner Altaş, **Türk Ticaret Kanunu’na Göre Anonim Şirketler**, 8.Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2017, s.274.

⁵⁹Ö. Ayan, s.12.

Sermaye Piyasasına Kanunu'na tabi anonim şirketlerin yönetim kurulunda ölüm sebebiyle bir boşluk yaşanması durumunda boşluğun yaşandığı tarihten itibaren otuz gün içinde genel kurul toplanıp yeni bir üye seçememesi durumunda, Sermaye Piyasası Kuruluna, yönetim kurulu toplantı yeter sayısını sağlayacak sayıya kadar geçici yönetim kurulu atama yetkisi verilmiştir⁶⁰.

Anonim şirketlerde pay sahiplerinden birinin ölüm önemli bir husustur. Özellikle tek pay sahibinin bulunduğu hallerde daha da önemli hale gelmektedir. Çünkü şirketin geleceği söz konusudur. Böyle bir durumda tek pay sahibinin ölümü, mirasçıların bulunmaması ve mirasçıların reddettiği durumlarda şirketin geleceğinin belirsiz olmaması için şirket esas sözleşmesine “*pay sahibinin ölümü halinde şirketin sona ereceğine*” dair hüküm konulabilir ve hatta tasfiye memuru da atanabilir. Böylece tek pay sahipli anonim şirketlerin ölüm halinde sona ermesi durumu olumsuz durumlar yaratmadan çözülebilmektedir⁶¹.

Anonim şirketin ana sözleşmesinde ölüm halinin şirketin sona erdireceğine dair bir hükmü yer alıyorsa şirket başka bir genel kurul kararı veya mahkeme kararına gereksinim olmadan şirket sona erecektir. Böyle bir hükmün yer alması sebebiyle bir ortağın ölümü şirketin sona ermesine sebep olmaktadır. Aynı şekilde limited şirketinde ana sözleşmesinde şirketin kurucu ortaklarından birisinin ölümü şirketin sona erme sebebi olacağına dair hüküm varsa belirtilen ortaklardan birisinin ölümü şirketi sona erdirecektir⁶².

⁶⁰SPK'nın 128'inci maddesinin k bendinde ; “Halka açık ortaklıkların yönetim kurullarında, yönetim kurulu üyelerinin tamamının veya bir kısmının görev süresinin dolması veya üyeliklerinin boşalması sebebiyle yönetim kurulu toplantı yeter sayısının sağlanamaması ve görev süresi dolan veya üyeliği boşalan yönetim kurulu üyelerinin yerlerine görev sürelerinin bitimini veya üyeliğin boşalmasını takip eden 30 gün içinde yeni yönetim kurulu üyelerini seçmek üzere genel kurulun toplanamaması veya genel kurulda yeter sayıda yönetim kurulu üyesinin seçilememesi durumunda, Kurul, yerlerine halka açık ortaklık genel kurulunca yeni üyeler seçilinceye veya Kurulca başka üyeler atanıncaya kadar görev yapmak üzere yönetim kurulu toplantı yeter sayısını sağlayacak asgari sayıda, Kurulun kurumsal yönetim ilkelerinde sayılan bağımsızlık kriterlerini sağlayan yönetim kurulu üyelerini resen atar. Görev süresinin dolması nedeniyle boşalan halka açık ortaklık yönetim kurulu 11910 üyeliklerine Kurulca atamalar yapıncaya kadar, görev süresi dolan yönetim kurulu üyeleri görevlerine devam eder. Kurulca yapılan resen atama sonucunda geriye kalan boş üyelikler için, kurumsal yönetim ilkelerinde sayılan bağımsızlık kriterlerini sağlayan, boş üye sayısının 3 katı kadar kişiyi halka açık ortaklığın ortaklarından aday göstermelerini talep eder. Kurul bu talebini ortakların halka açık ortaklıkta sahip olduğu pay oranlarını dikkate alarak belirler ve bu bentteki esaslara uygun olarak atama yapar. Olağan genel kurul toplantısını kanuni süresi içinde üst üste iki hesap dönemi içinde yapmayan ve yönetim kurulu üyeleri kısmen veya tamamen Kurulca yukarıdaki fıkralar uyarınca atanmış halka açık ortaklıklarda genel kurulun yetkileri YTM tarafından kullanılabilir. Bu bendin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar Kurulca belirlenir” düzenlemesi yer almaktadır.

⁶¹Altaş, s.836.

⁶²Ö. Ayan, s.23.

3.4. Vergi Usul Hukuku Açısından Ölüm

Vergi hukuku açısından ölüm kavramı değerlendirmek için 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda (VUK) yer alan düzenlemelere bakılması gerekmektedir. İlgili kanununda ölümün tanımı yapılmamıştır. Bunun yerine ölüm hali 12, 16, 112, 150, 164, 342 ve 372 olmak üzere 8 maddede farklı konular açısından ele alınmıştır. Bu maddeler ayrıntılı olarak ikinci bölümde açıklanacaktır. Tekrara düşmemesi açısından bu konu burada noktalanmaktadır.

4. ÖLÜMÜN DOĞURDUĞU SONUÇLAR

Ölüm meydana geldikten sonra iki durum ortaya çıkmaktadır. Bunlardan biri “Organ ve Doku Nakli” diğeri ise “Miras” tır.

4.1. Organ ve Doku Nakli

Organ ve doku nakli, *“yaşayan ya da ölü bir insandan bir başkasına veya insanın kendi vücudundan yine kendisine, hücre, doku ya da organ aktarılmasıdır”*⁶³ olarak tanımlanmaktadır. Organ ve doku nakli günümüzde daha da önem kazanmış bir konudur. Gün geçtikçe tedavisi zor olan ve bu şekilde tedavi olan hastaların sayısı artmaktadır. Hem kolay hem de ucuz bir tedavi yöntemi olarak görülmektedir⁶⁴. Bazen nakil sonrasında kişilerde doku uyumsuzluğu gibi sorunlara karşılaşılsa da bu sorun günümüzde en aza indirilmeye çalışılmaktadır⁶⁵.

Organ ve doku nakliyle ilgili ülkemizde hukuki olarak da düzenlemeler vardır. 1979 yılında çıkarılan 2238 sayılı Organ ve Doku Alınması, Saklanması, Aşılması ve Nakli Hakkında Kanun önemli bir gelişmedir. Daha sonra bazı

⁶³Şahin Akıncı, **Türk Özel Hukukunda İnsan Kökenli Biyolojik Madde (Organ-Doku) Nakli Kavramı ve Bundan Doğan Hukuki Sonuçlar**, Yetkin Yayınları, Ankara, 1996, s.1.

⁶⁴Ahmet Gökçen, “Organ ve Doku Nakli Üzerine Düşünceler”, **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:8, Sayı:1-2, 2000, s.63.

⁶⁵Murat Tay, “Türkiye’de Doku ve Organ Naklinin Önemi”, **Sağlık Akademisyenleri Dergisi**, Cilt:3, Sayı:3, 2016, s.106.

ihtiyaçları karşılamak amacıyla 1982 yılında 2594 sayılı kanun ile de değişikliğe uęramıřtır⁶⁶.

Yaşayan bir kişiden organ veya doku nakli alınabilmesi için öncelikle on sekiz yaşını doldurmuş olması gerekmektedir. On sekiz yaşından küçük olan kişilerden organ ve doku alınması yasaktır (2238 sayılı Kanun md.5). Yaş kriterinin yanı sıra kişinin rızasının da olması gerekmektedir. On sekiz yaşını doldurmuş bir kişi organ ve doku nakli vermek istiyorsa bunu en az iki tanık ile bilinci yerinde bir şekilde yazılı ve imzalı veya en az iki tanık önünde sözlü olarak beyan edip imzaladığı tutanağın bir hekim tarafından onaylanması gerekmektedir(2238 sayılı Kanun md.6).

Ölen bir kişiden organ ve doku alınabilmesi için doğal olarak verici olan kişinin ölmesi gerekmektedir. Bunun için ölümün tespit edilmesi gerekmektedir. 2238 sayılı Organ ve Doku Alınması, Saklanması, Aşılanması ve Nakli Hakkında Kanun'un 11'inci maddesinde *"Bu Kanunun uygulanması ile ilgili olarak tıbbi ölümün gerçekleştiğine, biri nörolog veya nroşirrjiyen, biri de anesteziyolji ve reanimasyon veya yoğun bakım uzmanından oluşan iki hekim tarafından kanıta dayalı tıp kurallarına uygun olarak oy birliği ile karar verilir"* şeklinde tespit edilmektedir.

l kişiden organ ve doku naklinin alınması hususu hukuki olarak da önem teşkil etmektedir. Bunun için birçok ülkedeki hukuk sisteminde farklı şartlar mevcuttur. Kimi lke ölen kişiden organ ve doku alınması için vericinin veya yakınlarının irade beyanını şart koymaktadır. Ülkemizde ise TMK'nın 23'üncü madde; *"Yazılı rıza üzerine insan kökenli biyolojik maddelerin alınması, aşılanması ve nakli mümkündür"* hükmünden vericinin beyanının yeterli olduğu sonucuna ulaşılmaktadır. Bu irade beyanının geçerli olabilmesi için bu beyanı verebilecek ehliyete sahip olması gerekmektedir⁶⁷.

Ölümden önce kişi herhangi bir beyanda bulunmamış ise 2238 sayılı Kanun'un 14'üncü maddesinde; *"...sirasıyla ölüm anında yanında bulunan eşi, reşiit çocukları, ana veya babası veya kardeşlerinden birisinin; bunlar yoksa yanında bulunan herhangi bir yakınının muvafakatiyle ölüden organ veya doku alınabilir"* ifadesi yer almaktadır. Eğer kişi kaza veya doğal afetler sonucu hayatını kaybetmiş

⁶⁶Gken, s.63-64.

⁶⁷Gken, s.75.

ve yukarda sayılan yakınları da yok ise ilgili maddenin devamında “...sağlam doku ve organları, tıbbi ölüm halinin alınacak organlara bağlı olmadığı 11 inci maddede belirlenen hekimler kurulunun raporuyla belgelenmek kaydıyla, yaşamı organ ve doku nakline bağlı olan kişilere ve naklinde ivedilik ve tıbbi zorunluluk bulunan durumlarda vasiyet ve rıza aranmaksızın organ ve doku nakli yapılabilir” şeklinde açıklama yapılmıştır. Eğer kişi ölümden önce organ ve doku alınmasına karşı olduğunu belirten bir beyanda bulunmuş ise organ ve doku alınmamaktadır (2238 Sayılı Kanun md.14).

Organ ve dokunun hukuka aykırı olarak alan, satan, satın alan, satılmasına aracılık eden, saklayan, nakleden veya aşılayan, organ veya doku teminine yönelik olarak ilan veya reklam veren veya yayınlayan kişiler hakkında 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu’nun 91’inci maddesi hükümleri⁶⁸ geçerli olacağı da 2238 sayılı Kanun’un 15’inci maddesinde düzenlenmiştir.

Organ ve doku naklinin dini boyutu da bulunmaktadır. Çoğu dini inanış organ ve doku bağışına vücut bütünlüğünü bozduğu, insan bedeninin dokunulmazlığı ve saygınlığı, canın korunması, beyin ölümünün gerçek ölüm olarak kabul edilebilirliği ya da insanın kendi organlarının sahibi olmadığı bundan dolayı üzerinde tasarruf yapma hakkının olmadığı vb. sebeplerden dolayı izin vermemektedir⁶⁹. İslam dini açısından ise bazı İslam hukukçuları konuya olumlu yaklaşırken bazıları olumsuz yaklaşmışlardır. Fakat Diyanet İşleri Başkanlığı, organ ve doku bağışını dini

⁶⁸5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu’nun “Organ veya Doku Ticareti” başlıklı 91’inci Madde Hükümü; “Hukukten geçerli rızaya dayalı olmaksızın, kişiden organ alan kimse, beş yıldan dokuz yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Suçun konusunun doku olması halinde, iki yıldan beş yıla kadar hapis cezasına hükmolunur. / Hukuka aykırı olarak, ölüden organ veya doku alan kimse, bir yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. /Organ veya doku satın alan, satan, satılmasına aracılık eden kişi hakkında, birinci fıkrada belirtilen cezalara hükmolunur. / Bir ve üçüncü fıkralarda tanımlanan suçların bir örgütün faaliyeti çerçevesinde işlenmesi halinde, sekiz yıldan on beş yıla kadar hapis ve on bin güne kadar adli para cezasına hükmolunur. / Hukuka aykırı yollarla elde edilmiş olan organ veya dokuyu saklayan, nakleden veya aşılayan kişi, iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. / Belli bir çıkar karşılığında organ veya doku teminine yönelik olarak ilan veya reklam veren veya yayınlayan kişi, bir yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. / Bu maddede tanımlanan suçların bir tüzel kişinin faaliyeti çerçevesinde işlenmesi halinde, tüzel kişi hakkında bunlara özgü güvenlik tedbirlerine hükmolunur. / Birinci fıkrada tanımlanan suçun işlenmesi sonucunda mağdurun ölmesi halinde, kasten öldürme suçuna ilişkin hükümler uygulanır.”

⁶⁹Sevtap Metin, **Biyo-Tıp Etiği ve Hukuk**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2010, s.35-36. ; Alpaslan Alkış, “İslam Hukuku Açısından Organ Naklinde Tartışmaya Açık Alanlar”, **Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt:15, Sayı:2,2018, s.751.

sebeplerden dolayı çekinilmesini önlemek amacıyla 19.01.1968 ve 03.03.1980 tarihlerinde “*organ naklinin dinen caiz olduğu*” görüşünü bildirmiştir⁷⁰.

4.2. Miras

Miras, ölen veya gaiplik kararı verilen kişinin malvarlığında sadece borçları olsa bile kanunda veya ölen kişinin yaptığı ölüme bağlı tasarrufta gösterilmiş olan kişilere intikal etmesidir⁷¹. Miras bu anlamını kişinin ölümüyle kazanmaktadır. Kişinin yaşarken sahip olduğu değerler “*malvarlığı*” olarak nitelendirilirken, ölümüyle beraber bu değerler “*tereke*” olarak adlandırılır⁷². Miras, ölüm sonrası intikali söz konusu olan bir bütündür⁷³. Miras ile ilgili hukuki düzenlemeler miras hukukunun konusuna girmektedir. Miras hukuku, 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu’nun üçüncü kitabında düzenlenmiştir. İlgili kanuna göre miras, mirasbırakanın ölümüyle açılmaktadır. Yani mirasın varlığı ölüm olayının varlığına bağlıdır⁷⁴. Her gerçek kişinin ölümü Miras Hukukunda yer alan kurallara uymayı gerektirmektedir⁷⁵.

5. ÖLÜM HALİNDE DİJİTAL TEREKENİN (MİRASIN) DURUMU

Günümüzde yaşanan teknolojik gelişmeler birçok yeniliği beraberinde getirmektedir. Bunlardan en önemlisi herkes tarafından bilinen internettir. Neredeyse her işlem internet aracılığıyla kolaylıkla yapılabilmektedir. Hayatımızın bir parçası haline geldi. Kişisel bilgilerimize kadar ulaşılabilir. Kişisel bilgilerin dışında ticari ilişkilere kadar bilgiye ulaşma durumu söz konusudur. Bankaya gidip yapılan işlemler dahi artık bankaların uygulamaları sayesinde evden kolaylıkla halledilebilmektedir. Instagram, Whatsapp, Twitter vb. uygulamalarda bilgiler

⁷⁰Orçun Çil ve Şefik Görkey, “Beyin Ölümü Kriterlerinin Tarihsel Gelişimi ve Kadavradan Organ Nakline Etkisi”, **Marmara Medical Journal**, Cilt:27, Sayı:1, 2014, s.73.

⁷¹Mustafa Reşit Belgesay, **Türk Kanunu Medenisi Şerhi**, 4.Baskı, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1952, s.5. ; Şakir Berki, **Miras Hukuku**, Sevinç Matbaası, Ankara, 1975, s.1.

⁷²Rona Serozan ve Baki İlkay Engin, **Miras Hukuku ve Uygulama Çalışmaları**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2019, s.110.

⁷³Mehmet Ayan, **Miras Hukuku**, Güncelleştirilmiş 5.Baskı, Mimoza Yayınları, Konya, 2009, s.8.

⁷⁴Serozan ve Engin, Uygulama Çalışmaları, s.110.

⁷⁵Osman Gökhan Antalya, **Marmara Hukuk Yorumu- Miras Hukuku**, Cilt:3, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2019, (Marmara Hukuk), s.47.

kaydedilmektedir. Kişi öldüğünde bu bilgilerin tasarruf hakkının kime geçtiği ise önemli bir konudur. Türk Medeni Kanunu'nda Mirasbırakanın ölümüyle miras külli halefiyet prensibine göre bir bütün olarak mirasçılara intikal etmektedir⁷⁶. Öte yandan Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu'nda 19-85-86'ncı maddelerinde ifade edilen ölünün salt manevi/fikri haklarının, resimlerinin ve mektuplarının korunması görevi sırasıyla vasiyeti yerine getirme görevlisi, eş, çocuklar ve iradi mirasçılara ait olduğu belirtilmiştir⁷⁷. İlgili kanunun 65'inci maddesinde bu hakların mirasçılara intikal edeceği ve mirasçılarının bu haklar üzerinde ölüme bağlı tasarrufları yapmalarının caiz olduğu düzenlenmiştir. Bu hukuki düzenlemelere bağlı olarak dijital intikalin mirasçılara geçtiği varsayılsa da dijital mirasın kapsamı genişir⁷⁸. Günden güne de genişlemektedir. Bu yüzden dijital mirasa ait bir hukuki düzenleme yapılması gerektiği düşünülmektedir.

Ülkemiz açısından dijital malvarlığı kavramı yeni bir kavramdır. Bu yüzden hukuki bir düzenleme mevcut değildir⁷⁹. Bu hukuki boşluk sadece ülkemize özgü bir durum değildir. Diğer ülkelerde de bu sorun yaşanmaktadır. Fakat her ülke değişen ve gelişen toplum düzenine karşı ihtiyaçlara göre yeni düzenlemeler yapmaktadır. Bu yüzden ülkemizde de bununla ilgili düzenlemeler yapılacaktır. Fakat şimdi var olan kanunlar ve kararlar üzerinden yorum yapılarak incelenecektir⁸⁰.

Ülkemizde dijital miras ile ilgili net bir düzenleme yoktur. Fakat yakın zamanda kişisel verilerin güvenliği için 6698 sayılı Kişisel Verilerin Korunması Kanunu çıkarılmıştır. İlgili kanunun 8'inci maddesine göre kişinin rızası olmadan kişisel verilerin aktarılamayacağına dair bir düzenleme bulunmaktadır. Yani verilerin intikali için kişinin rızası gerekmektedir.

İnternet tarayıcısı olan Google'ın vefat eden kişiye ait hesaplarının ne olacağı sorusuna ait vermiş olduğu bir cevap vardır. Bu cevabı "*Kullanıcılar, ölümlerinden sonra bile Google'dan kendilerine ait bilgileri korumasını beklemektedir*" ile vermektedir. Kişi ölmeden önce Google hesabından bilgilerinin ve hesaplarının

⁷⁶Nurten İnce Akman, "Mirasbırakanın Dijital Bilgilerinin Mirasçılara Geçiş (Dijital Tereke)", **İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:9, Sayı:2, 2018, s.527.

⁷⁷Yardımcı Blog, "Dijital Çağda Miras", <https://www.yardimciavukatlik.com/post/dijital-%C3%A7a%C4%9Fda-miras>, (02.03.2020).

⁷⁸Yardımcı Blog, "Dijital Çağda Miras", <https://www.yardimciavukatlik.com/post/dijital-%C3%A7a%C4%9Fda-miras>, (02.03.2020).

⁷⁹Yasemin Maraşlı Dinç, "Ölümden Sonra Sosyal Medya Hesaplarının Hukuki Akibeti: Dijital Miras", **Türk Barolar Birliği Dergisi**, Cilt:32, Sayı:142, Mayıs 2019, s.275.

⁸⁰Maraşlı Dinç, s.285-286.

kapanmasını isteyebilmektedir. Ya da birinci dereceden akrabaları ve kanuni temsilcileri hesaplarının kapanması istediğinde bulunabilmektedir. Bu kişiler sadece kapanmasına dair istekte bulunabilirler. Şifre veya diğer giriş kayıtlarının bilgilerini veremeyeceklerini belirtmektedirler. Buradan Google açısından mirasçıların mirasbırakanın kişisel hesaplarına ve e-postalarına ait bilgilere ulaşamayacakları yorumu yapılabilir. Google yanı sıra Facebook'da kişinin ölümü halinde hesap bilgilerinin kime gönderileceğini belirleme imkânı sunmaktadır.

2709 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasası “Özel Hayatın Gizliliği” başlığı altındaki 20’inci maddesinde;

Herkes, kendisiyle ilgili kişisel verilerin korunmasını isteme hakkına sahiptir. Bu hak; kişinin kendisiyle ilgili kişisel veriler hakkında bilgilendirilme, bu verilere erişme, bunların düzeltilmesini veya silinmesini talep etme ve amaçları doğrultusunda kullanılıp kullanılmadığını öğrenmeyi de kapsar. Kişisel veriler, ancak kanunda öngörülen hallerde veya kişinin açık rızasıyla işlenebilir. Kişisel verilerin korunmasına ilişkin esas ve usuller kanunla düzenlenir.

ifadesi yer almaktadır. Bu maddeye göre kişiye ait verilerin mirasçılara intikal edebilmesi için kişinin rızası gerekmektedir.

Günümüzde sosyal medya hesapları sayesinde gelir elde edilebilmektedir. Hatta bu gelirleri dolayısıyla vergiye de tabi tutulan kişiler bulunmaktadır. Bu kişilerin ölümünden sonra hesaplarının mirasçılara intikal etmesi doğaldır. Hesaptan sağlanan bir gelir söz konusudur. Mirasçılar bu işe devam etmek ya da hesabı satarak bir kazanç elde etmek isteyebilirler. Bu sebeplerden dolayı maddi kazanç elde eden hesapların mirasçılara intikal etmesi gerekmektedir⁸¹. Konunun ölen kişi ile internet hesaplarından iletişim kuran kişilerin açısından durumu vardır. Ölen kişiye ait verilerin mirasçılara intikal etmesi durumunda hesaplarda yazışma, e-posta hesapları, telefon numaraları, konuşmaları vb. bilgileri olan kişiler açısından bir ihlal söz konusu olmaktadır. Ölen kişinin haklarını korur iken bağlantılı kişilerin bilgileri de aslında intikal etmektedir. Bu önemli bir sorundur.

Ölen kişinin bir bütün olarak mirasçılara geçtiği söylendi. Farklı bir bakış açısına göre örneğin; ölen kişinin evi varsa içinde ki eşyalarıyla mirasçılara geçmektedir. Evinde bulunan günlüğü, mektupları vb. kişisel eşyaları intikal edip

⁸¹Maraşlı Dinç, s.286.

etmeyeceğine bakılmaksızın aslında mirasçılara geçmektedir. Bu bakış açısına göre sosyal medya hesaplarının mirasçılara intikal etmesinde sıkıntı bulunmamaktadır⁸².

Günümüzde yaşanan teknolojik gelişmeler insan hayatını kolaylaştırırken devlete hukuki düzenlemeler yapma gereksinimini doğurmaktadır. Dijital miras yeni bir kavramdır. Bu sebeple yaşanan hukuki boşluk var olan düzenlemelerin yorumu ile doldurulmaya çalışılmaktadır. Fakat bir kanun gereksinimi vardır. Çünkü birçok farklı bakış açısı ve boyutu bulunmaktadır. Bu yüzden yakın zamanda konuyla ilgili hukuki bir düzenleme yapılarak ülkemizin bu kısır konuyu çözüme kavuşturarak diğer ülkelere örnek olması gerektiği düşünülmektedir.

6. DOĞAL AFET SEBEBİYLE YAŞANAN ÖLÜMLERİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Günümüzde çokça yaşadığımız veya tanık olduğumuz doğal afetler hem yıkıcı etkilere hem de ölümlere yol açmasından dolayı önem arz eden bir konudur. Özellikle ülkemizde deprem, sel vs. birçok doğal afet ile sıkça karşılaşmaktadır. Doğal afetlerin sonucu bazen sadece yıkıcı olmakla kalırken bazen de çok sayıda kişinin ölümüne sebep olabilmektedir. Bunların birçok sosyal, ekonomik sonuçları olmaktadır. Bu sonuçlardan biride vergilerdir. Vergiler, doğal afetlerin etkileri için bir fon kaynağı olurken bir yandan da doğal afetler sebebiyle etkilenen taraf olabilmektedir.

1999 Marmara depremi oldukça büyük etkileri olan bir depremdir. Türkiye ekonomisini derinden etkilemiş bir depremdir. Çok sayıda ev, iş yeri yıkılmasının yanı sıra çok sayıda insanda ölmüştür. Vergisel anlamda incelendiğinde oldukça çok mükellef kaybı yaşanması, iş yerlerinin yıkılmasından dolayı üretimin sekteye uğraması gibi etkileri olmuştur. Bunlar vergi geliri kaybına yol açmıştır. Devlet bu gelir kaybını ek vergiler koyarak telafi etmeye çalışmıştır. O dönemde depremden etkilenenler ve yakınlarını kaybedenler haricinde yüzde beş ek gelir ve kurumlar vergisi uygulanmıştır. Daha sonra deprem vergisi olarak Özel İşlem Vergisi ve Özel İletişim Vergisi uygulanmıştır. Bunlar kısa dönemli olarak düşünülen vergiler olsa da daha sonra Özel İletişim Vergisi geçici olmaktan çıkarılmıştır. Bu gibi önlemler ile

⁸²İnce Akman, s.556.

depremin etkisinden kurtulmaya çalışılmıştır⁸³. Daha sonra yaşanan doğal afetlerde de vergisel açıdan mükelleflere vergi ve cezalarda erteleme ya da mücbir sebep ilan ederek mükelleflerin vergi ödevlerini kolaylaştırma yoluna gidilmiştir.

Doğal afetler devletin her zaman üstünde durduğu önemli bir konu olmaktadır. Çünkü yaşanan olaylar sonrasında devlet manevi olduğu kadar maddi olarak da olumsuz etkilenmektedir. Yaşanan olayların sonrasındaki ölümlerin ve yıkılan iş yerlerinin sayısına bakılırsa çok net bir şekilde görülmektedir. Devlet için önemli bir gelir kaynağı olan verginin alınabilmesi için belirli bir takvim dönemi içinde gelir elde etmek, bir iş yeri sahibi olmak gerekmektedir. Doğal afetler bu şartları bazen tamamen ortadan kaldırmakta bazen de sekteye uğratmaktadır. Böyle durumlarda devlet gelir kaybına uğrayabilmektedir. Özellikle vergi mükelleflerinin ölümleri devlet için önemli kayıplardır. Bu gibi sebeplerden dolayı devlet doğal afetlere önem vermekte ve önlemler almaktadır.

7. ÖLÜMLE İLE İLİŞKİLİ BAZI KAVRAMLAR

İlerleyen konuların daha iyi anlaşılabilmesi için bazı kavramların incelenmesi gerekmektedir. Bu başlık altında mirasbırakan, mirasçı, vasiyet, vasiyetname, miras sözleşmesi, mirastan çıkarılma, mirastan feragat sözleşmesi, mirastan yoksunluk kavramları incelenecektir.

7.1. Mirasbırakan (Muris) ve Mirasçı

Her kişi için ölüm kaçınılmaz bir sonudur. Bu sona gelmeden önce kendi edinimleriyle ya da ailesinin kişiye bırakmasıyla vb. şekillerde mal varlığına, haklara, alacak ve borçlara sahip olabilir. İşte ölen kişinin sahip olduğu malları, hak, alacak ve borçlarının tümü tereke (miras) olarak adlandırılmaktadır. Kişinin ölümü üzerine mirasçılara geçmektedir. Mirastan söz edebilmesi için kişinin az da olsa bir mallarının olması gerekmektedir. Ölüm ile beraber kişinin terekesi kişi ya da kişilere geçmektedir⁸⁴.

⁸³Hilmi Ünsal, “Doğal Afetlere Yönelik Vergi Politikaları ve Türkiye Uygulamalarının İncelenmesi”, **İstanbul Gelişim Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt:3, Sayı:2, 2016, s.9-10. (1-23)

⁸⁴Zahit İmre ve Hasan Erman, **Miras Hukuku**, Der Yayınevi, 2016, s.10.

Miras hukukunda düzenlenen kuralların, ölümü ile uygulamaya geçiren kişiye “*mirasbırakan*” denilmektedir. Başka bir anlatımla ölümü ile terekesi mirasçılarına geçen kişidir. Kişinin ölümünden sonra mirasbırakan olarak adlandırılması için gerçek kişi olması dışında bir özellik gerekmemektedir. Bunun yanı sıra Türk Medeni Kanunu’na göre mirasbırakan olmaları mümkün değildir. O halde gerçek kişi ölümü ile beraber hukuk düzeninde mirasbırakan olarak ifade edilir⁸⁵.

Mirasçı ise, mirasbırakanın ölümü üzerine terekenin geçtiği kişi veya kişilerdir. Mirasçı gerçek veya tüzel kişi olabilmektedir. İki tür mirasçı vardır. Birincisi, kanunda gösterilen ve kanun gereğince mirasçı olan “*yasal mirasçı*”dır. İkincisi ise, mirasbırakanın ölümüne bağlı tasarrufu ile atadığı mirasçı olan “*atanmış mirasçı*”dır⁸⁶. Medeni kanunda sayılan kanuni mirasçılar; altsoy (TMK.md.495), Ana, baba ve altsoyu (TMK.md.496), büyükan, büyükbaba ve altsoyu (TMKmd.497) ile sağ kalan eş (TMK.md.499) yasal mirasçılar olarak başlık halinde değinilen maddelerde açıklanmaktadır. Bunların dışında evlilik dışı hıızımlar (TMK.md.498) ve evlatlık (TMK.md.500) için bazı durumlarda yasal mirasçı olunabileceği belirtilmiştir. Eğer mirasbırakan mirasını hiçbir mirasçı bırakmaksızın vefat etmiş ise o zaman miras devlete geçmektedir (TMK.md.501). Sayılanların dışında mirasçının mirasbırakanın ölümü anında sağ olması da gerekmektedir (TMK.md.580)⁸⁷. Atanmış mirasçılar ise; mirasbırakan tarafından kendi iradesiyle belirlediği mirasçılardır. Külli halefiyete göre kanun koyucu atanmış ve yasal mirasçı arasında fark gözetmemiştir. Türk Medeni Kanunu’nun da md.599 göre;

Mirasçılar, mirasbırakanın ölümü ile mirası bir bütün olarak, kanun gereğince kazanırlar. Kanunda öngörülen ayrık durumlar saklı kalmak üzere mirasçılar, mirasbırakanın aynı haklarını, alacaklarını, diğer malvarlığı haklarını, taşınır ve taşınmazlar üzerindeki zilyetliklerini doğrudan doğruya kazanırlar ve mirasbırakanın borçlarından kişisel olarak sorumlu olurlar. Atanmış mirasçılar da mirası, mirasbırakanın ölümü ile kazanırlar. Yasal mirasçılar, atanmış mirasçılara düşen mirası onlara zilyetlik hükümleri uyarınca teslim etmekle yükümlüdürler.

olarak ifade edilmiştir.

Mirasçılarının miras payları ise;

⁸⁵Caner Taştan, “Türk Medeni Kanunu’na Göre Mirasçı Atama”, **İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:1, Sayı:1, 2019, s.41.

⁸⁶İmre ve Erman, s.12.

⁸⁷Memduh Aslan, “Mirasçılarının Vergi Borçlarından Sorumluluğu”, **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi**, Cilt:17, Sayı:3-4, 2011, s.128.

- *Mirasbırakanın birinci derece mirasçıları, onun altsoyudur. Çocuklar eşit olarak mirasçılardır (TMK.md.495).*
- *Altsoyu bulunmayan mirasçılardan mirasçısı ana ve babasıdır. Bunlar da eşit olarak mirasçılardır (TMK.md.496).*
- *Altsoyu, ana ve babası ve onların altsoyu bulunmayan mirasbırakanın mirasçıları, büyük ana ve büyük babalarıdır. Bunlar da eşit olarak mirasçılardır (TMK.md.497).*
- *Sağ kalan eş, birlikte bulunduğu zümreye göre mirasbırakana aşağıdaki oranlarda mirasçı olur:*
 1. *Mirasbırakanın altsoyu ile birlikte mirasçı olursa, mirasın dörtte biri,*
 2. *Mirasbırakanın ana ve baba zümresi ile birlikte mirasçı olursa, mirasın yarısı,*
 3. *Mirasbırakanın büyük ana ve büyük babaları ve onların çocukları ile birlikte mirasçı olursa, mirasın dörtte üçü, bunlar da yoksa mirasın tamamı eşe kalır (TMK.md.499).*

şeklinde düzenlenmiştir. Miras bırakan yapacağı tasarruflarda yukarıdaki oranları gözetmek zorundadır. Bu oranlar ihlal edildiğinde ilgili mirasçı tenkis davasıyla saklı payını isteyebilmektedir⁸⁸.

Mirasbırakanı sağlığında veya vasiyetnamesinde başkasına devredilmesine izin verilmeyen mirasın bir bölümüne saklı pay denir. Mahfuz hisse olarak da nitelendirdiğimiz saklı pay ise TMK'nın 506'ncı madde hükmünde saklı pay oranları; *“Altsoy için yasal miras payının yarısı, Ana ve babadan her biri için yasal miras payının dörtte biri, Sağ kalan eş için, altsoy veya ana ve baba zümresiyle birlikte mirasçı olması hâlinde yasal miras payının tamamı, diğer hâllerde yasal miras payının dörtte üçü”* olarak düzenlenmiştir⁸⁹.

7.2. Vasiyet ve Vasiyetname

Miras hukukunda şekli anlamda ölüme bağlı tasarruflar⁹⁰ vasiyetname ve miras sözleşmesidir. Vasiyetname, TMK'nın 514'üncü maddesinde; *“Mirasbırakan, tasarruf özgürlüğünün sınırları içinde, malvarlığının tamamında veya bir kısmında vasiyetname ya da miras sözleşmesiyle tasarrufta bulunabilir”* şeklinde ifade

⁸⁸ Mahmut Sayın, “Vergi Klavuzu”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Cilt:44, Sayı:389, 2021, s.287-288

⁸⁹ Sayın, s.288.

⁹⁰ “Ölüme bağlı tasarruflar, mirasbırakan tarafından yapılan hukuki işlemler olup ölümünden sonra hüküm ve sonuç doğuran tasarruflardır. Ölüm vakasından sonra sonuç doğurduğu için bu işlemler ölüme bağlı tasarruf olarak adlandırılmaktadır.” ; Hasan İşgüzar, Mehmet Demir ve Süleyman Yılmaz, **Miras Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2019, s.23.

edilmiştir. Vasiyet ise, “*Mirasbırakanın, yaptığı bir ölüme bağlı tasarrufla, belli bir kişiye, ilgili kişiyi mirasçı atamaksızın, belli bir aktif değere ilişkin talep hakkı kazandırması “vasiyet” olarak adlandırılır*”⁹¹. Vasiyet, resmi şekilde düzenlenebileceği gibi el yazısı veya sözlü olarak da düzenlenebilmektedirler (TMK.md.531). Resmi vasiyetnameler iki tanığın katılımı ile beraber resmi memur tarafından yapılmaktadır (TMK.md.532). Mirasbırakan, isteklerini resmi memura bildirir ve bunun üzerine memur vasiyetnameyi oluşturur (TMK.md.533). El yazısı ile vasiyetname, yapıldığı yıl, ay ve gün olarak belirtilmiş olarak mirasbırakan tarafından el yazısı ile yazılmış ve imzalanmış olması gerekmektedir. Saklanmak üzere açık veya kapalı olarak notere, sulh hakimine veya yetkili memura bırakılabilmektedir (TMK.md.538). Sözlü vasiyetname ise; “*Mirasbırakan; yakın ölüm tehlikesi, ulaşımın kesilmesi, hastalık, savaş gibi olağanüstü durumlar yüzünden resmî veya el yazılı vasiyetname yapamıyorsa, sözlü vasiyet yoluna başvurabilir*” şeklinde Türk Medeni Kanunu’nda açıklanmıştır (TMK.md.539).

7.3. Miras Sözleşmesi

Ölüme bağlı tasarruflardan bir diğeri de miras sözleşmeleridir. Miras sözleşmeleri, Türk Medeni Kanunu’nda olumlu miras sözleşmeleri ve mirastan feragat sözleşmesi olarak ikiye ayrılmıştır. Miras sözleşmesini her ikisini de kapsayacak şekilde “*mirasbırakan ile karşı taraf arasında yapılan ve mirasbırakanın kendi ölümünden sonra mirası üzerinde maddî anlamda bir ölüme bağlı tasarrufla bulunduğu ya da karşı tarafın kendi terekesi üzerinde ileride doğacak miras hukukuna ilişkin taleplerinden vazgeçmesini sağladığı ölüme bağlı bir işlemdir*” olarak tanımlanmaktadır⁹². Yani miras sözleşmesi; mirasbırakanın mirasçısı veya üçüncü bir kişiyle yaptığı bir sözleşmedir. İki taraflı bir hukuki işlemdir. Geçerli olabilmesi için tarafların karşılıklı olarak irade açıklamalarda bulunmaları

⁹¹Hatice Tolunay ve Ozanemre Yayla, “Ön Vasiyet (Mirasçı Lehine Vasiyet) Kavramı, Ön Vasiyet Unsurları ve Özellikleri”, **Ankara Barosu Dergisi**, Cilt:75, Sayı:2, s.104.

⁹²Mustafa Dural, **Miras Sözleşmeleri (İsviçre, Alman ve Avusturya Hukuklarıyla Karşılaştırmalı Olarak)**, İstanbul, Fakülteler Matbaası, 1980, s.17’den aktaran Ömer Çınar, “Miras Sözleşmesinin Tek Taraflı İrade Beyanı İle Sona Erdirilmesi”, **İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Yıl: 6, Sayı:12, Güz 2007/2, s. 220.

gerekmektedir. Vasiyetten farkı da burada ortaya çıkar. Vasiyette sadece mirasbırakanın irade açıklaması yeterli olmaktadır⁹³.

Miras sözleşmesini yapma ehliyeti açısından ayırt etme gücüne sahip ve ergin olmak, kısıtlı bulunmamak gerekmektedir (TMK.md.503). Bu hüküm gereğince tam ehliyetli olan kişiler miras sözleşmesi yapabilmektedirler⁹⁴. Yapılan miras sözleşmesinin geçerli olabilmesi için bir diğer şart ise resmî vasiyetname şeklinde düzenlenmesi gerektiğidir (TMK.md.545/1). Bu şekilde, sözleşmenin tarafları, arzularını resmî memura aynı zamanda bildirirler ve düzenlenen sözleşmeyi memurun ve iki tanığın önünde imzalamaktadırlar (TMK.md.545/2). Resmi vasiyetnamede mirasbırakanın tek taraflı irade beyanı varken miras sözleşmesinde iki taraf ve beyanlar bulunmaktadır⁹⁵.

Miras sözleşmesinin sona ermesi ise, vasiyetnameden farklı olarak her istenildiğinde dönülemezdir. Belli hallerde ortadan kalkmaktadır. Bu haller, kanun gereği kendiliğinden kalkması ve kanundan doğan dönme hakkının kullanılmasıdır. Kendiliğinden sona ermesi hallerinden biri “*Mirasçı atanan veya kendisine belirli mal bırakılan kişi mirasbırakanın ölümünde sağ değilse*” dir (TMK.md.548). Bir diğer hal ise, boşanan eşler arasında yapılan miras sözleşmesidir. Türk Medeni Kanunu’nun 181’inci maddesinde; “*Boşanan eşler, bu sıfatla birbirlerinin yasal mirasçısı olamazlar ve boşanmadan önce yapılmış olan ölüme bağlı tasarruflarla kendilerine sağlanan hakları, aksi tasarruftan anlaşılmadıkça, kaybederler*” olarak düzenlenmiştir. Son durum ise, mirastan yoksun olan kişilerin ölüme bağlı tasarruf ile herhangi bir hak elde edememesidir. Şarta bağlı ölüme bağlı tasarruflarda geciktirici şartın gerçekleşmemesi ya da bozucu şartın gerçekleşmesi halleri de miras sözleşmesini sona erdirmektedir⁹⁶. Ayrıca miras sözleşmesi, tarafların yazılı anlaşmasıyla her zaman ortadan kaldırılabilir (TMK.md.546). miras sözleşmesi, bir sözleşme olduğu için tek taraflı olarak ortadan kalkmamaktadır. Her iki tarafın anlaşmayla mümkün olmaktadır. Yani taraflar yine bir sözleşme yoluyla kısmen ya da tamamen miras sözleşmesini ortadan

⁹³Mehmet Ayan, **Miras Hukuku**, 9.Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2016, s.117.

⁹⁴Hande Deniz, **Miras Hukuku Pratik Çalışmaları**, 4.Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2020, s.74.

⁹⁵Güngör Özcan, “Vasiyet Alacaklısı ve Veraset ve İntikal Vergisi Karşısındaki Durumu”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Cilt:43, Sayı:380, 2020, s.28.

⁹⁶S.Derya Yakupoğlu, “Olumlu Miras Sözleşmesinin Bağlayıcılığı”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Cilt:31, Sayı:136, 2018, s.254.

kaldırılabilir. Bunun yanı sıra eğer taraflardan yalnızca biri dönmek isterse bu ancak kanunda belirtilen hallerle ile sınırlıdır. Kanunda belirtilen haller,

Miras sözleşmesiyle mirasçı atanan veya kendisine belirli mal bırakılan kişinin, mirasbırakana karşı miras sözleşmesinin yapılmasından sonra mirasçılıktan çıkarma sebebi oluşturan davranışta bulunduğu ortaya çıkarsa; mirasbırakan, miras sözleşmesini tek taraflı olarak ortadan kaldırabilir. Tek taraflı ortadan kaldırma, vasiyetnameler için kanunda öngörülen şekillerden biriyle yapılır ve Miras sözleşmesi gereğince sağlararası edimleri isteme hakkı bulunan taraf, bu edimlerin sözleşmeye uygun olarak yerine getirilmemesi veya güvenceye bağlanmaması hâlinde borçlar hukuku kuralları uyarınca sözleşmeden dönebilir.

şeklindedir (TMK.md.546-547)⁹⁷.

7.4. Mirastan Çıkarılma

Mirastan çıkarılma, “*mirasbırakana, saklı paylı mirasçısını mirastan uzaklaştırma imkanı veren bir ölüme bağlı tasarruftur*”⁹⁸. Mirastan çıkarılma (ıskat), aciz sebebiyle ıskat (mirasçılıktan koruyucu çıkarılma) ve cezai ıskat (mirasçılıktan cezalandırıcı çıkarılma) olarak ikiye ayrılmaktadır. Cezai mirasçılıktan çıkarma TMK’ da 510’uncu maddesinde düzenlenmiştir. Cezai mirastan çıkarılma için ilgili maddede iki tür sebep bulunmaktadır. Bu sebeplerden biri; “*Mirasçı, mirasbırakana veya mirasbırakanın yakınlarından birine karşı ağır bir suç işlemişse*” halidir. İlgili hükümde yer alan “ağır” ifadesi cezai hukuk anlamında değerlendirilmemelidir. Burada bahsedilen aile bağlarını koparacak ya da zedeleyecek derecede olmasıdır. Ayrıca suçun kasıtlı olarak yapılması ve hukuka aykırı olması gerekmektedir. İkinci sebep ise; “*Mirasçı, mirasbırakana veya mirasbırakanın ailesi üyelerine karşı aile hukukundan doğan yükümlülüklerini önemli ölçüde yerine getirmemişse*” durumudur. Aile hukukundan doğan yükümlülükler örnek olarak; üstsoy, altsoy kardeşler arasındaki nafaka yükümlülüğü ya da eşlerin birbirine karşı sadakat yükümlülükleri verilebilir⁹⁹. Mirasçılıktan aciz sebebiyle çıkarılma ise, TMK’nun 513’üncü maddesinde düzenlenmiştir. İlgili madde hükmü; “*Mirasbırakan, hakkında borç ödemedi aciz belgesi bulunan altsoyunu, saklı payının yarısı için mirasçılıktan çıkarabilir. Ancak, bu yarıyı mirasçılıktan çıkarılanın doğmuş ve doğacak*

⁹⁷Yakupoğlu, s.255-256.

⁹⁸Mustafa Dural ve Turgut Öz, **Türk Özel Hukuku Cilt IV Miras Hukuku**, Yenilenmiş 2.Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2003, s.198.

⁹⁹Deniz, s.111-112

çocuklarına özgülemesi şarttır” şeklindedir. Aciz sebebiyle mirastan çıkarılma durumunda mirasçılıktan çıkarılanın payının yarısı altsoyuna geçse de, mirasçılıktan çıkarılan, payının diğer yarısı için mirasçılık sıfatını devam ettirmektedir. Bu sebeple miras ortaklığından da çıkmış olmamaktadır¹⁰⁰.

Mirastan çıkarma, ölüme bağlı tasarruf yoluyla yapılabilir. Genellikle vasiyetname ile yapılmaktadır. Geçerli olabilmesi için mirasbırakanın buna ilişkin taarrufunda mirastan çıkarma sebebini de belirtmesi gerekmektedir. Eğer çıkarma sebebinin varlığı ispat edilemez ya da çıkarma sebebi tasarrufta belirtilmezse, saklı paylı mirasçı saklı payını alabilmektedir. Fakat “miras bırakan” çıkarma sebebinde açıkça yanılmışsa, bu durumda, çıkarma geçersiz olur. Mirasçılıktan çıkarılan kimse, çıkarılmaya itiraz ederse, sebeplerin varlığını çıkarmadan yararlanan mirasçıya veya vasiyet alacaklısına ispatlamalıdır (TMK.md.512)¹⁰¹.

Mirastan çıkarılma ile mirasbırakan, saklı pay mirasçısını mirasçılıktan çıkarabilmektedir. Saklı pay mirasçısını mirastan çıkarmasına gerek yoktur. Çünkü mirasbırakan saklı payı olmayan kişinin miras payını dilediği gibi tasarruf edebilmektedir¹⁰². Mirastan çıkarılma durumlarında mirasçı, hem mirastan pay alamamakta hem de tenkis davasında¹⁰³ bulunamamaktadır (TMK. md.511). Ayrıca mirasçılıktan çıkarılan kimseye düşecek olan miras payı, mirasbırakan başka türlü bir tasarrufta bulunmuş olmadıkça, mirasbırakandan önce ölmüş gibi, mirasçılıktan çıkarılanın varsa altsoyuna, yoksa mirasbırakanın yasal mirasçılarına kalmaktadır¹⁰⁴. Mirastan çıkarılanın alt soyu, mirastan çıkarılan kişi ölmüş gibi kendi saklı payı isteyebilmektedir (TMK.md.511/3). Çünkü mirasbırakan, altsoyların saklı payları üzerinde tasarrufta bulunamamaktadır. Bu sebeple, mirastan çıkarılan mirasçı, tasarruf edilebilir kısım hesaplanırken göz önünde tutulmaz; ancak, bu mirasçının mirasbırakana göre saklı pay sahibi mirasçıları varsa, bunlar da hesaplanarak tasarruf edilebilir kısım bulunmaktadır¹⁰⁵.

¹⁰⁰Özlem Sarı Fidan, “Mirasçılık Sıfatı Kaybedenlerin Miras Ortaklığı İle İlişkisi”, **Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:19, Sayı:2, 2015, s.154.

¹⁰¹Miras Hukuku - Mirastan Çıkarılma, <https://kulacoglu.av.tr/mirascliktan-cikarma/>, (15.05.2021).

¹⁰²Deniz, s.111.

¹⁰³Ayrıntılı bilgi için bkz; Ahmet Nar, **Türk Miras Hukukunda Tenkis**, On İki Levha Yayıncılık A.Ş., İstanbul, 2016.

¹⁰⁴Sarı Fidan, s.152.

¹⁰⁵Hasan Petek, "Mirasçılık Sıfatını Sona Erdiren Sebeplerin Mirasbırakanın Serbestçe Tasarruf Edebileceği Kısım Üzerindeki Etkisi", **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:4,

7.5. Mirastan Feragat Sözleşmesi

Mirastan feragat, “bir miras hakkı sahibi olabilecek bir kimsenin, bu hakkını miras açılmadan önce ya da sonra kendi isteğiyle almaktan vazgeçmesi”¹⁰⁶ dir. Mirastan feragat sözleşmesi ise; “kanuni mirasçının mirasbırakanla yaptığı ... bu sözleşmede taraflar, mirasçının bu sıfatla gelecekte iştirak edebileceği muhtemel mirasbırakanın terekesindeki miras hakkına ilişkin bekleme durumundan tamamen veya kısmen karşılık alarak veya almayarak feragat etmesi”¹⁰⁷ dir. Mirastan feragat sözleşmesi ile mirasçı mirasçılık sıfatını kaybetmektedir (TMK.md.528/2).

Feragat sözleşmesinin resmi vasiyetname şeklinde yapılması gerekmektedir. Sözleşme yapıldıktan sonra mirasbırakanın ölümü ve borçların tereke borcunu aşması halinde feragat eden mirasçı mirasçılık sıfatını kaybettiği için tereke borçlarından da sorumlu olmayacaktır. Fakat mirasbırakanın alacaklılarının zarar görmesi durumu ortaya çıkabilmektedir. Hatta mirasbırakan, kasti olarak alacaklıları zarara uğratmak amacıyla mirastan feragat sözleşmesi yapabilmektedir. Kanun koyucu bu sebeple TMK’nın 530’uncu maddesinde; “Mirasın açılması anında tereke, borçları karşılayamıyorsa ve borçlar mirasçılar tarafından da ödenmiyorsa, feragat eden ve mirasçıları, alacaklılara karşı feragat için ölümünden önceki beş yıl içinde mirasbırakandan almış oldukları karşılıktan, mirasın açılması anındaki zenginleşmeleri tutarında sorumludurlar” olarak düzenlenmiştir¹⁰⁸.

Mirastan feragat sözleşmesi belli bir kişi lehine yapılmış olup bu kişinin herhangi bir sebeple mirasçı olamaması hâlinde, feragat hükümden düşer (TMK.md.529/1). Eğer herhangi bir kişi lehine yapılmamışsa, en yakın ortak kökün altsoyu lehine yapılmış sayılır ve bunların herhangi bir sebeple mirasçı olamaması hâlinde, feragat yine hükümden düşmektedir (TMK.md.529/2).

Mirasbırakan, mirastan feragat eden mirasçıya, sağlığında terekenin tasarruf edilebilir kısmını aşan edimlerde bulunmuşsa; diğer mirasçılar bunun tenkisini

Sayı. 2, 2002, s.143. (ss. 139-172) ; Ali İhsan Özüğür: “Miras Hakkından İskat”, **Ankara Barosu Dergisi**, 1996/3, s.350-351 (346-353)

¹⁰⁶ O.Gökhan Antalya, **Mirastan Feragat Sözleşmesi**, Alkım Yayınevi, İstanbul, 1999, (Feragat), s.26.

¹⁰⁷ O.Gökhan Antalya, **Miras Hukuku**, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2009, (Miras) s.239.

¹⁰⁸ Deniz, s.77.

isteyebilirler. Bu durumda, mirastan feragat edenin sadece saklı payını aşan miktar tenkise tâbi olur (TMK.md.573). Mirastan feragat eden, tenkis sebebiyle terekeye bir malı veya diğer bir değeri geri vermekle yükümlü olursa; dilerse tenkise tâbi değeri geri verir, dilerse almış olduklarının tamamını terekeye geri vererek mirastan feragat etmemiş gibi paylaşmaya katılır (TMK.md.574).

7.6. Mirastan Yoksunluk

Mirastan yoksunlukta kanunlarda düzenlenmiş olan sebeplerin varlığı halinde kişiler hem mirasçı olamamakta hem de ölüme bağlı tasarrufla herhangi bir hak iddia edememektedirler. Kanun koyucunun belirttiği bu sebepler;

- *Mirasbırakanı kasten ve hukuka aykırı olarak öldüren veya öldürmeye teşebbüs edenler,*
- *Mirasbırakanı kasten ve hukuka aykırı olarak sürekli şekilde ölüme bağlı tasarruf yapamayacak duruma getirenler,*
- *Mirasbırakanın ölüme bağlı bir tasarruf yapmasını veya böyle bir tasarruftan dönmesini aldatma, zorlama veya korkutma yoluyla sağlayanlar ve engelleyenler,*
- *Mirasbırakanın artık yeniden yapamayacağı bir durumda ve zamanda ölüme bağlı bir tasarrufu kasten ve hukuka aykırı olarak ortadan kaldıranlar veya bozanlar (TMK.md.578).*

olarak sıralanmıştır.

Mirastan yoksunluk, mirasbırakanın affıyla son bulabilmektedir (TMK.md.578). Yoksunluk hali sadece yoksun kalanı etkilemektedir (TMK.md.579).

İKİNCİ BÖLÜM

ÖLÜMÜN GENEL VERGİ HUKUKU AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

1. 213 SAYILI VERGİ USUL KANUNU AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Devlet, içinde bulunduğu toplumun koşullarına, ihtiyaçlarına ve tercihlerine göre yerine getirmesi gereken görevleri vardır. Bu görevleri yerine getirmesi için finansmana ihtiyaç duymaktadır¹⁰⁹. Devletin ihtiyaçları için kullandığı bazı finansman kaynakları; vergiler, harçlar, resimler, şerefiyeler, parafiskal gelirler, fonlar ve benzerleridir¹¹⁰. Bunlar arasında en önemlisi ve finansmandaki payı en yüksek olan gelir kaynağı vergilerdir.

Vergi, geçmişten beri devletler tarafından önem verilmiş bir gelir kaynağıdır. Ülkeler farklı konular ve başlıklar altında vatandaşlarından vergi toplamışlardır. Vergi kavramını tanımlar isek, Türk Dil Kurumuna göre; “*Kamu hizmetlerine harcanmak için hükümetin, yerel yönetimlerin yasalara göre doğrudan doğruya veya bazı malların fiyatlarının üstüne koyarak dolaylı yoldan herkesten topladığı para*” şeklinde ifade etmiştir. Vergi kavramına yönelik bir başka tanım ise; “*Vergi, kamu giderlerini karşılamak amacıyla yasalarla gerçek ve tüzel kişilerden mali güçlerine göre istenen bir yükümlülüktür*”¹¹¹ şeklindedir. Başka bir görüşe göre ise; “*Vergi: Devletin, kamu harcamalarını karşılamak amacıyla toplumu meydana getiren kişi ve kurumlardan, ödeme güçlerine göre, karşılıksız ve zorla aldığı ekonomik değerlerdir*”¹¹² şeklinde ifade edilmiştir. Bunların haricinde hukukumuzda verginin tanımı net bir şekilde yapılmamıştır. Anayasamızın 73.maddesinde “*Vergi Ödevi*” başlığı altında açıklanmıştır. Bizim hukukumuz tanım yapmaktan kaçınmış, buna karşın Alman Vergi Usul Kanunu (Abgabenordnung-1977) üçüncü paragrafında

¹⁰⁹Abdurrahman Akdoğan, **Kamu Maliyesi**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 18.Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara,2017, (Maliye), s.105.

¹¹⁰Metin Erdem, Doğan Şenyüz ve İsmail Tatlıoğlu, **Kamu Maliyesi**, Güncellenmiş 13.Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa, 2016, s.90.

¹¹¹Uğur Yiğit, **Vergi Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2019, s.100.

¹¹²Osman Pehlivan, **Kamu Maliyesi**, Celepler Matbaacılık Basın Yayın ve Dağıtım, Trabzon, 2019, s.89-90.

vergi tanımına yer vermiştir. Tanım ; “*Vergiler herhangi belirli bir hizmetin karşılığı olmaksızın ve kamu tüzel kişisi tarafından gelir sağlamak üzere, kanunen mükellef durumunda bulunan herkese bir kez veya sürekli olarak yaptırılan para ödemeleridir*” şeklindedir. Bu tanım vergi uygulamasına yardımcı olmakla birlikte bilimsel olarak da bir değer taşımaktadır. Ancak Türk Vergi Usul Kanunumuz zararı olabileceği düşüncesiyle bu tanıma yer vermemiştir¹¹³.

Vergi hukuku ise, kamu hukukunun alt dalı olan mali hukukun içinde yer almaktadır. Mali hukuk, “*kamusal harcamaların yapılabilmesi amacıyla kamu gelirlerinin toplanması ve sonucunda en uygun olan kamusal hizmetin topluma sunulması sürecinin belirli bir zaman ve mekân içerisinde devamlılığını düzenleyen normlar bütünüdür*”¹¹⁴. Mali hukukun içinde yer alan vergi hukuku ise; “... vergi ödevinin niteliğine, vergi borcunun doğması ve ortadan kalkmasına ilişkin maddi ve şekli hukuk kuralları bütünüdür”¹¹⁵. Buradaki vergi ifadesinin genel olarak kamu gelirlerini kapsadığı fark edilmektedir. Anayasamızda vergi, 73.maddede “*Vergi Ödevi*”¹¹⁶ başlığı altında açıklanırken vergi haricinde “*harç*”, “*resim*” ve “*benzeri mali yükümlülükler*” ile ilgili ifadeler de yer vermiştir. Bu açıdan kanun koyucunun vergi ile ilgili düzenlemeleri harç, resim ve benzeri mali yükümlülükleri de içerecek şekilde yaptığı görülmektedir¹¹⁷.

Vergi hukuku açısından ölüm halinde öncelikli olarak bakılması gereken 213 sayılı Vergi Usul Kanunudur. Fakat kanunda ölüm üzerine net olarak yapılmış bir açıklama yoktur. Bunun yerine ölüm olgusuna 12¹¹⁸, 16¹¹⁹, 112¹²⁰, 139¹²¹, 150¹²²,

¹¹³Selahattin Tuncer, **Vergi Hukuku ve Uygulaması**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2003, 117-118.

¹¹⁴Mehmet Tosuner ve Zeynep Arıkan, **Vergi Usul Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş 11.Baskı, İzmir, 2017, s.1.

¹¹⁵Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş Değişiklikler İşlenmiş 15.Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2008, s.2.

¹¹⁶İlgili madde hükmü; “*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir*” şeklindedir.

¹¹⁷İlhami Öztürk, **Vergi Benzeri Mali Yükümlülükler**, Yetkin yayınları, Ankara, 2016, s.31.

¹¹⁸Bu madde hükmünde “Mirasçılar Sorumluluğu” düzenlenmiştir.

¹¹⁹Bu madde hükmünde “Ölüm Halinde Sürelerin Uzaması” düzenlenmiştir.

¹²⁰Bu madde hükmünde “Özel Ödeme Zamanları” düzenlenmiştir.

¹²¹Bu madde hükmünde “İncelemenin Yapılacağı Yer” düzenlenmiştir.

¹²²Bu madde hükmünde “Ölüm Vakalarını ve İntikallerini Bildirme” düzenlenmiştir.

164¹²³, 342¹²⁴, 352¹²⁵ ve 372¹²⁶ olmak üzere 8 madde ile farklı açılardan ele alınmıştır. Maddeler ölümü kavram olarak değil konular üzerinden ele almıştır. Bu şekilde tek bir başlık altında toplanmamış, konuların içerisinde yeri geldikçe değinilmiştir. Çalışmanın bu bölümünde ölümün yer aldığı konular açıklanarak ölüm olgusu değerlendirilecektir.

1.1. Ölüm Halinde Mirasçılarının Sorumluluğu

Miras, ölüm olgusunun yarattığı en önemli konulardan biridir. Bu yüzden 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ölüm olgusunun mükelleflerin ödevlerini yerine getirme durumunda bir boşluk yaratmaması için muhatap tayin etmiştir. Bu muhatap kişiler ise mirasçılardır¹²⁷. Miras, kişinin ölümüyle beraber devreye girmektedir. Bu şekilde mirasbırakandan mirasçıya geçmektedir. Buradan her ölümün bir miras olayını doğurduğu sonucuna varılabilmektedir¹²⁸.

Kişinin ölümü ile mirasçılar, mirası bir bütün olarak kanunlar gereğince elde etmektedirler (TMK.md.599.). Bu durum “Külli Halefiyet” olarak adlandırılır. Kanunlar ile mümkün olan terekeye ait bu durum ile mirasbırakanın terekesindeki mirasçıya geçişi mümkün olan hak ve borçlar bir bütün olarak kendiliğinden mirasçılara geçmektedir. 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu’nda yer alan bu düzenleme kanuni ve atanmış mirasçılar için geçerlidir. Fakat vasiyet alacaklıları bu düzenlemenin dışında kalmaktadırlar. Çünkü vasiyet alacaklıları elde ettikleri terekeyi ölüm sonucu kazanmazlar aksine kişisel talep ile kazanırlar¹²⁹. Alacak hakkı kazanan vasiyet alacaklıları bu geçişi cüz’i halefiyet kuralları ile yerine getirirler¹³⁰.

¹²³Bu madde hükmünde “Ölüm” düzenlenmiştir.

¹²⁴Bu madde hükmünde “Veraset ve İntikal Vergisinde Ek Süre” düzenlenmiştir.

¹²⁵Bu madde hükmünde “Usulsüzlük Dereceleri ve Cezaları” düzenlenmiştir.

¹²⁶Bu madde hükmünde “Ölüm” başlığı altında ölüm halinde cezaların düşeceği düzenlenmiştir.

¹²⁷Mehmet Ali Özyer, **Açıklamalı ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Güncelleştirilmiş 8.Baskı, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul, 2018, s.89.

¹²⁸Rona Serozan ve Baki İlkay Engin, **Miras Hukuku**, Güncellenmiş 5. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2018, s.110.

¹²⁹*Medeni kanunun 517/1. maddesine göre "miras ölümü ile açılır". Miras bırakanın ölümü ile terekesi kendiliğinden mirasçılara geçer ve mirasçılar o andan itibaren tereke üzerinde mirasçılık hakkını kazanmış olurlar. Kazanılan bu hak aynı nitelikte bir haktır. Mirasın açılması ile kimin veya kimlerin mirasçı oldukları belli olmakla, terekenin tespit ve kıymetlendirilmesi gündeme gelmektedir. Kanunun 454/1. maddesinde "Tasarruf nisabı, terekenin vefat günündeki haline göre hesap olunur", 517/2. maddesinde ise "Mirisin ölüme bağlı olmayan teberru ve taksimleri mirasa alacakları noktasından mirasın açıldığı gündeki haline göre takdir edilir" demek suretiyle sağlar arası ve ölüme*

Bu durumların daha iyi anlaşılması için “halefiyet” kavramına değinilir ise; Halefiyet, bir kimseye ait hakların başkasına geçmesidir. İki çeşidi bulunmaktadır. Bunlar, külli halefiyet ve cüz’i halefiyettir.

1.1.1. Külli Halefiyet

Külli halefiyet, “bir kimseye ait hakların tüm olarak ve tek bir olayla, başka bir ifade ile götürü biçiminde ve üstelik de her bir hakkın devri için kanunun aradığı özel şartların gerçekleşmesi aranmaksızın başkasına geçmesi”¹³¹ dir. Kanuni ve atanmış mirasçılar külli haleftirler¹³². Külli halefiyet prensibi Medeni Kanunu’nun 599.madde hükmünde;

Mirasçılar, mirasbırakanın ölümü ile mirası bir bütün olarak, kanun gereğince kazanırlar. / Kanunda öngörülen ayrık durumlar saklı kalmak üzere mirasçılar, mirasbırakanın aynı haklarını, alacaklarını, diğer malvarlığı haklarını, taşınır ve taşınmazlar üzerindeki zilyetliklerini doğrudan doğruya kazanırlar ve mirasbırakanın borçlarından kişisel olarak sorumlu olurlar.

bu şekilde yer almaktadır.

Külli halefiyet prensibinin meydana getirdiği esaslar vardır. Bunlardan birincisi; her ölen kişinin bir külli halefi mevcuttur. Bu halef gerçek veya tüzel kişi olabilmektedir. İkincisi ise; terekenin bir bütün olarak mirasçıya (veya mirasçılara) geçmesidir. Son olarak; mirasın mirasçıya intikali kendiliğinden gerçekleşmektedir. Herhangi bir beyanda bulunulmasına gerek yoktur¹³³.

bağlı tasarrufların tespit ve değerlendirilmesinde esas alınacak ilkeler belirlenmiştir. Medeni Kanunun 539. Maddesinde de "Miras açılınca mirasçılar onun tamamına sahip olurlar" kuralı öngörülmekte, kanuni ve mahsup mirasçılarının o andan itibaren terekenin maliki oldukları, tereke üzerinde aynı bir hak iktisap ettikleri, bu suretle terekenin sahipsiz oldu bir anın kalmadığı açıklanmış bulunmaktadır. Bu kural sadece mirasçılar hakkında geçerli olup vasiyet alacaklıları bunun dışında kalırlar. Mirasın açılması ile vasiyet alacaklıları aynı bir hakka sahip olamazlar, onlar vasiyet olunan şey üzerinde kişisel bir talep hakkını elde ederler. Bu talep hakkının kanuni mirasçılardan istenebilir hale gelmesi ve kullanılabilmesi için mirasçılarının mirası ret etmemeleri gerekir. Kısaca, miras açılması ile mirasın tümü kanuni ve varsa mahsup mirasçılarına geçer. Mirasçılar miras bırakanın külli halefi sıfatıyla tereke malları üzerinde aynı bir hak iktisap ederler ve borçlardan sorumlu olurlar. Buna karşılık lehine muayyen mal vasiyet edilen vasiyet alacaklısının hakkı, aynı nitelikte bir hak olmayıp, kişisel bir talep hakkında ibarettir ve miras bırakanın borçlarından sorumluluk söz konusu değildir. (İçtihadı Birleştirme Kurulu, E.1994/4, K.1994/4, T.11.11.1994.)

¹³⁰ Aydın Tekdoğan, **Muris Muvazaası Nedeniyle Açılan Tapu İptal ve Tescil Davaları**, Güncellenmiş 2.Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara, 2019, s.72-73.

¹³¹ Necip Kocayusufpaşaoğlu, **Miras Hukukuna Giriş**, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul, 1966, s.36.

¹³² Antalya, Miras, s.53.

¹³³ M.Kemal Oğuzman, **Miras Hukuku**, 6.Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1995, s.6.

Bir bütün olarak mirasçıya geçen terekenin içinde yer alan bütün eşyalar, haklar, borçlar, alacaklar vb. her şey mirasçılara geçmektedir¹³⁴. Sadece hakların geçmesi veya sadece borçların geçmesi gibi bir durum söz konusu değildir. Bu şekilde ayırışmadan geçmesi külli halef prensibinin varlığından kaynaklanmaktadır¹³⁵. Eğer birden fazla mirasçının varlığı söz konusu ise miras otaklığı söz konusu olmaktadır (TMK.md.640). Külli halefiyet ile mirasçıya (veya mirasçılara) geçmeyen şeyler; mirasbırakanın kişilik değerleri (cesedi, onuru, saygınlığı vb.), intifa ve oturma hakkı, ölen kişinin kişisel güven temeline bağlı olan parasal ilişkileri (nafaka, ölünceye kadar bakma vb.) şeklinde sıralanmaktadır¹³⁶.

1.1.2. Cüz’i Halefiyet

Bazı mirasçılar için külli halefiyet prensibi geçerli olmamaktadır. Bu mirasçılar için cüz’i halefiyet prensibi geçerli olmaktadır. Cüz’i halefiyet, “*malların ve hakların teker teker ve ayrı ayrı geçmesi*”¹³⁷ olarak tanımlanmıştır. Cüz’i halef mirasçılar ise; “... terekenin aktifinde bulunan muayyen bir şeyin mülkiyetinin, kendilerine naklini veya terekeden kendilerine sağlanan yararın ifasını külli haleflerden talep edebilecekleri bir kişisel hakka, istem hakkına sahip, ait olan kişiler” olarak tanımlanmıştır. Kanun koyucu külli halefiyet ilkesini cüz’i halefiyet ilkesiyle yumuşatmaya çalışmıştır. Çünkü bu ilkeyle mirasbırakana kendi malvarlığının hukuki durumunu belirleme imkanı vermektedir¹³⁸.

Vasiyet alacaklıları cüz’i haleftirler. Vasiyet alacaklılarında intikal kanunda belirtilen şekil ve şartlara uymalarına göre gerçekleşmektedir. Bunun yanı sıra vasiyet alacaklıları kanuni ve atanmış mirasçılarının aksine tereke borçlarından sorumlu değildirler¹³⁹.

Ölümle malvarlığının “öznesi” değişir ama “özü” ve “nesnesi” değişmez. Malik ölür, mülkiyet kalır; alacaklı ölür, alacak kalır; borçlu ölür, borç kalır. Mirasbırakanla mirasçı adeta kucaklaşıp bütünleşirler; sanki özdeşleşir; tek beden olur. Mirasçılar kendi şahıslarında mirasbırakanı hukuk aleminde

¹³⁴İmre ve Erman, s.11.

¹³⁵Antalya, Miras, s.55.

¹³⁶Rona Serozan ve Baki İlkey Engin, **Miras Hukuku ve Uygulama Çalışmaları**, 6.Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2019, s.506

¹³⁷Tekdoğan, s.73.

¹³⁸Antalya, Miras, s.57-58.

¹³⁹Antalya, Miras, s.58.

*yaşatmayı sürdürürler. Böylece gerçek anlamda bir ardılık (halefiyet) söz konusu olur*¹⁴⁰.

yorumu halefiyet durumunu güzel bir şekilde özetlemiştir.

Mirasçılar, mirasbırakanın ölümünün ardından mirasçı olduklarını kanıtlamak için noterden veya ölen kişinin ikametgâhının bulunduğu yerdeki sulh mahkemesinden veraset ilamı almalıdır. Veraset ilamı, mirasçıları gösteren belge niteliğindedir. Ölen kişinin mirasçılarını ve miras paylarını gösterir. Bu belge kendiliğinden mirasçılara verilmemekte mirasçıların en az biri tarafından ayrıca dilekçe ile başvurulmasını gerektirmektedir¹⁴¹. Belgenin geçersizliği her zaman ileri sürülebilir (TMK.md.598).

Mirasçıların kimler olabileceği konusu ise 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu'nda düzenlenmiştir. İlgili kanunun 580.maddesinde; “*Mirasçı olabilmek için mirasbırakanın ölümü anında mirasa ehil olarak sağ olmak şarttır. Mirasın açıldığı anda sağ olan mirasçı sonradan ölürse, onun miras hakkı kendi mirasçılarına kalır*” şeklinde düzenlenmiştir. Bunu sağlayan mirasçılar terekeye sahip olmaktadırlar. Mirasbırakanın ölümü anında mirasa ehil olarak sağ olmak vasiyet alacaklısı içinde geçerlidir. Fakat kanuni ve atanmış mirasçılardan farklı olarak eğer vasiyet alacaklısı mirasbırakandan önce ölmüş ise vasiyeti yerine getirme yükümlülüğü kendi mirasçısına kalmamakta ve vasiyet yükümlüsünün yararına ortadan kalkmaktadır (TMK.md.581).

1.1.3. Mirasçıların Mirası Reddetmesi Durumu

Miras kişinin ölümüyle mirasçının kabul edip etmemesine bağlı olmaksızın mirasçıya geçmektedir. Mirasçıların mirası kabul ettiklerine dair bir beyanda bulunmalarına gerek olmadığı gibi mirasçı olduklarını da bilmelerine gerek yoktur. Bu sebeple mirasçı kendi iradesi dışında terekeyi kendi malvarlığının üzerine almak durumunda kalmaktadır¹⁴². Fakat mirasın, mirasbırakanın ölümü ile birlikte tüm hak,

¹⁴⁰ Serozan ve Engin, Uygulama Çalışmaları, s.80.

¹⁴¹ Zafer Anadolu, “Mükellefin Ölümü Halinde Mirasçıların Vergi Mevzuatı Açısından Değerlendirilmesi”, **E-Yaklaşım Dergisi**, Sayı:266, Şubat 2015, <https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=26884&arananKey=%C3%B6l%C3%BCm>, (04.02.2020).

¹⁴² Fuat Saatçioğlu, Mirasın Gerçek Reddi, **Uyuşmalık Mahkemesi Dergisi**, Sayı:1, 2012, s.174. (173-208)

alacak ve borçlarının bir bütün halinde kendiliğinden mirasçıya geçmesi mirasçı lehine olan bir durum değildir. Çünkü mirasçının mirasbırakanın alacak ve borçlarıyla uğraşmak istememesi, mirasbırakanın borçları alacaklarından fazla olması ya da kişisel sebeplerden ötürü mirasçı mirası kabul istemeyebilir¹⁴³. Bu yüzden kanun koyucu mirasçıya mirası reddetme hakkı vermektedir. Buna 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu'nun 605.maddesinde; “*Yasal ve atanmış mirasçılar mirası reddedebilirler. Ölümü tarihinde mirasbırakanın ödemedi aczi açıkça belli veya resmen tespit edilmiş ise, miras reddedilmiş sayılır*” şeklinde yer verilmiştir¹⁴⁴. Mirasçılar eğer mirası reddetmek istiyorlarsa bunu üç ay içinde yapmak durumundadırlar (TMK. md.606). Bu süre, “*yasal mirasçılar için mirasçı olduklarını daha sonra öğrendikleri ispat edilmedikçe mirasbırakanın ölümünü öğrendiklerinde; vasiyetname ile atanmış mirasçılar için mirasbırakanın tasarrufunun kendilerine resmen bildirildiği tarihten işlemeye başlar*”(TMK.md.606). Eğer mirasçı da mirası reddetmeden öldüyse mirası reddetme hakkı kendi mirasçısına geçmektedir(TMK. md.608).

Mirasın reddi iki çeşittir. Birisi gerçek red, diğeri hükmi reddir. Gerçek red, mirasçılık sıfatını kanmış olan mirasçının kendi iradesiyle bu sığata son vermesidir. Hükmi redde ise, ölümün gerçekleştiğı tarihte mirasbırakanın borca batık olduğı ya da ödeme güçlüğü içerisinde olduğı açıkça belli veya resmen tespit edildiyse miras kendiliğinden reddedilmiş sayılmaktadır. Mirasın kabul edilmesi durumunda hükmi red durumu kalkmaktadır. Hükmi red durumunda mirasçıların ayrıca mirası reddetmesine gerek yoktur¹⁴⁵.

Yasal mirasçılarının birinin mirası reddetmesi halinde payı miras açıldığı zaman sanki kendisi sağ değilmiş gibi hak sahiplerine geçer (TMK.md.611). En yakın yasal mirasçılarının hepsi tarafından reddolunan miras, sulh mahkemesince iflâs hükümlerine göre tasfiye edilir ve tasfiye sonunda arta kalan değerler, mirası reddetmemişler gibi hak sahiplerine verilir (TMK.md.612). Mirasçılar, mirası reddederken, kendilerinden sonra gelen mirasçılardan mirası kabul edip etmeyeceklerinin sorulmasını tasfiyeden önce isteyebilirler. Bu takdirde ret, sulh

¹⁴³ Ahmet Erol ve Dilek Cingöz, “Bir Mükellef Hakkı Olarak Mirasın Reddi”, **Türkiye Barolar Birliğı Dergisi**, Sayı:118, 2015, s.274.

¹⁴⁴ Saatçioğlu, s.174.

¹⁴⁵ Reform Serisi Yayın Kurulu, **Medeni Hukuk 2 (Eşya Hukuku- Miras Hukuku)**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2020, s.137. ; O.Gökhan Antalya, **Marmara Hukuk Yorumu**, s.430.

hâkimi tarafından daha sonra gelen mirasçılara bildirilir; bunlar bir ay içinde mirası kabul etmezlerse reddetmiş sayılırlar. Bunun üzerine miras, iflâs hükümlerine göre tasfiye edilir ve tasfiye sonunda arta kalan değerler, önce gelen mirasçılara verilmektedir (TMK.md.614).

Atanmış mirasçılarının mirası reddetmeleri halinde miras payları mirasbırakanın ölüme bağlı tasarrufundan arzusunun başka türlü olduğu anlaşılmadıkça, mirasbırakanın en yakın yasal mirasçılarına kalır (TMK.md.611). vasiyet alacaklılarının mirası reddetmeleri halinde mirasbırakanın arzusunun başka türlü olduğu tasarruftan anlaşılmadıkça, bu reddeden vasiyet yükümlüsü yararlanır (TMK.md.616). Fakat vasiyet alacaklılarının, mirasçı olmamaları dolayısıyla mirasbırakanın borçlarından kişisel malvarlığı ile sorumlu olmamalarından dolayı yaptıkları mirası red teknik anlamda mirası red olmayacaktır¹⁴⁶.

Devletin mirası reddetmesi diğer mirasçılar gibi mümkündür. Türk Medeni Kanunu'nun 605'inci maddesinde “*yasal ve atanmış mirasçılar mirası reddedebilir*” hükmü gereğince yasal mirasçı olan devletinde mirası reddetme hakkı bulunmaktadır. Bu durumda tasfiye işlemleri sulh mahkemesi tarafından yerine getirilecektir. Tasfiye sonrası geriye kalan tereke devlete iade edilmektedir¹⁴⁷.

Mirasın, mirasçılar tarafından ret olunmasıyla artık mirasçılar hakkında bir takip yapılamamaktadır. Bu durum mirasbırakan hakkında kesinleşmiş bir mahkeme kararı olsa dahi geçerlidir. 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu'nda mirasçılara verilen süre içinde miras ret olmaz ise takibe devam edilmektedir¹⁴⁸. Çünkü belirtilen bu süre hak düşürücü süredir. Bu süre içinde mirası reddetme hakkını kullanmayan mirasçı mirası kabul etmiş sayılarak işlem yapılmaktadır.

Mirasçılarının mirası reddetmesiyle daha önce mirasçı olmayanlara miras geçmesi durumunda bu kişilerin mirası reddetme süresi önceki mirasçılarının mirası reddettiklerini öğrendikleri tarihten itibaren işlemeye başlamaktadır (TMK.md.608). Mirasın reddedilme şekli ise mirasçılar tarafından sulh mahkemesine yapılacak olan yazılı veya sözlü bir beyan ile olmaktadır. Yapılan bu beyanı sulh hâkimi bir tutanak

¹⁴⁶ Cehdi Cihan Sezen, “**Türk Miras Hukukunda Mirastan Çıkarma**” (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2008, s.25.

¹⁴⁷ Erol ve Cingöz, s.278-279. ; İpek Sağlam, “Devletin Yasal Mirasçılığı”, **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi**, Cilt:22, Sayı:3, 2016, s.2488-2491.

¹⁴⁸ Hayri Yıldırım, “Borçlunun Ölümü Halinde Mirasçılarının Takibi”, **İstanbul Barosu Dergisi**, Cilt:84, Sayı:3, 2010, s.1665.

ile tespit etmektedir. Süresi içinde mirasçılar tarafından yapılan red beyanı sulh mahkemesince özel kütüğüne yazılmakta ve mirasçı eğer isterse reddi gösteren bir belge verilmektedir (TMK.md.609). Kanunda düzenlenmiş süre içinde miras reddi yapmayan mirasçı kayıtsız şartsız mirasın sahibi olmaktadır (TMK.md.610). Mirası reddetmeyen mirasçılar artık mirasbırakanın ödevlerinden sorumlu olacaklardır¹⁴⁹.

1.1.4. Mirasın Reddi Halinde Alacaklıların Durumu

Kanun koyucu alacaklıları kötü niyetli olarak yapılan mirasın reddi işleminden korumaktadır. Çünkü mirasçı sadece mirasbırakanın borca batık olması sebebiyle mirası reddetmeyebilir. Bunun yanı sıra kendisinde borçlarını ödemekten aciz bir durumda olduğu için mirası reddebilir ve bu durumdan alacaklıları zarar görebilir. Yani mirasçı mirası alacaklılarına kaptırmamak amacı ile bu yolu seçebilmektedir. Kanun koyucu bu tip kötü niyetin önüne geçmek amacıyla Türk Medeni Kanunu'nun 617'inci maddesinde;

Malvarlığı borcuna yetmeyen mirasçı, alacaklılarına zarar vermek amacıyla mirası reddederse; alacaklıları veya iflâs idaresi, kendilerine yeterli bir güvence verilmediği takdirde, ret tarihinden başlayarak altı ay içinde reddin iptali hakkında dava açabilirler. Reddin iptaline karar verilirse, miras resmen tasfiye edilir. Bu suretle tasfiye edilen mirastan reddeden mirasçının payına bir şey düşerse bundan, önce itiraz eden alacaklıların, daha sonra diğer alacaklıların alacakları ödenir. Arta kalan değerler ise, ret geçerli olsa idi bundan yararlanacak olan mirasçılara verilir.

hükmüne yer verilmiştir¹⁵⁰. Bu hükmün uygulanabilmesi için ilk şart, mirasçının malvarlığının borcunu ödemeye yetmemesidir. İkinci şart, mirasçının teminat göstermemiş olması yani mirasçı bir taraftan mirası reddederken bir taraftan da borçları için teminat göstermemelidir. Son olarak, mirasçının mirası reddederken amacı alacaklılarına zarar vermek olmalıdır. Bu şartların söz konusu olması halinde mirasçılarının alacaklıları miras reddi tarihinden itibaren altı ay içerisinde reddin iptali için dava açabilmektedirler. Bu süre hak düşürücü süredir. Bu süre içinde dava açmalar ise dava açma haklarını kaybetmektedirler¹⁵¹. Ayrıca hükmi reddin söz konusu olduğu durumda mirasçılarının alacaklılarını zarara uğratma amacı

¹⁴⁹ Aslan, s.134.

¹⁵⁰ Saatçioğlu, s.199. ; Serozan ve Engin, **Uygulama Çalışmaları**, s.535-536.

¹⁵¹ İşgüzar, Demir ve Yılmaz, **Miras Hukuku**, s.156-157.

olamayacağı için alacaklıların hükmü red durumunda iptal davası açma hakları bulunmamaktadır¹⁵². Davanın açılması durumunda reddin iptaline karar verilirse, miras resmen tasfiye edilmektedir. Tasfiye sadece reddi iptal olunan mirasçılarının payları üzerinde yapılmaktadır¹⁵³.

Kanun koyucu mirasçının alacaklılarının yanı sıra mirasbırakanın alacaklılarını da korumuştur. Türk Medeni Kanunu'nun 618'inci maddesinde; *“Ödemeden âciz bir mirasbırakanın mirasını reddeden mirasçılar, onun alacaklılarına karşı, ölümünden önceki beş yıl içinde ondan almış oldukları ve mirasın paylaşılmasında geri vermekle yükümlü olacakları değer ölçüsünde sorumlu olurlar.”* hükmü ile mirasbırakanın alacaklıları korunmuştur. *“Fakat olağan eğitim ve öğrenim giderleriyle âdet üzere verilen çeyiz, bu sorumluluğun dışında”* tutulmuştur. Kanun koyucu terekenin borca batık olduğunu bilmeyen iyiniyetli mirasçılarının olduğunu da öngörerek ilgili maddenin devamında *“İyiniyetli mirasçılar, ancak geri verme zamanındaki zenginleşmeleri ölçüsünde sorumlu olurlar.”* düzenlenmiştir¹⁵⁴.

Terekenin miktarı alacaklılara olan borcu ödemeye yetmiyorsa mirasçının mirasın sağlığında aldığı karşılıksız kazandırmaları geri vererek borçların ödenmesi amaçlanmıştır. Eğer tereke borçları ödemeye yetiyorsa mirasın reddi halinde alacaklılar olumsuz etkilenmeyeceklerdir. Ayrıca bu madde hükmü sadece yasal mirasçılar için geçerlidir. Atanmış mirasçılara uygulanmamaktadır¹⁵⁵.

Mirasbırakanın alacaklılarına karşı mirası reddeden mirasçının sorumluluğu ölmeden önce beş yıl içinde aldığı ve paylaşımında geri vererek vermekle yükümlü olduğu kazandırma ile sınırlıdır. Ayrıca mirasçı kişisel malvarlığı ile reddetmiş ise tereke borcunu ödeme gibi bir sorumluluğu yoktur¹⁵⁶.

¹⁵² Erhan Günay, Yargıtay Kararları/Öğreti Görüşü Eşliğinde Mirasçılık Sıfatının Yitirilmesi, Seçkin Yayınevi, Güncellenmiş 3.Baskı, Ankara, 2021, (Yargıtay Kararları) s.208.

¹⁵³ Erhan Günay, Yargıtay Kararları, s.211.

¹⁵⁴ İşgüzar, Demir ve Yılmaz, **Miras Hukuku**, s.158.

¹⁵⁵ Erhan Günay, **Miras Hukukunda Mirasçılarının Sorumluluğu ve Alacaklıların Korunması**, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2019, (Miras Hukuku), s.142.

¹⁵⁶ Erhan Günay, Yargıtay Kararları, s.212.

1.1.5. Mirasçıların Mirası Reddetmemesi Durumu

Mirasçılar, Türk Medeni Kanunu'nda belirtilen üç aylık süre içerisinde mirası reddetmemesi halinde mirası kayıtsız şartsız kabul etmiş olmaktadır (TMK.md.610). Mirası reddetmeyen ya da başka hallerin varlığı ile miras hakkını kaybetmeyen mirasçılar, mirasbırakanın hak ve borçlarına sahip olurken bazı hakların mirasçıya geçmemesi durumu da söz konusu olmaktadır. Mirasçıya geçişi elverişli olan şeyler parasal olarak değerlendirilebilen tüm malvarlığı hakları ve bağlılıkları söylenebilmektedir. Fakat parasal olarak değeri olan bazı şeyler mirasçıya geçmeyebilmektedir. Bunlara örnek olarak; intifa hakkı, oturma hakkı, nafaka ve benzeri gösterilebilmektedir. Bu durumu kanun koyucu 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu'nun 599/2.maddesinde; *“Kanunda öngörülen ayrık durumlar saklı kalmak üzere mirasçılar, mirasbırakanın aynı haklarını, alacaklarını, diğer malvarlığı haklarını, taşınır ve taşınmazlar üzerindeki zilyetliklerini doğrudan doğruya kazanırlar ve mirasbırakanın borçlarından kişisel olarak sorumlu olurlar”* şeklinde düzenleyerek özetlemiştir¹⁵⁷. Geçişi elverişli olmayanlar ise parasal olarak değer ifade etmeyen, kişinin yaşamında da değişikliği olmayan kişisel hakları, aile ilişkileri gibi kişinin ölümüyle beraber sona eren haklar ve ilişkilerdir¹⁵⁸.

Mirasçılar, bazı haklar elde ederken bazı sorumluluklarda üstlenmektedirler. Mirasçıların üstlendiği bu sorumluluklardan biri ölen kişinin borçlarından müteselsilen¹⁵⁹ sorumlu tutulmalarıdır (TMK.md.641). Borçlardan müteselsilen sorumlu tutulan mirasçılar aksi bir karar alınmadıkça birbirlerine rücu hakları bulunmaktadır (TMK.md.682). Mirasçıların vergi borçlarından sorumluluğu ise Vergi Usul Kanunu'nun 12'inci maddesinde açıklanmıştır. Maddeye göre, ölüm halinde mükellefin ödevleri mirası reddetmemiş kanuni ve mahsup mirasçıya geçmektedir. Diğer borçların aksine mirasçılar vergi borçlarından hisseleri nispetinde sorumlu olmaktadır (VUK.md.12)¹⁶⁰.

¹⁵⁷ Serozan ve Engin, **Miras Hukuku**, s.120-121.

¹⁵⁸ Serozan ve Engin, **Miras Hukuku**, s.144-122.

¹⁵⁹ Mirasçıların mirasbırakanın borçlarından sorumlu olmaları bakımından; Roma Hukuku, Müsterek Hukuk, Fransız Medeni Kanunu, İslam Hukuku ve Eski Türk Hukuklarının benimsediklerinin aksine İsveç ve Türk Medeni Kanunu müteselsil sorumluluğu benimsemişlerdir. (İmre ve Erman, s.454.)

¹⁶⁰ “4721 sayılı Türk Medeni Kanunu'nun 599.maddesi uyarınca; *"Mirasçılar, mirasbırakanın ölümü ile mirası bir bütün olarak, kanun gereğince kazanırlar, mirasbırakanın borçlarından kişisel olarak sorumlu olurlar..."* Kural olarak, bir kimsenin ölümü ile malvarlığının bir bütün olarak mirasçılara

Mirası kabul eden mirasçılar ölen kişinin şekli ve maddi ödevlerini yapmakla sorumlu olmaktadır. Şekli ödevler; bildirimde bulunma, defter tutma, defter ve belgeleri saklama ve eğer istenirse onları ibraz etme, beyanname verme gibi işlemlerdir. Maddi ödevler ise tahakkuk etmiş vergi borcunun ödenmesidir. Mirasçıların mirasbırakanın maddi ödevlerinden dolayı sorumlulukları hisseleri oranında iken şekli ödevlerin hisselerine göre paylaştırılması mümkün olmadığından bu ödevlerden müstesilen sorumlu olmaktadır¹⁶¹.

Ölüm işi bırakma hükmünde olduğundan dolayı mirası reddetmemiş mirasçılar öncelikle ölüm olayını vergi dairesine bildirmek durumundadır (VUK.md.164/1). Mirasçılardan herhangi birinin ölümü bildirmesiyle diğer mirasçılar bu ödevlerinden kurtulmuş olmaktadır (VUK.md.164/2). Bu bildirim süresi kanun koyucu tarafından olayın vukuu bulunduğu tarihten itibaren bir ay olarak belirlenmiştir (VUK.md.168). Ancak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 16.maddesinde 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. Bazı yazarlar 16.maddeye dayanarak ölüm halinin vergi dairesine bildirilme süresine üç ay ekleyerek dört ay içerisinde bildirilmesi gerektiğini savunmuş, bazı yazarlar ise bu bildirme görevinin mükelleflere ait bir ödev olduğunu savunarak bir ay içerisinde bildirilmesi gerektiğini savunmuşlardır. Bu çatışma durumu ileri de daha detaylı olarak incelenecektir. Eğer mirasçılar bu bildirim süresi sonuna kadar yapmamışlar

geçmesini ifade eden külli halefiyet gereğince, mirasbırakanın kişisel özelliklerinin ağır bastığı, düşünsel ve bedeni özellik ve yetenekleri gözönünde bulundurularak yapılmış, borcun bizzat mirasbırakan tarafından yerine getirilmesi gereken şahsi edim borçları dışında, malvarlığından ifa durumunda olunan maddi edim borçları mirasçılara intikal eder. Mirasbırakanın borçları, ölümünden önce yaptığı hukuki işlemlerden, işlediği haksız fiillerden, malvarlığında meydana gelen sebepsiz zenginleşmeden ve ölüm anına kadar oluşan birtakım olgular nedeniyle doğrudan doğruya kanundan doğabilir. Mirasçılarının sorumluluğu bakımından borcun kaynağı önemli değildir. TMK'nun 640.maddesi uyarınca, mirasbırakanın ölümü ile miras, mirasçılara geçmekte ve miras üzerinde de iştirak halinde mülkiyet hükümleri cereyan etmeye başlamaktadır. Bu mülkiyet rejiminde mirasın bütünü mirasçılarının tamamına ait olmakla tüm haklardan oluşan tereke üzerinde iştirak halinde ortaklık devam ettiği sürece mirasçılarının bağımsız payları ve tasarruf hakları bulunmamaktadır. ... TMK'nın 641.maddesi uyarınca mirasçılar, tereke borçlarından müstesilen sorumludurlar. Terekenin borcundan müstesilen sorumlu olan mirasçılardan birine karşı dava açılabilceği düşünülmeyen davalının sözleşmede imzasının bulunmadığından bahisle husumet yokluğundan davanın reddine karar verilmesi doğru görülmemiştir." (Yargıtay 3.Hukuk Dairesi 14.02.2013 Tarih, E.2013/1212 K.2013/2269 Sayılı Karar16)

¹⁶¹ Şükrü Kızılot, **Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması**, Cilt:1, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 1995, s. 328.

ise¹⁶² Vergi Usul Kanunu’nun 352.maddesine göre ikinci derece usulsüzlük cezası uygulanmaktadır.

Ölenin borçlarının 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun kapsamı dışında kalan kamu alacaklarının takip ve tahsilinde, mirası reddetmemiş mirasçılara 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (AATUHK) hükümleri uygulanmaktadır. Bu konunun ayrıntısına ileride değinilecektir.

Mirası reddetmemiş mirasçılarının sorumluluklarının tek istisnası vergi cezalarıdır. Vergi cezalarını şahsiliği gereğince cezalardan sorumlu tutulmamaktadırlar. Bu durum 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 372.maddesinde; “*Ölüm halinde vergi cezası düşer*” şeklinde düzenlenmiştir. Mükellefin ölümü halinde kesilmiş ve tahakkuk etmiş olan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları, vergi ziyai cezası, idari para cezaları gibi cezalar silinmektedir. Düşecek cezalar arasında gecikme faizi ve gecikme zammı sayılmamaktadır. Çünkü gecikme faizi ve gecikme zammı asıl alacağa bağlı fer’i alacaklardır. Bu yüzden ceza olarak nitelendirilmemektedirler ve bu cezalardan mirası reddetmemiş mirasçılar hisseleri oranında sorumlu tutulmaktadırlar¹⁶³.

1.2. Ölüm Halinde Süreler

Süreler, herhangi bir işlemin yapılması için başı ve sonu olan zaman dilimidir. Bütün hukuk dalları için önemlidir. Çünkü kanunlarda öngörülen işlemler için süreler öngörülmüştür. Bu açıdan diğer hukuk dallarında olduğu gibi vergi hukuku içinde bu anlamda önem taşımaktadır. Sürelere uyulmaması halinde ise bazen bir hakkın kullanımı düşebilmekte, bazen bir yaptırım uygulanabilmekte, bazen ise bir uyarıcı nitelik taşıyabilmektedir¹⁶⁴. Vergi hukukunda da bu açıdan “*ne zaman*” sorusuna verilen cevaplar incelenecektir.

¹⁶² Vergi Usul Kanunu’nun 150.md belirtilen “resmi makamlarla gerçek ve tüzel kişiler, her ay muttali oldukları ölüm vakaları ile intikalleri ertesi ayın 15 inci günü akşamına kadar vergi dairesine yazı ile bildirmeye mecburdurlar” ibaresi bulunmaktadır. Bu zorunlu bir durum olduğundan dolayı bildirilmemesi durumunda usulsüzlük cezası uygulanmaktadır.

¹⁶³ Ayşe Gınalı, “Mükellefin Ölümü Halinde Mirasçılarının Sorumluluğu”, **İstanbul SMMMO Mali Çözüm**, Sayı:103, Ocak-Şubat 2011, s.235.

¹⁶⁴ Yavuz Atar, **Vergi Hukuku – Genel Esaslar**, Gözden Geçirilmiş 2.Baskı, Mimoza Yayınları, Konya, 2000, s.97.

Devlet (alacaklı) ve mükellef (borçlu) arasındaki ilişkiyi belirlemede süre ifadesi dikkat çekmektedir. Devlet sistematığı olan bir varlıktır. Neyin ne zaman, ne kadar sürede yapılacağı belirlidir. Devletin içinde barındırmak zorunda olduğu bir yapıdır. Eğer bir işlem ya da ödev için süre belirtilmemiş olsaydı mükelleflerin ya da işlemi yapacak kişilerin bunu yapma zorunluluğu bulunmaz, idari anlamda işleri yürütememe başta olmak üzere devlet birçok sorun ile karşılaşır. Süreler sadece devlet lehine önemli olan bir durum değildir, devlet ile ilişkisi olan kişiler içinde önemlidir. Çünkü idarenin de süresinde yapması gereken işlemler bulunmaktadır. Belirtilen sürelerle uyulmaması halinde ise yaptırımlarda uygulanabilmektedir.

Süreleri bazı olaylar uzatmaktadır. Mücbir sebepler, zor durum hali, tarh zamanaşımının durması, tahsil zamanaşımının durması ve son olarak ölüm hali olmak üzere süreleri uzatan durumlardır. Ölüm halinde mirasın mirası reddetmemiş mirasçılara geçtiği açıklanmıştı. Burada önemli olan mirasın reddedilmemiş olmasıdır. Bunun için kanun koyucu bu durumu düşünerek mirasçılara mirası red veya kabul kararını vermeleri için süre tanımıştır. Bu süre Vergi Usul Kanunu'nun 16.maddesinde; *“Vergi kanunlarında hüküm bulunmayan hallerde ölüm dolayısıyla mirasçılara geçen ödevlerin yerine getirilmesinde bildirme ve beyanname verme sürelerine üç ay eklenir”* şeklinde ifade edilmiştir. Mükellefin ödevlerini yerine getirmek için mirasçıya tanınan bu sürede bazı istisnai durumlar mevcuttur. Örneğin; Gelir Vergisi Kanunu'nun 92.maddesinde ölüm halinde beyanname verme süresi ölüm tarihinden itibaren dört ay içinde verilir şeklinde bir ifade vardır. Bu açıdan gelir vergisi beyannamesi bir istisnai durum olup ölüm halinde diğer bildirim ve beyanname verme hallerinde üç aylık süre geçerli olmaktadır. Bu istisnai durum aslında Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan özel hükümden kaynaklanmaktadır. Eğer vergi kanunlarında ayrıca bir özel hüküm yoksa bildirim ve beyanname sürelerine üç ay süre eklenmektedir.

Yukarıda bahsi geçen beyanname yıllık beyanname'dir. Üç aylık dönemler itibariyle verilen muhtasar beyannamenin verilmesinde de tutum değişmemekte yine beyanname verilme döneminin sonundan itibaren üç aylık bir süre eklenmesi gerekmektedir¹⁶⁵.

¹⁶⁵Kemal Akmaz, “Ölüm Olayının Vergi Usul Kanunu Bakımından Doğurduğu Sorunlar ve Sonuçlar”, **Vergi Raporu**, Sayı:94, 2007, (Sonuçlar), s.69.

Ölen kişi eğer bir adi ortaklığın veya şahıs şirketinin ortağı ise ve mücbir sebeplerin varlığı söz konusu değil ise şirketin beyanname verilme sürelerinin uzatılması söz konusu değildir. Çünkü burada söz konusu mükellefiyet ortaklık adına olduğu için ortağın ölümü vergilendirilmeye ilişkin ödevlerin ertelenmesini etkilememektedir¹⁶⁶.

1.3. Ölüm Halinde Ödeme Zamanları

Vergi Usul Kanunu'nda ödeme vergi alacağının sona ermesini sağlayan bir nedendir. Verginin tarh ve tebliğ edilmesi ile vergi tahakkuk aşamasına gelir ve ödenme safhasına geçilmektedir. Vergi tahakkuk etmemiş ise ödeme söz konusu olmamaktadır. Verginin ödenmesi safhası da kanunda belirtilen zamanlarda yerine getirilmektedir. Bu konuya ilişkin düzenlemeler Vergi Usul Kanunu'nun ödeme başlığı altında 110-112. maddelerinde düzenlenmiştir. Normal ödeme zamanları ve özel ödeme zamanları olmak üzere iki çeşit ödeme süreleri vardır.

1.3.1. Normal Ödeme Zamanları

Vergiler, kanunlarında gösterilen süreler içinde ödenmektedir. Belirtilen sürenin son günü verginin vade tarihi olmaktadır. Eğer mücbir sebepler veya zor durum hali gibi sebeplerden dolayı sürenin uzaması söz konusu olduğunda vade tarihi uzayan sürenin bittiği gün olmaktadır. Beyannamenin posta ile gönderilmesi halinde, beyan edilen verginin tahakkuk işlemlerinin bitmesi beklenmeksizin vadesinde ödenmesi gerekmektedir (VUK.md.111).

Vergi kanunları uyarınca her vergi türünün kendine özel bir ödeme zamanı bulunmaktadır. Bu zamanlar kendi kanunlarında düzenlenmiştir. Bunlara örnek verilirse; Gelir Vergisi Kanunu'nun 117.maddesine göre yıllık beyanname mart ve temmuz aylarında olmak üzere iki eşit taksit ile ödenmektedir. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 29.maddesine göre yıllık beyanname verildiği ayın son gününe kadar ödenmesi gerekmektedir. Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 46.maddesine göre

¹⁶⁶ Akmaz, Sonuçlar, s.69.

beyannamelerini beyanname verdikleri ayın yirmi altıncı günü akşamına kadar ödemeleri gerekmektedir.

Ölüm hali ödeme zamanlarını da etkilemektedir. Böyle bir durumda kanun koyucu özel ödeme zamanları belirlemiştir. Bu konuya aşağıda değinilecektir.

1.3.2. Özel Ödeme Zamanları

Vergilerin, kendine ait kanunlarında belirtilen tarihte ödenmesi gerekmektedir (VUK.111.md). Fakat kanunda belirtilen sürelerin dışında bazı özel ödeme zamanları bulunmaktadır. Eğer vergi kanunlarında süreler belirli bir tarih olarak değil de belli hallerin olmasına bağlanmış ise özel ödeme zamanı söz konusudur¹⁶⁷. Bu haller Vergi Usul Kanunu'nun 112.md düzenlenmiştir. İlgili maddede belirtilen hallerden biri de mükellefin ülkeyi terk etmesi ve ölüm halidir. Memleketi terk ve ölüm gibi mükellefiyetin kalkması durumlarında beyan üzerine tarh olunan vergiler, beyanname verme süreleri içinde ödenir (VUK.md.112/2). Bu duruma örnek olarak; Gelir Vergisi Kanunu'nun 92.maddesine göre; *“Takvim yılı içinde memleketi terk edenlerin beyannameleri memleketi terke takaddüm eden on beş gün, ölüm halinde, ölüm tarihinden itibaren dört ay içinde verilir”* ifadesi; Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 25.maddesine göre; *“...tarhiyatın muhatabının Türkiye'yi terk etmesi halinde ise ülkeyi terk etmesinden önceki on beş gün içinde verilir”* şeklinde düzenlemelerde bulunulmuştur. Memleketi terk edenlerin, ölenlerin veya benzeri haller dolayısıyla mükellefiyetleri kalkmaların ikmalen, re'sen veya idarece tarh olunan vergileri ise tahakkuk tarihinden başlayarak bir ay içinde ödenir (VUK.md.112/2). Belirtilen tahsil süreleri 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun uyarınca teminat gösterildiği takdirde, Vergi Kanunu ile belli taksit zamanına kadar ve taksit zamanı geçmiş ise üç ay uzatılmaktadır (VUK.md.112/2).

Mirası reddetmeyen mirasçılar sadece geçmişe ait gelirlerini beyan etmek ve ödemekle sorumlu değil ayrıca ölüm hali gerçekleşmesine kadar geçen kıst döneminde gelirlerini beyan etmek ve ödemekle sorumludur. Bu kıst dönemin

¹⁶⁷ Adil Nas, “Vergi Hukukunda Ödeme Zamanları ve Ödeme Zamanlarına Uyulmamasının Hukuki Sonuçları”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt:12, 2010, (Ödeme Zamanları), s.210.

beyannamesi ölüm tarihinden itibaren dört ay içerisinde vergi dairesine bildirmesi ve ödenmesi gerekmektedir.

1.4. Ölüm Halinde Vak'a ve İntikallerin Bildirimi

Kamu idare ve müesseseleri ile gerçek ve tüzel kişiler vergilendirmeye ilişkin olaylar ile ilgili olarak ilgili makamlarca istenilecek olan bazı bilgileri devamlı olarak yazı ile bildirmekle yükümlüdürler (VUK.md.149). Devamlı olarak istenen bilgilerden biri ölüm vakalarını ve intikallerinin bildirilmesidir. Bilgi istenen kişi veya kurumlar, her ay gerçekleşen ölüm olaylarını ve intikallerini ertesi ayın on beşinci günü akşamına kadar vergi dairesine yazı ile bildirmekle yükümlüdür (VUK. 150.md). Vergi Usul Kanunu'nun 150.maddesinde ifade edilen;

- *Sulh yargıçıları, icra, nüfus ve tapu memurları;*
- *Yabancı memleketlerdeki Türk konsolosları veya konsolosluk görevini yapanlar (Memur oldukları yerde ölen Türk tebaasının soyadı, adı ve sıfatları ile Türkiye'deki ikametgahlarını Maliye Bakanlığına bildirirler);*
- *Mahalle ve köy muhtarları (Kendi mahalle veya köylerinde ölenleri bildirirler);*
- *Banka, bankerler ve şirketler ile emanet kabul eden gerçek ve tüzel kişiler (Mevduat, şirket hissesi, emanet para ve eşya veya sair suretle alacak sahiplerinden birinin ölümü halinde, ölenin soyadını, adını, alacağının nev'ini ve miktarını bildirirler)*

bu kişiler ölüm olayını ve intikallerini bildirmekle sorumludurlar. Fakat bazı durumlarda bilgi verilmekten kaçınılmaktadır. Bu durumlar ilgili kanunun 151.maddesinde düzenlenmiştir. Madde hükmüne göre;

- *Posta, Telgraf ve Telefon İdaresinin muhaberele hakkında tutmaya mecbur olduğu mahremiyet saklıdır;*
- *Hekimlerden, dış hekimlerinden, dışçilerden, ebelerden ve sağlık memurlarından hastaların hastalıklarının nevi'ne müteallik bilgiler istenemez.*
- *Avukatlardan ve dava vekillerinden kendilerine tevdi olunan işler veya görevleri dolayısıyla muttali oldukları ahval ve hususların bildirilmesi istenemez; şu kadar ki, bu yasak müvekkil adlarıyla vekâlet ücretlerine ve giderlerine ayrıca avukatlık veya dava vekilliği sıfatı dışındaki sıfatları dolayısıyla muttali oldukları ahval ve hususlara şamil değildir.*
- *Ceza Muhakemeleri Usulü Kanununun 88 inci maddesi gereğince gösterilmesi veya teslimi caiz olmayan evrakın muhteviyatı hakkında bilgi istenemez. Şu kadar ki, doğrudan doğruya vergi ile ilgili olmak üzere, bu gibi evraka müsteniden doğan borçların miktarlarına ve alacaklıların adlarına bilgiler istenebilir olmak üzere belirtilmiştir. Bu durumların dışında bilgi vermekten kaçınılamaz.*

sayılan bu haller dışında ilgili kişi ve kurumlar bilgi vermekten kaçınamazlar. Çeşitli kişi ve kurumlardan toplanan bu bilgiler istihbarat arşivlerinde gizli olarak saklanmaktadır. Bunun istisnası ise ölüm olayını ve intikallerini bildirmedi (VUK.md.152).

Bilgi vermekle yükümlü gerçek ve tüzel kişiler ile resmi kurumlar haklı bir sebep olmadıkça bilgi vermekten kaçınamazlar. Kaçınmaları durumunda yaptırım ile karşılaşmaktadırlar. Bu yaptırım VUK'un 355'inci mükerrer madde hükme gereğince belirli olan miktar kadar özel usulsüzlük cezası kesilmektedir. Bu miktar birinci sınıf tüccarlar ile serbest meslek erbabı için 2.500 TL (2021); ikinci sınıf tüccarlar, defter tutan çiftçiler ile kazancı basit usulde tespit edilenler için 1.300 TL (2021) ve bunlar dışında kalanlar için ise 650 TL (2021) olarak belirlenmiştir. Eğer bilgi vermekle yükümlü gerçek ve tüzel kişiler ile resmi kurumlar ikinci defa bilgi vermekten kaçınmaları halinde uygulanacak ceza bir kat arttırılarak uygulanmaktadır¹⁶⁸.

1.5. Ölüm Halinde Vergi Cezaları

Vergiler, devlet için önemli bir gelir kaynağıdır. Devlet, kamu hizmetlerinin finansmanını vergiler sayesinde karşılamaktadır. Bu açıdan vergilerin devlet için fayda sağlaması için mükellefler tarafından vergilerin zamanında ve eksiksiz olarak yerinde getirilmesi beklenir. İdarenin, istemeden beyanda bulunulmaması veya kasıtlı olarak vergi kaçırılması gibi durumları önlemek için denetim yolları mevcuttur. Fakat idare mükelleflerin bu gibi durumlarına karşılık yaptırım uygulamaları da geliştirmiştir. Bu yaptırımlar vergi suç/kabahat ve cezaları kavramını karşımıza çıkarmaktadır¹⁶⁹. Amaç; mükellefin, sorumlunun veya vergiye taraf olan kişilerin kurallara uymalarını sağlamaktır¹⁷⁰.

Vergi cezalarının kabahat veya suç olmasına göre bir ayırım yapılmıştır. Vergi kabahati olarak nitelendirildiğinde idare vergi cezası kesmekte, vergi suçu olarak nitelendirildiğinde ise ceza mahkemelerinde yapılan yargılama sonucunda hürriyeti

¹⁶⁸ Ali Erol, "Vergi Hukukunda Verilen Bilgilerin Gizli Kalma Zorunluluğu", **Kırklareli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt:7, Sayı:1, 2018, s.89.

¹⁶⁹ Hasan Türkal, Mehmet Sena Ekici ve Mahmut İnan, "Vergi Suç ve Kabahati Kavramı 4369 Sayılı Yasa Öncesiinden Günümüze Yürürlükteki Suçları-Kabahatleri ve Cezaları", **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:18, Sayı:1, 2010, s.45.

¹⁷⁰ Cahit Şanver, "Türk Vergi Sisteminde Vergi Kabahat ve Suçlarına Uygulanan Yaptırımların Caydırıcılığı Araştırması", **Yönetim Bilimleri Dergisi**, Cilt:15, Sayı:29, 2017, s.92.

bağlayıcı ceza ya da adli para cezası uygulanmaktadır¹⁷¹. Vergi suçları olarak ifade edilen suçlar; vergi kaçakçılığı, vergi mahremiyetinin ihlali, mükelleflerin özel işlerini yapma, vergi mahremiyetine yasayla getirilen istisnaların kötüye kullanılması suçu, ekim sayım beyanını denetlememe suçu, Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun’da düzenlenen suçlar, vergi kimlik numarası ödevlerini ihlal suçudur. Vergi kabahatleri olarak nitelendirilen suçlar ise; vergi ziyai fiilleri ve usulsüzlük fiilleridir. Belirtilen suç ve kabahat fiillerinin işlenmesi durumunda vergi cezaları kavramı ortaya çıkmaktadır. Vergi cezaları, vergi kanunlarının suç olarak ifade ettiği bir işlemin veya fiilin yapılması durumunda bunları yapan kişi veya kişilere uygulanan ve idareye para cezası ödenmesini ve ayrıca duruma göre ceza veya tazminatta olabilen bir yaptırım uygulamasıdır¹⁷².

Devlet ve suçu işleyen kişi arasında meydana gelen ceza ilişkisi ödeme ile en doğal şekilde ortadan kalkmaktadır. Fakat ödeme dışındaki bazı hallerde de cezalar tamamen veya kısmen ortadan kalkabilmektedir. Vergi Usul Kanunu’nda bu haller; “ödeme”, “yanılma”, “ölüm”, “mücbir sebep halleri”, “zamanaşımı”, “cezalarda indirim”, “pişmanlık ve ıslah”, “uzlaşma”, “hata düzeltme”, “terkin”, “cezalardan vazgeçme” ve “af” olarak düzenlenmiştir¹⁷³. Vergi cezalarını ortadan kaldıran hallerden biri olan ölüm, Vergi Usul Kanunu’nun m.372’de düzenlenmiştir. İlgili maddede, ölümün meydana gelmesi ile cezaların düşeceği ifade edilmiştir. Bu durumun sebebi cezaların şahsiliği prensibinden kaynaklanmaktadır. Kanun koyucu bir kabahati veya suçu olmayan kişileri korumak istemiştir. Vergi Usul Kanunu’nun 372’inci maddesinin dışında 1982 Anayasası’nın 38’inci maddesinde; “*ceza sorumluluğu şahsidir*” ve 1982 Anayasası’nın dışında Türk Ceza Kanunu’nun 20.maddesi 1.fıkrasında da ; “*Ceza sorumluluğu şahsidir. Kimse başkasının fiilinden dolayı sorumlu tutulamaz*” hükmü ile cezaların şahsiliği prensibine değinilmiştir.

Mükellefin ölümü halinde vergi ödevleri ile ilgili sorumluluklar mirası reddetmeyen mirasçılara geçmektedir. Fakat bunun istisnası vergi cezalarıdır. Mükellefin şahsına ait hem para cezaları hem de hürriyeti bağlayıcı cezaları

¹⁷¹Yusuf Karakoç, “Vergi Cezası Anlaşmazlıklarının Çözüm Yollarından Cezalarda İndirim Müessesesi”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:16, 2014, (Vergi Cezası), s.3638.

¹⁷² Türkal, Ekici ve İnan, s.50.

¹⁷³Doğan Bozdoğan, “Pişmanlık ve Islah Müessesesinin Vergi Cezalarının Yaptırım Gücü Üzerine Etkisi”, **Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Araştırma Dergisi**, Cilt:12, Sayı:1, 2017, s.161.

mirasçılara geçmemektedir. Mirasçılarının sorumluluğunda olan sadece vergi borçları yani verginin aslıdır. Fakat veraset ve intikal vergisi ile ilgili yapmaları gereken ödevleri yerine getirmemelerine dayanan vergi kabahatlerinden doğan cezaları düşmemekte, cezaları ödemekle yükümlüdürler. Bunun dışında ölümün meydana gelmesinden önce cezaların kesinleşip kesinleşmemesi önemli değildir. Önemli olan tahsilatın yapılıp yapılmadığıdır. Ölümün meydana gelmesinden önce tahsil edilmeyen cezalar artık tahsil edilemeyecektir¹⁷⁴.

Küçük ve kısıtlı olan kişiler de vergi cezasının muhatabı kanuni temsilcileridir. Eğer cezayı gerektiren fiillerin işlenmesi durumunda ceza muhatabı küçük ve kısıtlılar değil kanuni temsilcileri olmakta ve ceza onlar adına kesilmektedir. Kanuni temsilcinin ölümü halinde cezalar küçük ve kısıtlıya kesilmemekte ve kesilmiş olan cezalarda düşmektedir¹⁷⁵. Tüzel kişi ortaklıklarda ise durum farklıdır. Sermaye şirketleri ve diğer kurumlar vergisi mükelleflerinde ceza tüzel kişilik adına kesildiği için ortaklardan birinin yanı sıra kaçının ölümü durumu değiştirmemekte ve cezalar düşmemektedir. Adi ortaklıklar da ise ortaklardan birini ölümü halinde ortağın payı kadar cezası düşmektedir. Kollektif ve adi komandit ortaklıklarda bu durum sadece gelir vergisi için geçerli olup KDV ve gelir vergisi tevkifatı için gerekli değildir¹⁷⁶.

Ölen kişi adına kaçakçılık fiilleri nedeniyle hürriyeti bağlayıcı cezalar kesilmesi durumunda bu cezalarda 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 64.maddesi uyarınca kalkmaktadır¹⁷⁷.

Bunun yanı sıra düşmeyecek cezalarda bulunmaktadır. Bunlardan biri mirası reddetmeyen mirasçılarının yapmaları gereken ödevleri yapmamaları durumunda işlemiş oldukları suçlar için ceza kesilmektedir. Bunlar ölen kişiye değil mirasçılara kesildiği için bu cezalar düşmemektedir. Bu cezalardan mirasçılar hisseleri oranında sorumlu olmaktadır¹⁷⁸.

Cezalar ile ilgili diğer bir husus ise gecikme zammı, gecikme faizi gibi aslına bağlı olan fer'i kamu alacaklarının düşüp düşmeyeceği konusudur. Bu cezalar her ne

¹⁷⁴Mustafa Özen, **213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda Düzenlenen Vergi Suçları ve Kabahatleri**, Güncellenmiş ve Gözden Geçirilmiş 2.Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2018, s.258-259.

¹⁷⁵Ali Uysal ve Nurettin Eroğlu, **Açıklamalı ve İçtihatlı Vergi Usul Kanunu**, 3.Baskı, Sözkesen Matbaacılık, Ankara, 2005, s.702.

¹⁷⁶Özyer, s.1118.

¹⁷⁷Özyer, s.1119.

¹⁷⁸Uysal ve Eroğlu, s.701.

kadar cezai nitelikte kamu alacağı olsalar da amaç mükellefi cezalandırmak olmayıp mükelleflerin borçlarını zamanında ödememeleri durumunda kamu alacağının ekonomik değer kaybı yaşamaması için alınmaktadır. Bu yüzden vergi cezası değildirler. Bu yüzden de cezalar gibi düşmemekte verginin aslı ile birlikte mirası reddetmeyen mirasçılardan alınmaktadırlar¹⁷⁹.

1.6. Ölüm Halinde Defter ve Belgelerin Saklanması ve İbrası

Ölüm halinde mükellefin ödevleri mirası reddetmemiş mirasçılara geçmektedir. Mirasçılar bu ödevleri yerine getirmekle sorumludurlar. Bu sorumluluklarından biri de defter ve belgeleri Vergi Usul Kanunu'ndaki hükümlere göre zamanaşımı süresi boyunca saklamak ve istenildiğinde ibraz etmek zorundadırlar. Bu süre kanunda beş yıl olarak belirlenmiştir. Mirasçılardan hepsi bu ödevi yerine getirmekle yükümlüdür. Fakat bir tanesinin yerine getirmesi halinde diğerleri bu sorumluluktan kurtulmaktadır¹⁸⁰.

Türk Ticaret Kanunu'nun 82.maddesi; *“Gerçek kişi olan tacirin ölümü hâlinde mirasçıları ve ticareti terk etmesi hâlinde kendisi defter ve kâğıtları birinci fıkra gereğince saklamakla yükümlüdür. Mirasın resmî tasfiyesi hâlinde veya tüzel kişi sona ermişse defter ve kâğıtlar birinci fıkra gereğince on yıl süreyle sulh mahkemesi tarafından saklanır.”* şeklinde ki hükmü de defter ve belgelerin mirasçılar tarafından muhafaza edilmeye devam etmesi gerektiğini desteklemektedir. Bu ödevi yerine getirmeyen mirasçıların yaptırımlar ile karşılaşacağı aşikârdır.

1.7. Ölüm Halinde Vergi İncelemesinin Yapılacağı Yer

Vergi incelemesi vergi alacağının güvenliği için yapılan önemli denetim yollarından biridir. Vergi incelemesi, esas itibariyle mükellefin iş yerinde yapılmaktadır (VUK.md.139/1). Fakat bir takım sebeplerden dolayı incelemenin iş yerinde yapılması mümkün olmamaktadır. Bu sebeplerden biri de ölümdür. Kanun

¹⁷⁹Nilgün Kılışarslan, “Ölüm Halinde Mirasçıların Vergi Yasaları Gereği Yapacağı İşlemler”, **Vergi Denetmenleri Derneği**, Sayı:72, 2004, s.119.

¹⁸⁰Emrullah Kirazcı, “Ferdî Bir İşletmenin Ölümü Halinde Mirasçıların GVK ve VUK Çerçevesinde Sorumluluk ve Ödevleri”, **Vergi Denetmenleri Derneği**, Sayı:53, 2001, s.19.

hükmü şöyledir; “İş yerinin müsait olmaması, ölüm, işin terk edilmesi gibi zaruri sebeplerle incelemenin yerinde yapılması imkânsız olur veya mükellef ve vergi sorumluları isterlerse inceleme dairede yapılabilir” (VUK. md.139/2). Bu maddede belirtilen ölümün mükellefin ölümü mü yoksa mükellefin yakınlarından birinin ölümü mü belli değildir. Fakat mükellefin yakınlarından birinin ölümü halinde incelemenin dairede yapılması için mükellefe belli bir süre verilerek defter ve belgelerin daireye ibrazı istenilebilir (VUK.md.139/3). Ancak mükellefin ölümü halinde ne yapılacağı ile ilgili bilgi verilmemiştir. Bu konuyla ilgili olarak Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 9/4 maddesinde

Ölüm, gaiplik, işin veya memleketin terki gibi nedenlerle, nezdinde inceleme yapılacak olanla temas kurulamaması veya ilgili ile temas kurulmasına rağmen verilen sürede defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, incelemeye başlama tutanağının imzadan imtina edilmesi gibi hallerde inceleme, ilgilinin vergi dairesindeki dosyasında yer alan belgeler ve diğer kaynaklardan elde edilen her türlü bilgi ve belgeler ile varsa Başkanlığın risk analizi sonuçlarına dayalı olarak yürütülür.

yer alan “nezdinde inceleme yapılacak olanla temas kurulamaması” ifadesi konuya açıklık getirmektedir. Ayrıca mükellefin ölümü ile defter ve belgelerin daireye ibrazının mirasçılardan da istenilebilmektedir. Bu durumda öncelikle mirasçıların mirası reddetmemiş olmaları gerekmektedir. Mirasçılardan biri, tamamı veya bir kısmı mirası reddetmemişler ise incelemeye devam edilir ve ikmalen, idarece veya re’sen tarh olunan vergiler bu mirasçılardan istenilmektedir. Eğer tüm mirasçılar tarafından miras reddedilmiş ise inceleme yine inceleme elemanları tarafından devam edilmektedir. Çünkü Sulh Mahkemesince yapılacak tasfiye sonucunda vergi dairesinin tahsil edebileceği bir tutar ortaya çıkarsa idare bunu Sulh Mahkemesi aracılığıyla tahsil edebilecektir. Ancak tasfiye sonucunda terekeden herhangi bir değer ortaya çıkmazsa vergi terkin edilir, mirası reddetmiş mirasçılardan tahsil yoluna gidilmez¹⁸¹.

¹⁸¹Müjgan Karyağdı, “Vergi İnceleme Sürecinin Değerlendirilmesi”, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2020, s.413-414.

1.8. Mirasçılar Açısından Sorumluluk Kavramının Değerlendirilmesi

Mirasçılar mirası reddetmemeleriyle beraber mirasbırakanın şekli ve maddi ödevlerini yerine getirmekle görevli olmaktadır. Bu ödevleri yerine getirirken vergi mükellefi olarak değil sorumlu sıfatıyla yerine getirmektedirler. Çünkü vergi mükellefi olunabilmesi için vergiyi doğuran olayın ilgilinin kişiliğinde gerçekleşmiş olması ve meydana gelen vergi borcunu kendi ödemek durumunda olması gerekmektedir. Mirasçılar bu iki özellik açısından değerlendirdiğimizde vergiyi doğuran olay mirasçılarının kendi kişiliğinde gerçekleşmemektedir. Vergiyi doğuran olay mirasbırakanın kişiliğinde gerçekleşmektedir. Mirasçılar sadece ölen kişinin ölüm anına kadar yapması gereken ödevleri yerine getirmektedir.

Diğer bir durum ise borcu kendi ödemek durumunda olması halidir. Öncelikle vergi hukukunda “sorumluluk” kavramı kendi vergi mükellefi olmamasına rağmen ilgili şekli ve maddi ödevleri yerine getirmesi gereken üçüncü kişiler için kullanılmaktadır¹⁸². Vergi sorumlusu sıfatı vergi hukuku açısından önemli bir müessesedir. Çünkü kanun koyucu kısıtlılık hali, küçük yaşta olma gibi nedenlerle vergi ödemekten kaçınılması durumlarının önüne geçmek istemiştir. Ölüm hali de vergi borcunu ödenmemesi durumunu ortaya çıkarabilen önemli bir sebeptir. Kanun koyucu bu ihtimali ortadan kaldırmak için borcu kendi ödemek zorunda olmamasına rağmen mirası reddetmeyen mirasçılara vergi borcunu kendi hisseleri oranında ödeme sorumluluğu yüklemiştir. Böylece vergi alacağını güvence altına almıştır.

Özetler ise, mirasçılar vergiyi doğuran olay kendi kişiliğinde gerçekleşmemesine rağmen ölen kişinin vergi borcundan sorumlu olmaktadır. Hem kendi malvarlığında bir azalma söz konusu olmakta hem de fiili bir imkânsızlık sebebiyle asıl borçluya rücu edememektedir¹⁸³.

¹⁸² Adnan Gerçek, “Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:54, Sayı:3, 2005, (Sorumluluk), s.160.

¹⁸³ Gerçek, **Sorumluluk**, s.171.

1.9. Ölüm Halinde İşi Bırakma Bildirimi Süresinde Kanun Maddelerinin Çakışması İle İlgili Sorun

Mirası reddetmemiş mirasçılarının bazı ödevleri yerine getirmeleri gerektiği belirtilmişti. Bunlardan biri ve ilk yapmaları gereken ödev işi bırakma bildirimde bulunmalarıdır. Çünkü ölüm işi bırakma hükmünde sayılmaktadır. Bu ödevi yerine getirmeleri için kanun koyucu tarafından verilen süre bir aydır (VUK.md.168/1). Fakat Vergi Usul Kanunu'nun 16. Maddesinde mirasçılarının bildirim ve beyanname verme sürelerine üç ay ekleneceğine dair düzenleme bulunmaktadır. Bu konuda yazarlar ikiye bölünmüş durumdadır. Bazı yazarlara göre bu ödevi yerine getirme görevi mirasçılara ait olduğu için sürenin bir ay olarak uygulanması gerektiği yönündedir. Bazı yazarlar ise Vergi Usul Kanunu'nun 16.maddesi uyarınca işi bırakma bildirimi süresine üç eklenerek dört ay içinde bildirimi yapmaları gerektiği yönündedir.

Otomasyonlu Vergi Daireleri İşlem Yönergesi'nin 15.maddesinde ölüm halinde işi bırakma bildirimi bir ay olarak kabul edilmiştir. Gelir idaresi bu düzenleme ile bu ödevin mirasçılara ait bir ödev olduğunu kabul etmiş olmaktadır. Fakat 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu'nda mirasçılara mirasın kabul veya reddi için verilen süreyi dikkate almamaktadırlar¹⁸⁴.

Yazarlar tarafından yapılan başka bir yorum ise, mirasçılar, ölen kişinin yapmış olduğu faaliyete devam etmek istemeleri halinde bir ay içinde bildirimde bulunmaları gerektiği, faaliyete devam etmeme kararının verilmesi halinde ise dört ay içinde bildirimde bulunmaları gerektiği yönündedir¹⁸⁵. Yani yazarlar bildirim için verilen süreyi faaliyetin devam edip etmemesine bağlamışlardır.

Bunun yanı sıra 4721sayılı Türk Medeni Kanunu'nda mirasçılara mirasın kabulü veya reddi için kanun koyucu tarafından üç aylık bir süre belirlendiğini ve bu süre zarfında daha mirasçılarının kesin olarak belirli olmadığı durumunu da göz

¹⁸⁴Ömer Erdal, “Vergi Usul Kanunu'nda Ölüm ve Sonuçları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 262, Temmuz 2010, <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/vergi-usul-kanununda-olum-ve-sonuclari/2854>, (27.01.2020).

¹⁸⁵Ramazan Cenk, “Mükellefin Ölümü Halinde Mirasçılarının Vergi Hukuku Açısından Sorumlulukları”, **E-Yaklaşım Dergisi**, Sayı:221, Mayıs 2011, <https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=12656>, (04.02.2020). ; Mehmet Say, “Ölüm Halinde İşi Terk”, **E-Yaklaşım Dergisi**, Sayı:197, Mayıs 2009, <https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=10023>, (04.02.2020).

önünde bulundurmak gerekmektedir. Çünkü mirası reddeden veya reddetmeyi düşünen mirasçı gerekli ödev ve sorumlulukları yapmaktan kaçınacaktır. Kanaatimiz sürenin dört ay olarak kabul edilmesidir. Bu süre zarfında mirasçılarının kimler olduğu da belirlenmiş olacaktır.

Murisin mirası mirasçılarının tamamı tarafından reddedilmiş veya hiç mirasçısı olmaması durumunda TMK'nın 501'inci¹⁸⁶ madde hükmüne göre murisin mirası devlete geçmekte ve bildirim ödevi ortadan kalkmaktadır¹⁸⁷.

1.10. Mirası Reddi Halinin Değerlendirilmesi

Mirasçılarının, mirası reddetme hakkının bulunması mirasçıyı korumaya yönelik bir hak olup miras hukuku açısından da önem arz etmektedir. Fakat miras reddine ilişkin bazı hükümlerin açık olmaması sebebiyle birçok hukuki sorunlar ile karşılaşılabilir. Bunlardan biri hükmi red ile ilgili yaşanan belirsizliklerdir. Türk Medeni Kanunu'nda 605'inci maddede yer alan “*Ölümü tarihinde mirasbırakanın ödemedi aczi açıkça belli veya resmen tespit edilmiş ise, miras reddedilmiş sayılır*” hükmünü “*aczi açıkça belli veya resmen tespit edilmiş ise*” ifadesiyle sınırlandırmayarak “*Ölümü tarihinde mirasbırakanın ödemedi aczi durumunda, miras reddedilmiş sayılır; arz durumu resmen tespit edilmiş olabileceği gibi, başka şekilde de ispatlanabilir*” şeklinde genişletilmesi önerilmektedir. Çünkü hükmi reddin temelinde “*mirasçının kendisine fayda sağlamayan ya da zararlı olacak bir mirası kabul etmemesi*” yattığı için böyle bir mirasın, mirasçı bilse de bilmeseyse de reddedilmiş olması gerektiği ileri sürülmektedir¹⁸⁸.

Diğer bir sorun ise mirasın reddi için alacaklılardan birinin açtığı iptal davasından dava açmayan diğer alacaklıların yararlanıp yararlanamayacağı ya da reddin iptali söz konusu olursa yapılacak tasfiyelerden dava açmayan alacaklıların yararlanıp yararlanmayacağı konusudur. Burada öngörülen durum;

reddeden mirasçının hissesi ayrıldıktan ve müteveffanın borçları ödendikten sonra, bu hisseden kalan bakiye üzerinden evvela reddin iptalin talep etmiş olan alacaklıların alacakları ödenir, bundan bir şey artarsa, mirasçının diğer

¹⁸⁶ TMK'nın 501'inci Madde Hükmü; “*Mirasçı bırakmaksızın ölen kimsenin mirası Devlete geçer*”.

¹⁸⁷ Ersan Öz, Ersin Yavuz ve Fatih Akçay, “Ölüm Vakalarının Türkiye’de Vergisel Açından Doğurduğu Hukuki Sonuçlar”, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, Sayı:31, Temmuz 2017, s.30.

¹⁸⁸ Erol ve Cingöz, s.290. ; Hasan Petek, Mirasın Hükmen Reddi, *Yaşar Üniversitesi Elektronik Dergisi*, Cilt:8, Özel Sayı, 2013, s.2230.

alacaklılarına ödeme yapılır. Reddeden mirasçının bütün borçları ödendikten sonra, geriye kalan miktar, bu mirasçıya verilmez, fakat mirasın reddinden faydalanacak olan şahsa ait olur. Şu halde mirası reddeden mirasçının miras hissesinin tasfiyesinden artan bakiye, reddolunan miras hakkının intikal edeceği diğer mirasçıya veya mirasçılara verilir.

şeklindedir¹⁸⁹.

2. 6183 AMME ALACAKLARININ TAHSİL USULÜ HAKKINDA KANUN AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Devlet, kamu hizmetinin finansmanı için gelire ihtiyaç duymaktadır. Bu geliri çeşitli kaynaklar yoluyla elde etmektedir. Devlet, bu finansmanı çeşitli gelir kaynakları ile sağlarken kamu alacaklısı ve kamu borçlusu kavramları oluşmaktadır. Burada kamu alacaklısı olan taraf devlettir¹⁹⁰. Kamu alacağı kavramı genel olarak, *“kamu hizmetlerinin finansmanı amacıyla devletin kamu gücüne dayanarak koyduğu mali yükümlülerden doğan alacaklar”*¹⁹¹ ya da *“Devlete, il özel idarelerine ve belediyelere ait, vergi ve benzeri mali yükümlülükler, ceza kovuşturma ve yargılama masrafları, vergi cezası ve para cezası gibi birincil ve gecikme zammı, gecikme faizi ve pişmanlık zammı gibi ikincil alacaklar ile idari sözleşme ve kamu hizmetlerinden doğan alacaklar”*¹⁹² şeklinde tanımlanmaktadır. Devlet için kamu finansmanını karşılamak önem arz etmektedir. Bu yüzden kamu alacaklarının zamanında tahsili sağlamak öncelikli bir durumdur. Kamu borçlusu durumunda olan kişiler bazıları ödemelerini zamanında yerini getirirken bazıları bu sorumluluklarını yerine getirmemektedirler. Bu sorun kamu alacaklarının güvencesini sağlama gereksinimini doğurmuştur. Bu amaçla 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usul Hakkında Kanun yürürlüğe konmuştur¹⁹³.

¹⁸⁹İşgüzar, Demir ve Yılmaz, s.157. ; Zahit İmre, **Türk Miras Hukuku**, Yenilik Basımevi, İstanbul, 1968, s.573. ; Ali Naim İnan, Şeref Ertaş ve Hakan Albaş, **Türk Medeni Hukuku Miras Hukuku**, Seçkin Yayıncılık, 10.Baskı, Ankara, 2019, s.521.

¹⁹⁰Fatih Saraçoğlu, İsmail Engin ve Cem Barlas Arslan, “Kamu Alacaklılarını Koruma Yöntemi Olarak İptal Davası”, **Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi**, Cilt:9, Sayı:2, 2017, s.61.

¹⁹¹Yusuf Karakoç, **Kamu Alacaklarının Tahsil Aşamasında Ortaya Çıkan ve Vergi Yargısında Çözümlenen Uyuşmazlıklar**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2000, (Uyuşmazlık), s.25.

¹⁹²Adnan Gerçek, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku**, Ekin Yayınevi, Bursa, 2017, (Tahsil), s.3.

¹⁹³Saraçoğlu, Engin ve Arslan, s.61.

Devlet, kamu alacağını güvence altında tutmak, takip ve tahsilini yapmak için birçok düzenleme yapmıştır. Ölüm hali de kamu alacağını tehlikeye sokan bir durumdur. Bunun için de devlet 6183 sayılı AATUHK'un 7.maddesinde “*Borçlunun Ölümü*” başlığı altında kamu borçlusunun ölümü halinde nasıl bir tutum sergileneceğini ifade etmiştir.

6183 sayılı AATUHK'un 7.maddesi şu şekilde;

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 hükmün dışındadır. / Mirasın tutulan defter mucibince kabulü halinde, mirasçı, deftere kaydedilmemiş olsa dahi amme alacağından mirastan kendisine düşen miktar ile mesuldür. / Defter tutma muamelesinin devamı müddetince satış yapılamaz.

düzenlenmiştir. Kanun koyucu bu düzenleme ile kamu alacağını bir nevi güvence altına almak istemiş ve borçlunun ölümünün kamu alacağının takip ve tahsilini etkilemesini izin vermemiştir. Bu madde hükmü gereğince tahsil idaresi mirası reddetmeyen mirasçılardan hissesi oranında kamu alacağını tahsil edebilecektir.

Ölüm haliyle ilgili 6183 sayılı AATUHK'da yer alan diğer bir madde ise “*Ölüm Halinde Takibin Geri Bırakılması*” başlığı altında düzenlenen 50.maddedir. Madde hükmü;

Karısı yahut kocası, kan ve sıhriyet itibariyle usul veya fîruundan birisi ölen borçlu hakkındaki takip ölüm günü ile beraber üç gün için geri bırakılır. / Borçlunun ölümü halinde terekenin borçlarından dolayı ölüm günü ile beraber üç gün için takip geri bırakılır. Üç günün bitiminde terekenin borçları için takibata devam olunur. / Mirasçılar, mirası kabul veya ret etmemişlerse bu hususta Medeni Kanundaki muayyen müddetler geçinceye kadar takip geri bırakılır.

şeklinde. Bu madde hükmünün açıklaması ayrı başlık altında incelenecektir.

2.1. Ölüm Halinde Gecikme Zammı

Devletin kamu finansmanı olarak topladığı vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler, herhangi bir zaman diliminde değil belirli bir ödeme zamanında ödenmesi gereken kamu alacaklarıdır. Kişiler bazen bu gelirleri zamanında ödemekten kaçınmaktadırlar. Devlet bu ihtimale karşılık bazı yaptırımlar

düzenlemiştir. Bunlardan biri de gecikme zammıdır. Gecikme zammı, “*kamu borçlusunun herhangi bir nedenle, borcunun süresinde ödememesi durumunda uygulanan ek ödemedir*”¹⁹⁴ veya “*kamu alacaklarının tahsil aşaması ile ilgili olup miktar itibari ile kesinleşmiş ancak kanuni süresinde ödenmemiş bir borca uygulanan...*”¹⁹⁵ bir ödemedir. 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’un 51.maddesinde; “*Amme alacağının ödeme müddeti içinde ödenmeyen kısmına vadenin bitim tarihinden itibaren her ay için ayrı ayrı % 4 oranında gecikme zammı tatbik olunur. Ay kesirlerine isabet eden gecikme zammı günlük olarak hesap edilir*” şeklinde ifade edilmiştir¹⁹⁶.

Gecikme zammı, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nda belirtilen vergi ziyalarına belirtilen oranda, mahkemeler tarafından belirtilen ve ceza niteliğinde olan kamu alacaklarında ise belirtilen oranın yarısı uygulanmaktadır. Belirtilen haller dışındaki kamu alacaklarına gecikme zammı uygulaması yoktur (AATUHK.md.51).

Gecikme zammı fer’i bir kamu alacağıdır. 6183 sayılı AATUHK’ nın birinci maddesinde bu durum açıkça belirtilmiştir. Yani gecikme zammı doğumu, devam etmesi ve sona ermesi asli alacağa bağlı bir ikincil alacaktır. Bunun yanı sıra gecikme zammı ceza niteliği taşımamaktadır¹⁹⁷.

Ölüm halinde gecikme zammının ödenip ödenmediği konusunda 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 372’inci maddesinde; “*ölüm halinde vergi cezası düşer*” düzenlenmiştir. Bunun sebebi cezaların şahsiliğidir. Kanun koyucu burada mirasçıların yapmadıkları bir durum karşısında ceza ödemelerinin önüne geçmiştir. Burada gecikme zammının da ceza niteliğinde olup olmadığı bir tartışma konusudur. Ceza olduğunu düşünenlerin yanında ceza olmadığını düşünen yazarlarda mevcuttur. Fakat 6183 sayılı AATUHK’da gecikme zammının ceza niteliği taşıdığına dair bir ibare bulunmamaktadır¹⁹⁸. Ayrıca gecikme zammı asli alacağa bağlı bir fer’i alacak olduğundan asıl alacağı tahsil ederken gecikme zammının da ödenmesi gerektiği

¹⁹⁴Z. Sacit Önen, **Genel Vergi Hukuku**, Detay Yayıncılık, Ankara, 2017, s.168.

¹⁹⁵Muhsin Koçak, **Vergi – İcra Hukuku**, Güncellenmiş 2.Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2018, s.200.

¹⁹⁶“30/12/2019 tarihli ve 30994 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 1947 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile, birinci fıkrada yer alan gecikme zammı oranı her ay için ayrı ayrı uygulanmak üzere %1,6 olarak belirlenmiştir.”

¹⁹⁷Yusuf Karakoç, Genel Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 5.Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2011, (Genel), s.678.

¹⁹⁸Duran Bülbül, **Türk Vergi Sisteminde Gecikme Zammı – Gecikme Faizi – Tecil Faizi**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2003, s.49-50.

yorumunu yapabiliriz. Bu sebeplerden ötürü çalışmada ceza niteliğinde olmadığı düşünülerek açıklamalarda bulunulacaktır.

Gecikme zammının ceza niteliğinde olmadığı gerekçesiyle mirasçılar tarafından ödenmesi gerekmektedir. Burada önemli olan mirasçıların mirası reddetmemiş olmalarıdır. Bununla beraber kanun koyucu ölüm halinin olmasıyla beraber bu haberin yakınlarına ulaşması hem de diğer başka ödevlerin yerine getirilmesi bir süre gerektirdiği düşünerek mirasçılara bir süre vermiştir. Bu süre Vergi Usul Kanunu'nun 16.maddesinde düzenlenmiş ve üç ay olarak belirlenmiştir. Belirlenen bu süre içinde mirasçıların mirası reddedip reddetmedikleri belli olmamasından dolayı bu süre içinde gecikme zammı uygulanmamaktadır¹⁹⁹. Yani ölüm ile beraber gecikme zammı mirasçılara tanınan süre boyunca durmaktadır.

2.2. Ölüm Halinde Takibin Geri Bırakılması

Ölümün meydana gelmesi ile kamu alacaklarının takip konusu önem taşımakta ve kimin öldüğüne göre sonuçları farklılık arz etmektedir. Kamu alacaklarının takibinin geri bırakılması 6183 sayılı AATUHK'nın 50'inci maddesinde düzenlenmiştir. Kanun koyucu kamu borçlusunun ölümü, kamu borçlusunun bir yakının ölmesi ve kamu borçlarından mirasçılarının sorumlu tutulmasına göre sınıflandırarak ölümün etkisini açıklamıştır. Bunların dışında kamu alacaklarının takibinin geri bırakılması durumu söz konusu değildir.

Kamu borçlusunun ölümü durumunda kamu alacaklarının akıbetinde bir değişiklik olmamaktadır. Mükellefin borçları silinmemekte veya ortadan kalkmamaktadır. Daha önce de değinildiği gibi mirası reddetmeyen mirasçılara geçmektedir. Borçlunun ölümünden önce bir takip söz konusu ise bu takip işlemi kaldığı yerden mirasçılar hakkında devam olacaktır²⁰⁰. 6183 sayılı AATUHK'nın 50/2 maddesine göre; *“Borçlunun ölümü halinde terekenin borçlarından dolayı ölüm günü ile beraber üç gün için takip geri bırakılır. Üç günün bitiminde terekenin borçları için takibata devam olunur”*. Bu durumun tek istisnası 6183 sayılı

¹⁹⁹Ekrem Saatçi, “Vergi Hukukunda Gecikme Zammı ve Gecikme Faizi”, **Vergi Raporu**, Sayı:90, 2007, s.49.

²⁰⁰Hakan Arslaner, **6183 Sayılı Kamu Alacaklarının Haciz Yolu İle Tahsili**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2010, s.331.

AATUHK'nın 13.maddesinde yer alan ihtiyati haciz sebeplerinin varlığıdır. Bu maddedeki sebeplerin oluşması halinde ölüm olayının varlığı halinde bile belirtilen üç günlük süre beklenilmeksizin takip işlemine devam olunur. Fakat burada takip işleminin tereke üzerinden yapılması daha uygundur. Çünkü mirasın mirasçılar tarafından kabul edilip edilmediği daha belli olmamış olabilir. Eğer mirasçılarının mirası kabul ettiği belli ise yine üç günlük süreye bakılmaksızın ihtiyati haciz işlemi uygulanacaktır²⁰¹.

Kamu borçlusunun yakınlarının ölümü söz konusu olduğunda yukarıda bahsedilen ilgili maddenin birinci fıkrasında; *“Karısı yahut kocası, kan ve sıhriyet itibariyle usul veya fîruundan birisi ölen borçlu hakkındaki takip ölüm günü ile beraber üç gün için geri bırakılır”* şeklinde açıklama yapılmıştır. Kanun koyucu mükellefin yakınlarından birinin ölümünün mükellefte üzüntü vs. gibi durumlardan kaynaklı sosyal durumları düşünerek kamu alacaklarının tahsili için üç gün süren bir erteleme kolaylığı sunmuştur²⁰². Tahsil dairesi eğer bilmeden bir takip işleminde bulunmuşsa bu işlemi kendiliğinden iptal etmesi gerekmektedir²⁰³.

Son olarak mirasçılarının takibinde yapılan geri bırakılma ise; bahsedildiği üzere mirasçılara mirasın kabul edilip edilmemesi için üç aylık bir süre verilmektedir. Kanun koyucu bu durum üzerine ilgili maddenin üçüncü fıkrasında; *“Mirasçılar, mirası kabul veya ret etmemişlerse bu hususta Medeni Kanundaki muayyen müddetler geçinceye kadar takip geri bırakılır”* değinmiştir. Bu süre içinde kamu alacaklarının takibi geri bırakılmaktadır. Çünkü mirasçının daha mükellefin hak ve ödevlerinden sorumlu olup olmadığı belli değildir.

2.3. Ölüm Halinde Ödeme Emri

Ödeme emri, *“alacaklı kamu idaresi olarak tanımlanan devlet ve diğer kamu tüzel kişilerinin kamu alacağının tahsili amacıyla sahip bulundukları bu imkânın ilk aşamasını oluşturan”*²⁰⁴ ve ödeme için borçluya son kez uyarı niteliği taşıyan bir

²⁰¹M. Cengiz Ünlü, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, Seçkin Yayınevi, Ankara, 1995, s.417.

²⁰²Gerçek, **Tahsil**, s.121.

²⁰³Ünlü, s.417.

²⁰⁴Turgut Candan, **Amme Alacaklarını Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2007, s.258.

takip işlemidir²⁰⁵. Ödeme emri, 6183 sayılı AATUHK'nın 55.maddesinde düzenlenmiştir. Kamu borçlusu borcunu vadesinde ödemediği takdirde borçluya 15 gün süre içerisinde borçlarını ödemeleri veya mal bildiriminde bulunmaları gerektiğine dair bir “*ödeme emri*” tebliğ edilmektedir. Cebren tahsil işlemi de bu ödeme emrinin tebliğ edilmesiyle başlamış olmaktadır (AATUHK.md.55).

Cebren tahsil işleminin takibini başlatan ödeme emrinin, kamu borçlusunun ölümü durumunda ölümünden önce tebliğ edilip edilmediğine göre veya kamu alacağının kesinleşip kesinleşmemesi durumlarına göre farklı sonuçlar doğurmaktadır. Bu yüzden bunlar tek tek incelenecektir.

2.3.1. Ödeme Emrinin Kamu Borçlusunun Ölümünden Önce Tebliğ Edilmiş ve Kamu Alacağının Kesinleşmiş Olması

Kamu borçlusunun ölümü gerçekleşmeden önce ödeme emri tebliği edilmiş ve dava açmamış veyahut dava açmasına rağmen davası reddedilmiş ise kamu borcu borçlunun terekesinden alınacak mirasçılardan talep edilmeyecektir. Hacz edilmiş mallar var ise buna devam edilecektir. Eğer haczedilmiş bir mal yok ise tahsil idaresi borçlunun terekesinden kamu borcunu ilk planda tahsil etme hakkına sahip olacaktır. Fakat kamu borcu borçlunun terekesinden tahsil edilemez ise mirasçılara başvurulması söz konusu olacaktır. Bu yüzden de mirasçılara da ödeme emri tebliğ edilecektir. Mirasçıların bu ödeme emrine karşı açabilecekleri tek dava sadece tutarın yanlış hesaplanmasına karşı olacaktır çünkü kamu alacağı kesinleşmiştir²⁰⁶.

2.3.2. Ödeme Emrinin Kamu Borçlusuna Tebliğ Edilmiş Fakat Kamu Alacağının Kesinleşmemiş Olması

Kamu borçlusunun ölümü gerçekleşmeden ödeme emri tebliğ edilmiş fakat dava açma süresi bitmeden ölüm gerçekleşmiş olabilir ya da dava açılmış olmasına rağmen mahkeme karar vermemiş olabilir veya verilen karar temyiz aşamasındayken ölüm gerçekleşmiş olabilir. Ödeme emir tahsilatı durdurmadığından alacaklı tahsil

²⁰⁵ Candan, s.258.

²⁰⁶ Servet Şamlıoğlu ve Yılmaz Özbalcı, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları**, Feryal Matbaacılık, Ankara, 1988, s.97-98.

dairesi harekete geçerek alacağını tahsil etmiş, haciz yapmış veya teminat almış olabilir. Bu yüzden kamu alacağında bir değişiklik söz konusu olabilmektedir. Bundan dolayı mirasçılara yeniden ödeme emri tebliği gerekecektir²⁰⁷.

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Hakkında Kanunu'nun 26/1. maddesinde;

Dava esnasında ölüm veya herhangi bir sebeple tarafların kişilik veya niteliğinde değişiklik olursa, davayı takip hakkı kendisine geçen başvurmaya kadar; gerçek kişilerden olan tarafın ölümü halinde, idarenin mirasçılar aleyhine takibi yenilemesine kadar dosyanın işleminden kaldırılmasına ilgili mahkemece karar verilir. Dört ay içinde yenileme dilekçesi verilmemiş ise, varsa yürütmenin durdurulması kararı kendiliğinden hükümsüz kalır.

şeklindeki ifadesinden idarenin mirasçılara aleyhine davayı yenilemesine bağlı olduğu çıkarılabilir. Ancak idare daha öncede değinildiği gibi önceden harekete geçmiş ve tahsilat yapmış ise idarenin mirasçılar aleyhine takibi yenilemesi beklenmez fakat mirasçılar davaya devam etmeyi talep edebilmeleri gerekir²⁰⁸.

2.3.3. Kamu Borçlusunun Ölümünden Önce Kamu Alacağı Kesinleşmiş Fakat Ödeme Emrinin Çıkarılmamış Olması

Kamu alacağının kesinleşmiş ancak ödeme emrinin çıkarılmamış olması halinde mevcut durumda kesinleşmiş bir borç söz konusu değildir. Bu yüzden borçlu adına bir takip söz konusu olmadığı için kamu borcu mirası reddetmemiş mirasçılardan miras hisseleri oranında talep edilebilmektedir. Ayrıca VUK kapsamındaki kamu alacakları için teminat istenebilmekte veya ihtiyati haciz yoluna gidilebilmektedir²⁰⁹.

Danıştay'ın vermiş olduğu bir kararda da; "...vergi alacağı ölümünden önce muris adına tarh ve tebliğ edilmiş ve dava konusu yapılmadan tahakkuk ve tahsil aşamasına geldiği için, kesinleşen kamu alacağı için mirasçılar adına ödeme emri düzenlenmesi gerekirken ölü şahıs adına düzenlenen ödeme emrinin iptali yerinde görülmüştür..."²¹⁰ hükmünü vererek kesinleşmemiş bir borç olması durumunda mirasçılar adına ödeme emrinin çıkarılacağı kararını vermiştir.

²⁰⁷ Mahmut Coşkun, **Açıklamalı – İctihathı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2016, s.105.

²⁰⁸ Coşkun, s.105.

²⁰⁹ Şamlıoğlu ve Özbacı, s.99.

²¹⁰ Danıştay 3.Daire, 04.06.1992 Tarih, E:1991/3403, K:1992/2179 Sayılı Karar.

2.4. Borçlunun Ölümü Halinde Adli Para Cezası ve İdari Para Cezasının Tahsili

Cezalar konusunda 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 372.maddesinde: *“Ölüm halinde vergi cezası düşer.”* şeklinde bir hükme yer vererek ölüm halinde cezalardan mirasçılardan sorumlu olmayacağına dair bir düzenleme getirmiştir. Fakat 6183 sayılı AATUHK'da cezalar ile ilgili bir hüküm yer almamaktadır. Ama Danıştay bir kararında²¹¹ *“cezaların şahsiliği”* ilkesi gereği idari para cezasının mirasçılardan alınmamasına gerektiğine dair bir karar vermiştir²¹². Fakat tüzel kişiliklerde durum farklı olmaktadır. Eğer ortaklar veya kanuni temsilcilerden birinin ölümü halinde adli veya idari para cezası ölümden önce tüzel kişiliğin mal varlığından tahsil edilememiş ise, cezaya tüzel kişiliğin muhatap olunması sebebiyle mirası reddetmeyen mirasçılardan kamu alacağının takibi yapılacaktır²¹³.

Vergi Usul Kanunu'nun 372.maddesi dışında Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın 38.maddesi (7) numaralı fıkrasında *“Ceza sorumluluğu şahsidir”* düzenlemesi yer almaktadır. Bunun yanı sıra Türk Ceza Kanunu'nun 20.maddesi (1) numaralı fıkrasında *“Ceza sorumluluğu şahsidir. Kimse başkasının fiilinden dolayı sorumlu tutulamaz”* düzenlemesi de bulunmaktadır. Maliye Bakanlığının 442 Seri No.lu Tahsilat Genel Tebliğinde;

*İdari para cezalarının düzenlendiği özel kanunlarda, cezaya muhatap olan kişilerin ölümü halinde idari para cezalarının mirası reddetmemiş mirasçılarından takip edilip edilmeyeceği yönünde ayrıca bir hüküm bulunmaması koşuluyla, Anayasanın 38 inci maddesinde yer verilen “Cezaların Şahsiliği” ilkesi gereğince, bu idari para cezalarının tahsilinden vazgeçilmesi icap etmektedir.*²¹⁴

ifadesi yer almaktadır.

Cezaların şahsiliği gereğince adli para cezalarının tahsilinden de vazgeçilmesi gerekmektedir. Bununla ilgili Türk Ceza Kanunu'nun 64.maddesinde;

²¹¹ Ayrıntılı bilgi için bkz: Danıştay İdari Dava Daireleri Genel Kurulu, T:31.05.2007, E:2006/2914, K:2007/1316

²¹² Arslaner, s.99-100.

²¹³ Çoşkun, s.108-109.

²¹⁴ Ayrıntılı bilgi için bkn; Maliye Bakanlığı 442 Seri No.lu Tahsilat Genel Tebliği, 12 Mayıs 2007 tarih ve 26520 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır, <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/09/TAHS%C4%B0LAT-GENEL-TEBL%C4%B0%C4%9E%C4%B0-SER%C4%B0-NO-442.pdf>, (04.02.2020).

Sanığın ölümü halinde kamu davasının düşürülmesine karar verilir. Ancak, niteliği itibarıyla müsadereye tabi eşya ve maddi menfaatler hakkında davaya devam olunarak bunların müsaderesine hükmolunabilir. / Hükümlünün ölümü, hapis ve henüz infaz edilmemiş adli para cezalarını ortadan kaldırır. Ancak, müsadereye ve yargılama giderlerine ilişkin olup ölümden önce kesinleşmiş bulunan hüküm, infaz olunur.

şeklinde bir düzenleme mevcuttur. Bu hüküm gereğince kişinin ölümü halinde mahkemeler tarafından verilen adli para cezalarının düşmesi gerektiği fakat ölümden önce kesinleşen cezalar var ise bu cezaların uygulanması gerektiğinden ceza tutarı eşya, tereke ya da mirasçılardan tahsil edilir²¹⁵.

2.5. Mirasın Reddi Halinde Rüçhan Hakkı

Mirasın reddi halinde rüçhan hakkı 6183 Sayılı AATUHK'nun 21'inci maddesinde “*Amme Alacaklarının Rüçhan Hakkı*” başlığında düzenlenmiştir. İlgili maddenin 3'üncü fıkrası “*Borçlunun iflası, mirasın reddi ve terekenin resmi tasfiyeye tabi tutulması hallerinde amme alacakları imtiyazlı alacak olarak 2004 sayılı İcra ve İflas Kanununun 206 ncı maddesinin üçüncü sırasında, bu sıranın önceliğini alan alacaklar da dahil olmak üzere tüm imtiyazlı alacaklar ile birlikte işleme tabi tutulur*” şeklindedir. Bu hüküm A/1 Seri No.lu Tahsilat Genel Tebliğinde²¹⁶;

borçlunun iflası, mirasın reddi ve terekenin resmi tasfiyeye tabi tutulması hallerinde amme alacakları imtiyazlı alacak olarak üçüncü sırada yer alacaktır. Üçüncü sırada, bu sıranın önceliğini alan bir alacağın bulunması halinde, amme alacakları da öncelikli alacakla aynı sırada yer alacak ve bu alacaklar tamamen tahsil edinceye kadar diğer imtiyazlı alacaklara bir pay ayrılmayacaktır. Öncelik hakkı bulunan alacak ile amme alacağı toplamının, bu sıraya tahsis edilen tutardan fazla olması halinde ise tahsis edilen tutarın garameten taksim edileceği tabiidir.

olarak ifade edilmiştir.

²¹⁵Çoşkun, s.108.

²¹⁶GİB, 30.06.2007 Tarih, Seri:A, Sıra No:1, Tahsilat Genel Tebliği.

2.6. Ölümün Tahsil Zamanaşımına Etkisi

6183 Sayılı AATUHK'un 102'inci madde hükmünde *“Amme alacağı, vadesinin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren 5 yıl içinde tahsil edilmezse zamanaşımına uğrar.”* şeklinde ifade edilmiştir. İlgili kanunun 104'üncü maddesinde tahsil zamanaşımının işlememesine sebep olacak haller arasında *“terekesinin tasfiyesi dolayısıyla hakkında takibat yapılmasına imkan yoksa”* durumu belirtilmiştir. Türk Medeni Kanunu'nun 632 ve 633'üncü maddelerine göre; *“Her mirasçı, mirası ret veya resmî deftere göre kabul edeceği yerde terekenin resmî tasfiyesini isteyebilir”* ve *“Mirasbırakanın alacaklarını elde edemeyeceklerinden inandırıcı sebeplerle kuşku duyan alacaklıları, istedikleri hâlde alacakları ödenmediği veya kendilerine güvence verilmediği takdirde, mirasbırakanın ölümünden ya da vasiyetnamenin açılmasından başlayarak üç ay içinde, terekenin resmî tasfiyesini isteyebilirler”*. Resmi tasfiye, *“mirasbırakanın yürüyen işlerinin tamamlanmasını, borçlarının yerine getirilmesini, alacaklarının tahsilini, vasiyet borçlarının terekenin olanağı ölçüsünde yerine getirilmesini, zorunlu olduğu takdirde mirasbırakanın haklarının ve borçlarının mahkemece tespitini ve mallarının paraya çevrilmesini kapsar”*. Bu sebeple Vergi Usul Kanunu'nun 12'inci maddesine göre mirasçılar ölenin vergi borçlarından miras hisseleri oranında sorumlu olmaktadır. Fakat bu sorumluluk mirası reddetmemeleri ile mümkün olmaktadır. Mirası reddettikleri söz konusu mahkeme ilamı ile sabit olan mirasçılar, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 12.maddesi uyarınca ölünün vergi borcundan sorumlu olmayacaklarından, murisin doğabilecek vergi borçlarının tahakkuk işlemleri için mirasçılar adına tarhiyat yapılmayacağı tabiidir²¹⁷. Mirasın reddi sebebiyle tereke tasfiye edildiğinde kamu alacağı takip yollarından birisi ile takip edilemiyorsa tahsil zamanaşımı işlemeyecektir²¹⁸.

²¹⁷ Maliye Bakanlığı Özelgesi, Tarih: 19.12.1996, B.07.0.GEL.0.28/2809-12-44/60823, Mirasın Reddedilmesi Halinde Ölen Kişi İle İlgili Olarak Yapılan Tarhiyata Ait İhbarnamenin Kime Tebliğ Edileceği Hakkında, <https://www.gib.gov.tr/node/95941>, (10.05.2021).

²¹⁸ Mustafa Alpaslan ve Eda Kaya, Vergi Uygulamasında Zamanaşımı, Seçkin Yayınevi, 2.Baskı, Ankara, 2016, s.95. ; Altan Rençber, “Kamu Alacaklarında Tahsil Zamanaşımı”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Cilt:40, Sayı:351, 2017, s.119-120.(113-127)

2.7. Gecikme Zammı ve Gecikme Faizinin Ceza Niteliğinde Olup Olmadığının Değerlendirilmesi

Mirasbırakana ait olan cezalar “*cezaların şahsiliği*” ilkesi gereğince mirasçılara geçmemektedir. Yani cezalar düşmektedir. Bu durumu mirasçıların sorumluluklarının içinde istisnadır. Fakat bazı alacakların ceza gibi düşüp düşmeyeceği önemli bir sorun teşkil etmektedir. Bazı yazarlar ceza gibi sayılacağı ve düşmesi gerektiğini savunurken bazı yazarlar ceza olmadığı ve ödenmesi gerektiğini savunmaktadır. Bu alacaklar gecikme zammı, gecikme faizi, tecil faizi gibi fer’i alacaklardır.

Gecikme faizi aslına bağlı olan fer’i bir alacaktır. Gecikme faizinin ceza olarak nitelendirilmemesi için bir takım sebepler vardır. Bunlardan ilki; ikmalen, re’sen veya idarece yapılacak olan tarhlarda çoğunlukla idarenin gecikmiş olmasından, yargı yerlerinde uyuşmazlığın çözümün zaman alması ya da uzlaşmanın sağlanabilmesinin belli sürelerin geçmesine bağlanması nedeniyle oluşan gecikmeler mükellefe bağlı olarak gerçekleşmemektedir. Mükellefin fiil ve davranışlarına bağlı olarak gerçekleşmemesinden dolayı ceza olarak nitelendirmek yanlış olacaktır²¹⁹.

Bir diğer sebep ise; zamanının ödenmeyen vergi için ödenmesi gereken gecikme faizi devlet için bir gelir kaynağıdır. Ceza olarak değil de ekonomik şartların gereği olarak entegre edilmektedir. Bu yüzden oranı piyasa-faiz oranlarına uygun olarak değişmektedir. Buna örnek olarak Anayasa Mahkemesinin vermiş olduğu bir karar verilebilir. Karar;

*Herhangi bir kimse, kendisine ait olmayan bir parayı, hangi isim altında olursa olsun, belli bir süre kullandığında, paranın asıl sahibine "faiz" ödemek zorundadır... Devlete ödenmesi gereken bir vergi borcunu vaktinde ödemeyen yükümlü, bu parayı başka amaçlarla kullanmakta ve çeşitli yararlar sağlamaktadır. Buna karşılık devlet, vergi gelirlerinin bir kısmından yoksun kalmakta ve bu durumda ya harcamalarını kısmak veya borçlanmak zorunda kalmaktadır... vergi yükümlülerinin vergilerini zamanında ödememeleri; devlet cari harcamaları ile devlet yatırımlarının ya aksamasına ya da borçlanma yoluyla finansmanına neden olduğu için enflasyon, işsizlik ve gelir dağılımında eşitsizlik gibi önemli ekonomik dengesizliklerin kaynağını da oluşturmaktadır.*²²⁰

²¹⁹Bumin Doğrusöz, “Gecikme Zammı ve Faizinde Kargaşa”, **Mali Çözüm Dergisi İSMMMO**, Sayı:8, Ekim 1991, s.34.

²²⁰Anayasa Mahkemesi Kararı E:1988-9, K:1988-28, T:26.12.1988.

bu şekildedir²²¹. Bu ifadeden gecikme faizinin mükellef tarafından haksız yere kullanılan devlete ait olan paranın faizi olduğu ve ceza olmadığı çıkarılabilmektedir²²².

Bu sebeplerin yanı sıra vergi kanunlarında gecikme faizinin ceza olarak nitelendirilebileceğine dair bir düzenleme bulunmamaktadır. Bunun dışında vergi cezalarını ortadan kaldıran hallerin gecikme faizi için de uygulanabileceğine dair de bir düzenleme yoktur²²³. Anayasa Mahkemesinin verdiği başka bir kararda;

*Vergisini ödemek yerine, bu parayı kendi işlerinin finansmanında kullanan veya başkasına ödünç veren veya mevduat olarak bankaya yatıran yükümlü, enflasyon oranı üzerinde veya en azından bu orana eşit bir yarar sağlamaktadır. Gecikme faizi ile yapılan, bu yararı paranın asıl sahibi olan devlete geri vermektir. Bu açıdan değerlendirildiğinde gecikme faizini, ek bir mali ceza olarak nitelemek de olanaksızdır.*²²⁴

ifadesi ile aslında gecikme faizinin bir ceza olmadığına değinmiştir.

Gecikme zammı gecikme faizinde olduğu gibi ayrıca vergi kanunlarında ceza niteliğinde olduğuna dair bir düzenleme bulunmamaktadır. Bunun yanında gecikme zammı kamu alacağının zamanında ödenememesi durumunda uygulanan bir yaptırım olarak görülmektedir. Bu durum Danıştay'ın vermiş olduğu bazı kararlarla da desteklenmektedir²²⁵. Danıştay kararına örnek olarak; “...Devlete ait paranın mükellefi tarafından kullanılması sonucu, sağlanan yararın, asıl sahibi olan Devlete geri verilmesi niteliğinde olduğundan, cezai nitelik taşımamakta olup, tahakkuk ve tahsili borçlunun kusurlu iradesine bağlı bulunmadığından...”²²⁶ gösterilebilir.

Gecikme zammı ve gecikme faizinin ceza sayılamayacağı görüşüne zıt olarak ceza olarak görülmesi gerektiği görüşleri de mevcuttur. Bunun nedeninin de oranlarının yüksek olmasının zaman zaman mükellef açısından cezalardan daha fazla bir yaptırıma neden olmasıdır. Bu yüzden gecikme zammı ve faizinin de ceza

²²¹ Abdullah Çavdar, “Türk Vergi Hukukunda Gecikme Faizi Ve Gecikme Zammı-Hukuki Nitelikleri, Farklılıkları ve Ölçülülük İlkesi Açısından Değerlendirilmesi”, **Sosyal Araştırmalar ve Davranış Bilimleri Dergisi**, Sayı:1, 2015, s.3.

²²² Gürol Ürel, **Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, 6.Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2006, s.258-259

²²³ Bülül, s.144.

²²⁴ Anayasa Mahkemesi 26.12.1988 Tarih, E: 1988/7, K: 1988/27 Sayılı Karar.

²²⁵ Ahmet Gündüz, “Gecikme Zammı ve Gecikme Faizine Hukuki Bakış - Kamu Alacaklarında Gecikme Zammı ve Gecikme Faizi Uygulanması”, **Mali Çözüm Dergisi İSMMMO**, Sayı:140, Mart-Nisan 2017, (Zam), s.204.

²²⁶ Danıştay 7.Daire, 20.10.2008 Tarih, E:2007/4573, K:2008/4080 Sayılı Karar.

niteliğinde olduğu varsayılp mirasçılara geçmemesi yani düşmesi gerektiği görüşleri de bulunmaktadır.

Konuyu toparlar isek gecikme faizi ve gecikme zammının ceza olup olmadığı tartışan bir konudur. Fakat vergi kanunlarında ceza mahiyetinde olduğuna dair bir düzenleme bulunmamasının yanı sıra Danıştay kararlarının ceza olmadığına dair vermiş olduğu kararlar neticesinde yorumu ceza sayılmayacağı yönünde yapılabilir.

3. 492 SAYILI HARÇLAR KANUNU AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Harçlar, “*fertlerin özel menfaatlerine ilişkin olarak, kamu kurumları ve hizmetlerinden yararlanmaları karşılığında yaptıkları ödemelerdir*”²²⁷ olarak tanımlanmaktadır. Ölüm hali harçları da etkilemektedir. Harçlar; yargı harçları, noter harçları, tapu ve kadastro harçları vb. birçok türe sahiptir. Ölüm haliyle ilgili Harçlar Kanunu’nda yer alan düzenlemeler²²⁸;

- Ölüm hali yargı harçlarında ödeme zamanı açısından önemlidir. Ölüm sebebiyle açılan maddi ve manevi tazminat davalarında karar ve ilam harçlarının yirmide biri peşin, geri kalanı ise kararın tebliğinden itibaren bir ay içinde ödenmekte ve depozito, defter tutma ve miras işlerine ait harçlar²²⁹ ise işin sonundan itibaren 15 gün içinde ödenmektedir (HK.md.28).

- Yargı harçlarının süresinde ödenmemesi durumunda, ilgili mahkeme ve daireler tarafından sürenin sonundan itibaren on beş gün içinde bir yazı ile o yerin vergi dairesine bildirilir ve harçlar vergi dairesince tahsil olmaktadır (HK.md.37).

- Miras sebebiyle çıplak mülkiyetin²³⁰ mirasçı adına tescilinde, çıplak mülkiyet sahibi olanlar tapu ve kadastro harçlarının mükellefi olarak sayılmıştır (HK.md.58).

- Yabancı memleketlerde öğrenim ve inceleme için bulunan öğrencilerle, resmi bir göreve veya Devletçe tedavi veya hava değişimine gönderilmesi sebebiyle,

²²⁷ Anayasa Mahkemesi 31.03.1987 Tarih E: 1986/20, K:1987/9 Sayılı Karar

²²⁸ Tosuner, Mehmet ve Hakan Bay. “Death and Its Results in Turkish Tax Law”, Recent Developments in Social Sciences: Political Sciences and International Relations, Ed. Yücel Acer, Igor Koval, Mehmet Ali İbay ve Hasan Arslan, E-BWN, 2017, s.227.

²²⁹ Terekenin tahrir ve tespiti, mirasın taksimi, tasfiyesi ve idaresinde, bunların konusunu teşkil eden değerler üzerinden harç alınmaktadır. (Hilmi Ünsal, Amme Alacaklarının Takip ve Tahsili, Damga Vergisi ve Harçlar, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2019, s.116.)

²³⁰ Çıplak mülkiyet, Yararlanma hakkı başkasının olan bir mal üzerindeki sahiplik durumu olarak tanımlanmaktadır.

bulunduğu sırada ölen Türkiye Büyük Millet Meclisi üyeleri, Cumhurbaşkanı, Cumhurbaşkanı yardımcıları ve bakanlar, askeri ve sivil memurlar, subaylar ve erlerin ve Türk mürettebatının terekeleriyle ilgili bütün işlemler ile doğum ve ölüm ilmuhaberleri konsolosluk harçlarından istisna tutulmuştur (HK.md.74).

- Ölüme bağı tasarruf senet ve sözleşmeleri, ölünceye kadar bakma akdi, miras taksim sözleşmesi, mirasçılık belgesi gibi belgeler için harç verilmek gerekmektedir.

Ölüm halinde harçlar genel olarak mirasçılarını etkilemektedir. Ölüm sonrası mirasçılar tarafından yapılması gereken işlemler ya da belgeler için harç alınmaktadır.



ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ÖLÜMÜN ÖZEL VERGİ HUKUKU AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

1. 193 SAYILI GELİR VERGİSİ KANUNU AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Gelir vergisi, gerçek kişilerin gelirleri üzerinden ve kişilerin ödeme güçlerine dikkate alan sübjektif bir vergidir. Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK) 1'inci maddesinde “... *bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarı*” olarak tanımlanmıştır. Gelirin türleri ise 2'inci madde de; Ticari kazanç, Zirai kazanç, Ücretler, Serbest meslek kazançları, Gayrimenkul sermaye iradı, Menkul sermaye iradı ve diğer kazanç ve iratlar olarak sıralanmıştır.

Gelir vergisinin konusu gelirdir. Bu gelirin ne olduğu literatürde iki teori ile açıklanmaktadır. Bunlar “*Kaynak Teorisi*” ve “*Safi Artış Teorisi*” dir. Bu teoriler sayesinde vergilendirilebilir gelirin kapsamı ve sınırları belirlenmiş olmaktadır²³¹. Kaynak teorine göre gelir, kişilerin belli bir üretim faaliyetine katılmaları sonucunda üretimden aldıkları pay olarak kabul etmektedir. Başka bir ifadeyle üretim faktörlerinin(emek, sermaye, doğa unsuru ve girişim) üretime girmesi sonucunda faktör sahiplerinin elde ettikleri ücret, faiz, rant ve kar gelir sayılmaktadır. Fakat bunların sürekli bir şekilde elde ediliyor olması ve bir üretim sürecine katılarak gelir elde ediliyor olması gerekmektedir. Bu yüzden miras, piyango ikramiyesi, bağış gibi değerler süreklilik arz etmediği için gelir olarak kabul edilmemektedir. Safi artış teorisi ise, kişinin hangi kaynaktan elde ettiğine bakılmaksızın servetinde meydana gelen her türlü fiili artış gelir olarak kabul edildiğinden bağış, miras gibi süreklilik arz etmeyen değerler gelir olarak kabul edilmektedir²³². Gelir Vergisi Kanunu'nun kabul ettiği vergilendirilebilir gelir tanımı kaynak teorisi göredir. Ama gelir türlerinden biri olan diğer kazanç ve iratlarda safi artış teorisinin benimsendiği görülmektedir.

²³¹Zeynep Arıkan ve Ahmet İnneci, “Vergilendirilebilir Gelir ve Gelir Vergisinde Üniter Yapıyı Bozan Uygulamalar”, **Sosyoekonomi**, Cilt:24, Sayı:30, 2016, s.13.

²³²Mehmet Tosuner ve Zeynep Arıkan, **Türk Vergi Sistemi**, Kanyılmaz Matbaası, 22. Baskı, İzmir, s. 11-12. ; Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, 21.Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2012, s.239-240.; Yiğit, s.370.

Gelir vergisini elde edecek olan yükümlü gerçek kişidir. Bunun yanı sıra şahıs şirketlerinden kollektif şirket ortakları ve komandit şirketlerin komandite ortakları da gelir vergisi mükellefidirler. Gerçek kişi kavramı sağ doğan ceninle başlar ve ölüm ile sona ermektedir. Gelir Vergisi Kanunu açısından gerçek kişinin yaşı, medeni hakları kullanma ehliyetinin olup olmadığı sonucu değiştirmemektedir²³³. Vergi kanunlarında vergi mükellefi olmak için kişi olmak yeterlidir. Medeni hukukta olduğu gibi hak ve fiil ehliyeti ayırımına gitmemiştir. Vergi ehliyetine sahip olunmasının yeterli olacağını kabul etmiştir. Bu başlık altında Gelir Vergisi Kanunu'nda ölüm haliyle ilgili yer alan düzenlemeler incelenecektir.

1.1. Ölüm Halinde Beyannamenin Verilmesi

Gelir Vergisi Kanunu'na göre elde edilen gelir mükellef veya vergi sorumluları tarafından verilen beyanname ile tarh olmaktadır (GVK md.83). İlgili kanununa göre üç çeşit beyanname vardır. Bunlar; yıllık beyanname, muhtasar beyanname ve münferit beyanname (GVK md.84). Gelir vergisi çoğunlukla yıllık beyanname ile tarh olunmaktadır. Fakat GVK'nın 94'inci maddesi gereği tevkifat yapması gereken kişi ve kurumlar muhtasar beyannameyi kullanmaktadır. Gelirini yıllık beyanname ile beyan etmemiş ve tevkifat yapmak zorunda olmayan dar mükellefler ise gelirlerini münferit beyanname ile tarh etmektedirler. Bir de ticari kazanç sahibi ve serbest meslek erbapları cari vergilendirme döneminde mahsus edilmek üzere geçici vergi ödemektedirler. Bu vergiyi de geçici vergi beyanamesi ile beyan etmektedirler.

Yıllık beyanname, *“muhtelif kaynaklardan bir takvim yılı içinde elde edilen kazanç ve iratların bir araya getirilip toplanmasına ve bu suretle hesaplanan gelirin vergi dairesine bildirilmesine mahsustur”* olarak tanımlanmıştır (GVK.md.84). Ayrıca bir takvim döneminde bir yıldan az süre de gelir elde edilmiş olması yıllık olma özelliğini değiştirmemektedir (GVK.md.84). Tacirler, çiftçiler ve serbest meslek erbapları ticari, zirai ve mesleki faaliyetlerinden kazanç temin etmemiş olsalar bile yıllık beyanname vermekle yükümlüdürler (GVK.md.85). Bir takvim yılına ait yıllık beyanname normal şartlar altında izleyen yılın mart ayının başında

²³³Tuncel Atabey, “Gelir Vergisi Rehberi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Cilt:44, Sayı:390, 2021, s.15-16. (1-349)

yirmi beşinci günü akşamına kadar verilmektedir. Eğer gelir sadece basit usulde tespit edilen ticari kazanç ise izleyen yılın şubat ayının başından yirmi beşinci günü akşamına kadar verilmektedir (GVK.md.92). Fakat bazı durumlarda yıllık beyannamenin verilmesini uzatan haller mevcuttur. Bunlar mücbir sebep hali, zor durum hali, ölüm ve ülkeyi terk halleridir.

Ölüm halinde VUK'un 16'ncı maddesi; *“Vergi kanunlarında hüküm bulunmayan hallerde ölüm dolayısıyla mirasçılara geçen ödevlerin yerine getirilmesinde bildirme ve beyanname verme sürelerine üç ay eklenir”* hükmü gelir vergisi için uygulanmamaktadır. Çünkü GVK'da ölüm halinde yıllık beyannamenin verilmesi süresi için düzenleme bulunmaktadır. Bu düzenlemeye göre yıllık beyanname ölüm tarihini izleyen dört ay içinde verilmektedir (GVK.md.92). Mirasçılar bu süre içinde mükellefe ait gelir vergisi beyannamesi vermeleri gerekmektedir. Mirasçılar iki dönem için yıllık beyanname vermeleri gerekmektedir. Bunlar, takvim yılı başından mükellefin ölüm tarihine kadar olan kıst dönem ile mükellefin öldüğü tarihten önceki takvim yılına ait olan ama henüz vermediği yıllık gelir vergisi beyannamesidir. Kazançları basit usulde tespit edilen mükellefler içinde bu düzenlemeler uygulanmaktadır²³⁴.

Mirasçılar, kıst dönem yıllık gelir vergisi beyannameleri ve (GMSİ+ÜCRET+DKİ+MSİ) gelirlerine ait Kıst dönem beyannamelerini Beyanname Düzenleme Programı üzerinden elektronik ortamda verebilmektedirler²³⁵. Yeni düzenleme ile bir önceki takvim yılına ait yıllık gelirlerin beyan edilmesinden önce mükellefin ölümü söz konusu ise mirasçılar yıllık gelir beyannamelerini de elektronik ortamda verilebilmektedir. Yıllık beyannamenin ödeme zamanı ise GVK'da özel bir hüküm olmadığından dolayı VUK'un 112'inci²³⁶ madde hükmüne göre beyanname verilme süresi içinde verilmektedir.

Dar mükellef gerçek kişilerin bir takvim yılı içerisinde yapmış oldukları ticari ve zirai faaliyetlerini yıllık beyanname ile beyan etmeleri gerekmektedir. Dar mükellef gerçek kişinin ölümü halinde yıllık beyannamenin verilmesi ve ödenmesi ile ilgili düzenlemeler dar mükellef gerçek kişiler içinde geçerli olacaktır.

²³⁴Tosuner ve Bay, s.223.

²³⁵ GİB, “Mirasçıların Vergisel Yükümlülükleri Rehberi”, **Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Yayın No:359**, Temmuz 2020, s.20.

²³⁶ VUK'un 112'inci Maddesi; “Memleketi terk ve ölüm gibi mükellefiyetin kalkmasını mucip haller dolayısıyla beyan üzerine tarh olunan vergiler, beyanname verme süreleri içinde ödenir.”

Muhtasar beyanname, “işverenler veya vergi tevkifatı yapan²³⁷ diğer kimseler tarafından kesilen vergilerin matrahları ile birlikte, toplu olarak vergi dairesine bildirilmesine mahsus” olan bir beyanname türüdür (GVK.md.84). Muhtasar beyannamenin vergilendirme dönemi bir aydır. Muhtasar beyanname vermek durumunda olan kimseler “...bir ay içinde yaptıkları ödemeler veya tahakkuk ettirdikleri karlar ve iratlar ile bunlardan tevkif ettikleri vergileri ertesi ayın yirmi üçüncü günü akşamına kadar” ilgili vergi dairesine bildirmek zorundadırlar (GVK.md.98). Bunun istisnası;

Zirai ürün bedelleri üzerinden tevkifat yapanlar hariç olmak üzere, çalıştırdıkları hizmet erbabı sayısı 10 ve daha az olanlar, 94 üncü maddeye göre yapacakları tevkifatla ilgili muhtasar beyannamelerini, bağlı bulundukları vergi dairesine önceden bildirmek şartıyla her ay yerine Ocak, Nisan, Temmuz ve Ekim aylarının yirmi üçüncü günü akşamına kadar verebilirler.

olarak düzenlenmiştir.

Münferit beyanname ise; “dar mükellefiyete tabi olanların yıllık beyanname ile bildirmeye mecbur olmadıkları kazanç ve iratlardan, vergisi tevkif suretiyle alınmamış olanların bildirilmesine mahsus” olan bir beyanname türüdür. Münferit beyannamenin verilme zamanı;

- Gayrimenkullerin elden çıkarılmasından doğan diğer kazanç ve iratlarını gayrimenkulün bulunduğu,
- Menkul malların ve hakların elden çıkarılmasından doğan diğer kazanç ve iratlarını, mal ve hakların Türkiye’de elden çıkarıldığı,
- Ticari veya zirai bir işletmenin faaliyetinin durdurulması veya terk edilmesi karşılığında elde ettikleri diğer kazanç ve iratlarını işletmenin bulunduğu,
- Arızı olarak ticari işlemlerin yapılmasından veya bu nitelikteki işlemlere tavassuttan elde edilen diğer kazanç ve iratlarla, arızı olarak serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla elde edilen kazançlar ve dar mükellefiyete tabi olanların 45 inci maddede yazılı işleri arızı olarak yapmalarından elde ettikleri diğer kazanç ve iratlar, faaliyetin yapıldığı veya yolcu veya yükün taşıta alındığı,
- Gerçek usulde vergiye tabi mükelleflerin terk ettikleri işleriyle ilgili olarak sonradan elde ettikleri diğer kazanç ve iratlar (zarar yazılan değersiz alacaklarla, karşılık ayrılan şüpheli alacakların tahsili dahil), ticari, zirai veya mesleki bir faaliyete hiç girişilmemesi veya ihale, artırma ve eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde ettikleri diğer kazanç ve iratları, vergisi tevkif suretiyle alınmamış menkul sermaye iratlarını ve diğer her türlü kazanç ve irada ilişkin ödemenin Türkiye’de yapıldığı,
- Diğer hallerde Maliye Bakanlığınca belirlenen,

²³⁷ Gelir Vergisi Kanunu’nun 94.maddesine göre vergi tevkifatı yapmak zorunda olanlar; “Kamu idare ve müesseseleri, iktisadi kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler” olarak sayılmıştır.

Yerin vergi dairesine münferit beyanname ile bildirmeye mecburdurlar. Bu kazanç ve iratlardan serbest meslek faaliyetlerine ilişkin olanların beyannamelerinin bu faaliyetlerin sona erdiği bu kazanç dışındaki diğer kazanç ve iratlarla ilgili beyannamelerin ise bu kazanç ve iratların iktisap olunduğu tarihten itibaren 15 gün içinde ilgili vergi dairesine verilmesi mecburidir.

olarak Gelir Vergisi Kanunu'nun 101.maddesinde düzenlenmiştir.

Muhtasar beyanname ve münferit beyannamenin ölüm halinde ne zaman verileceğine dair bir düzenleme yoktur. Bunun üzerine bu beyannamelerin Vergi Usul Kanunu'nun 16.maddesinde yazılı; *“Vergi kanunlarında hüküm bulunmayan hallerde ölüm dolayısıyla mirasçılara geçen ödevlerin yerine getirilmesinde bildirme ve beyanname verme sürelerine üç ay eklenir”* hükmü gereğince ölüm halinde bu beyannamelerin ölüm tarihinden itibaren 3 ay içinde verilmesi gerekmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 120'inci maddesine göre;

Ticari kazanç sahipleri (basit usulde vergilendirilenler hariç) ile serbest meslek erbabı cari vergilendirme döneminin gelir vergisine mahsup edilmek üzere, bu Kanunun ticari veya mesleki kazancın tespitine ilişkin hükümlerine göre (indirim ve istisnalar ile Vergi Usul Kanunu'nun değerlemeye ait hükümleri de dikkate alınarak) belirlenen ilgili hesap döneminin üçer aylık kazançları (42'nci madde kapsamına giren kazançlar ile noterlik görevini ifa ile mükellef olanların bu işlerden sağladıkları kazançlar hariç) üzerinden, 103'üncü maddede yer alan tarifenin ilk gelir dilimine uygulanan oranda geçici vergi öderler. Geçici vergi matrahının hesaplanmasında dönem sonu mal mevcutları, kayıtlar üzerinden tespit edilebilir.

şeklinde geçici vergi düzenlenmiştir. Geçici vergi uygulamasının mükellefleri gerçek usulde gelir vergisine tabi ticaret ve serbest meslek erbabıdır. Basit usulde vergilendirilen ticari kazanç sahipleri gerçek usulde gelir vergisine tabi olmalarına rağmen geçici vergi uygulamasının dışında tutulmuşlardır. Bunun dışında GVK'nın 42'inci maddesi hükmünce yıllara yaygın inşaat ve onarım işi yapanların bu işlerden elde ettikleri kazançlar da geçici vergi uygulamasının dışında tutulmuştur. Fakat yıllara yaygın inşaat ve onarım işi yapanlar yıllık beyanı gereken gelir unsuru elde etmeleri durumunda geçici vergi ödemeleri gereklidir²³⁸.

İlgili maddenin devamında;

Hesaplanan geçici vergi, üçer aylık dönemi izleyen ikinci ayın on dördüncü günü akşamına kadar bağlı olunan vergi dairesine beyan edilir ve onyedinci günü akşamına kadar ödenir. Aynı dönem içinde tevkif edilmiş bulunan gelir vergisi (42 nci maddede belirtilen kazançlardan yapılan tevkifat hariç) hesaplanan geçici vergiden mahsup edilir.

²³⁸Tosuner ve Arıkan, **Türk Vergi Sistemi**, s.247.

ifade edilerek hem beyan edilme zamanını hem de ödeme zamanı belirtilmiştir.

Aynı şekilde madde hükmünün devamında;

Bir önceki takvim yılında üçer aylık dönemler halinde tahakkuk ettirilerek tahsil edilen geçici vergi, yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilir. Mahsup edilemeyen tutar, mükellefin diğer vergi borçlarına mahsup edilir. Bu mahsuplara rağmen kalan geçici vergi tutarı, o yılın sonuna kadar yazılı olarak talep edilmesi halinde mükellefe red ve iade edilir.

düzenlenerek mahsup edileceği de belirtilmiştir.

Bahsi geçen maddenin devamında işin bırakılması durumunda geçici vergi ödenmeyeceği belirtilmiştir. VUK'un 164'üncü maddesine göre ölüm işi bırakma olarak kabul edilmektedir. Ölüm tarihinden sonraki dönemde geçici vergi beyannamesi verilmez ve geçici vergi ödenmez. Ölüm tarihinden önce kıst dönem içinde verilen geçici vergiler kıst dönem gelir vergisinden mahsup edilir²³⁹. Eğer ölüm tarihinden önce verilmesi gereken geçici vergi beyannamesi verilmemiş ise bu ödevi yerine getirmek mirası reddetmemiş mirasçılara geçmektedir. Bir örnek ile ifade edilir ise; Gerçek usulde gelir vergisine tabi ticari kazanç sahibi (A) 10.07.2020 tarihinde vefat etmiştir. Mükellef (A)'nın vermesi gereken geçici vergi beyannamesinin verilme süresi 01.08.2020 – 14.08.2020 akşamına kadardır. Ölüm halinden dolayı bildirim ödevi mirası reddetmemiş mirasçılar tarafından yapılacaktır. Burada GVK'nun 92'inci maddesi uyarınca dört aylık bir uzama söz konusu olmamaktadır. Çünkü bu süre yıllık beyanname için geçerlidir. Geçici vergi beyannamesinin ölüm halinde ne zaman verileceğine dair özel bir hüküm olmamasından dolayı VUK'un 16'ıncı maddesi uyarınca bu süreye üç ay eklenecek ve mirası reddetmemiş mirasçılar 14.11.2020'de geçici vergi beyannamesini vereceklerdir.

1.2. Ölüm Halinde Serbest Meslek Kazançları İstisnası

Gelir Vergisi Kanunu'nun 65'inci madde hükmü gereğince her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar serbest meslek kazancı olarak kabul edilmiştir. Serbest meslek faaliyetini ise ilgi maddenin devamında “*sermayeden ziyade şahsi*

²³⁹Sibel Karaoğlu, “Vergi Mükellefinin Ölümü Halinde Mirasçıların Vergisel ve Hukuksal Yükümlülükleri”, **Muhasebe Bilenler Topluluğu**, <https://muhasebebilenler.com/vergi-mukellefinin-olumu-halinde-mirascilarin-vergisel-ve-hukuksal-yukumlulukleri/>, (14.02.2020).

mesaiye ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin iş verene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır” ifade ederek tanımlamıştır. Bunun dışında tahkim işleri dolayısıyla hakemlerin almış oldukları ücretler ve kollektif, adi komandit ve adi şirketlerin serbest meslek faaliyetinden doğan kazançları da serbest meslek kazancı olarak kabul edilmektedir.

Serbest meslek kazançlarında Gelir Vergisinden istisna olan iki durum vardır. Bunlar biri GVK’nın 18’inci maddesinde yer alan telif kazançları istisnası diğeri ise ilgili kanunun 30’uncu maddesinde yer alan sergi ve panayır istisnasıdır²⁴⁰. Gelir Vergisi Kanunu’nun 18’inci madde hükmünde;

Müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekar, bilgisayar programcısı ve mucitlerin ve bunların kanuni mirasçılarının şiir, hikaye, roman, makale, bilimsel araştırma ve incelemeleri, bilgisayar yazılımı, röportaj, karikatür, fotoğraf, film, video band, radyo ve televizyon senaryo ve oyunu gibi eserlerini gazete, dergi, bilgisayar ve internet ortamı, radyo, televizyon ve videoda yayınlamak veya kitap, CD, disket, resim, heykel ve nota halindeki eserleri ile ihtira beratlarını satmak veya bunlar üzerindeki mevcut haklarını devir ve temlik etmek veya kiralamak suretiyle elde ettikleri hasılat Gelir Vergisinden müstesnadır.

ifade edilen telif kazançları istisnasıdır. Bu istisnanın uygulanabilmesi için serbest meslek kazancının madde hükmünde yer alan müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekar, bilgisayar programcısı ve mucitlerin ve bunların kanuni mirasçıları tarafından elde edilmiş olması gerekmektedir. Burada geçen kanuni mirasçılar önem teşkil etmektedir. Kanuni mirasçılar; vefat eden kişinin eşi, alt ve üst soyudur. Bunların dışında evlatlıkta kanuni mirasçı olarak kabul edilmektedir²⁴¹. Madde hükmüne dayanarak mahsup mirasçıların ve sayılanların dışındaki üçüncü kişilerin bu istisnadan yararlanamayacağı yorumu yapılabilir.

GVK’nın 18’inci madde hükmüne göre eser sahipleri ve kanuni mirasçıların elde ettikleri kazançların istisna kapsamında olduğu ve vergilendirilmediği düşünülse de ilgili maddenin son fıkrasında “Serbest meslek kazançları istisnasının, bu Kanunun 94 üncü maddesi uyarınca tevkif suretiyle ödenecek vergiye şümulü yoktur” ifadesi ile tevkifat yoluyla vergilendirilmelerinde sorun olmayacağı

²⁴⁰İmdat Türkay, “Telif Kazançları İstisnasında Eser Sahiplerinin Sorumlulukları”, **E-Yaklaşım Dergisi**, Sayı:306, Haziran 2018, <https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=31124>, (17.02.2020).

²⁴¹Volkan Güzel, “Serbest Meslek Kazancı”, **Vergi Raporu**, Sayı:162, Mart 2013, (Meslek), s.98.

belirtilmiştir. Telif kazancı yolu ile gelir elde edenlerin elde ettikleri gelir üzerinden yapılacak olan tevkifat oranı telif hakkı ve ihtira beratı kazançlarında hasılatın (2009/14592 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı) %17, diğerlerinde %20 olarak düzenlenmiştir. Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesinde sayılanların dışında kalan yani tevkifat yapmak zorunda bulunmayanlara satılması ya da kiralanması durumunda tevkifat yapılmayacaktır. Tevkifat yapılmamasının yanı sıra beyannamede verilmeyecektir. Elde edilen başka gelirler dolayısıyla beyanname verilse bile bu gelir beyannameye eklenmeyecektir²⁴².

Eğer bu faaliyetleri dolayısıyla gelir elde eden kişilerin ölümü halinde eser üzerindeki telif hakkının kanuni mirasçılar tarafından satmak, yayınlamak, çalışmalar üzerindeki mevcut hakları devir ve temlik etmek veya kiralamak suretiyle gelir elde edilmesi durumunda elde edilen gelir serbest meslek kazancı olarak kabul edilmekte ve bu şekilde elde edilen kazanç gelir vergisinden istisna edilmektedir. Fakat eser sahipleri ve kanuni mirasçıları dışındaki üçüncü kişiler tarafından kiralanması durumunda elde edilen gelir gayrimenkul sermaye iradı²⁴³ olarak kabul edilmektedir ve istisna dışında kalarak gelir vergisine tabi olmaktadır²⁴⁴. Bunun yanında eser sahipleri ve kanuni mirasçılar dışındaki üçüncü kişiler tarafından elden çıkarılması durumunda (arizi olarak yapılan faaliyet istisna kapsamına girmediğinden) elde edilen hasılat GVK'nın 80'inci madde 3'üncü bent "*Telif haklarının ve ihtira beratlarının müellifleri, mucitleri ve bunların kanunî mirasçıları dışında kalan kimseler tarafından elden çıkarılmasından doğan kazançlar hükmünce değer artış kazancı sayılmaktadır*" hükmü gereğince değer artış kazancı sayılacak ve değer artış kazançları olarak vergilendirilecektir. Bu hakların alımı ve satımı ticari bir organizasyon içinde yapılıyor olması ve iktisadi bir işletmenin aktifine kayıtlı olması durumunda elde edilen kazanç ticari kazanç sayılmaktadır²⁴⁵. Ticari kazanç sayıldığından dolayı istisna dışında olmakta ve ticari kazanç olarak vergilendirilmektedir.

²⁴²Mesut Uçak, "Telif Kazançları İstisnasının Yapılan Son Düzenlemeler Işığında Gelir ve Katma Değer Kanunu Açısından Vergilendirilmesi ile Kayıt Nizamı", **Vergi Raporu**, Sayı:154, Temmuz 2012, s.36.

²⁴³Gelir Vergisi Kanunu'nun 70'inci maddesinin 6'ıncı fıkrasında "Telif hakları (Bu hakların, müellifleri veya bunların kanuni mirasçıları tarafından kiralanmasından doğan kazançlar, serbest meslek kazancıdır" olarak düzenlenmiştir.

²⁴⁴Mustafa Demirel, Handan Günaydın ve Uğur Okur, "Telif Kazançları İstisnasından Yararlananların Vergisel Yükümlülükleri", **Vergi Raporu**, Sayı:192, Eylül 2015, s.213.

²⁴⁵Uçak, s.35.

1.3. Mirasçılarının İşe Devam Etmeleri

Mirasbırakanın ölümü halinde mirasçılarının bir veya birkaçının işe devam edip etmemelerine göre vergilendirmede farklılıklar meydana gelmektedir²⁴⁶. Gelir Vergisi Kanunu'nun 81'inci madde 1'inci bendine göre; *“Ferdî 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”* halinde değer artış kazancı olarak vergilendirilmeyeceği düzenlenmiştir. Yani mirasçılar işletmeyi kayıtlı değerleriyle aynen devir almaları durumunda devir işlemlerinden dolayı değer artışı hesaplanmayacaktır²⁴⁷. Bunun dışında Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17/4-c maddesinde GVK'nın 81'inci maddesinde belirtilen haller istisna kapsamında sayılmıştır. Dolayısıyla işletmeyi aynen devir alarak işe devam eden mirasçılar için devir işlemlerinden dolayı katma değer vergisine tabi olmayacaklardır²⁴⁸.

Mirasçılarının işe devam etmesi murisin işi bırakması mirasçılarının işe işe başlaması yani mükellefiyetlerinin başlaması anlamına gelmektedir. Bu da mirasçılarının işe başlama bildirimde bulunması anlamına gelmektedir. İşe başlama bildirimi VUK'un 168'inci madde hükmüne göre işe başlama tarihinden itibaren 10 gün içinde yapılması gerekmektedir. Fakat ölüm halinde mirasçılarının içinde bulundukları durum göz önüne alındığında bu süre yetersiz kalmaktadır. Bu yüzden konuyla ilgili 2001/1 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu İç Genelgesinde;

Bu nedenle, murisin ölümünden itibaren mirasçılarının aynı işe aralıksız devam etmeleri halinde, ölüm tarihinin muris için işi bırakma, mirasçılarının işe işe başlama olarak kabul edilmesi, işe devam edecek olan mirasçılarının ölüm tarihini takip eden 1 ay içinde bildirimde bulunmaları durumunda bildirimin zamanında yapıldığının kabul edilmesi ve mirasçılarının mükellefiyetlerinin murisin ölüm tarihinden itibaren tesis edilmesi gerekmektedir.

²⁴⁶Volkan Güzel, “Türk Vergi Hukuku’nda Ölüm Hali”, **Vergi Raporu**, Sayı:226, Temmuz 2018, (Ölüm), s.80.

²⁴⁷Mehmet Korkusuz, “Ölüm Olayının Vergi Hukuku Açısından Sonuçları”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:24, Ocak-Şubat 1994, s.20.

²⁴⁸Güzel, Ölüm, s.80.

ibaresi ile konuya açıklık getirilerek on gün değil bir ay olarak süre belirlenmiştir. Belirtilen süre içinde bildirimde bulunulmaması durumunda VUK'un 352/I-7 hükmü gereğince özel usulsüzlük cezası kesilmektedir²⁴⁹.

Mirasçıların işe devam etmeleri durumunda murisin defter ve belgelerinin kullanılıp kullanılmayacağı durumu da önem taşımaktadır. Bu konuya da 2001/1 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu İç Genelgesinde açıklık getirilmiştir. İlgili genelge de *“Vergi Usul Kanununun mükerrer 257 nci maddesinde yer alan yetkiye istinaden, murisin mevcut defter ve belgelerinin ölüm tarihini içeren hesap dönemi sonuna kadar işe devam eden mirasçılar tarafından kullanılması uygun görülmüştür”* ifade ile mirasçıların murisin defter ve belgelerini kullanmasına izin verilmiştir. Fakat mirasçılar hesap döneminin son ayında yeni hesap dönemi için kendi adlarına defter ve belgeleri tasdik etmeleri ve usulüne uygun olarak belgelerini anlaşmalı olunan matbaalara bastırmaları ya da notere tasdik ettirmek durumundadırlar²⁵⁰. Ödeme kaydedici cihaz kullanan murislerde ise 483 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'ne göre ferdi bir işletmenin sahibinin ölümü halinde, kanuni mirasçıları tarafından işletmenin faaliyetine devam edilmesi durumunda, ödeme kaydedici cihazların mali hafızasının değiştirilmesi zorunlu değildir. Ancak ödeme kaydedici cihazların hafızasında bulunan kayıtlı mali bilgilerin yetkili servise başvurarak değiştirilmesi gerekmektedir²⁵¹.

Murisin ölüm tarihi ile mirasçılardan bir veya birkaçının mükellefiyet tesis ettirdiği tarih arasındaki dönemde mirasçılar faaliyette bulunmuş ise kendiliğinden ortaya çıkan bir adi ortaklık söz konusudur. Adi ortaklık şeklinde faaliyet sürdürülürken eğer mirasçılar ortaklıktaki hisselerini diğer varislere veya başka kişilere devretmeleri durumunda buradan elde edilecek olan gelir değer artış kazancı olarak vergilendirilecektir. Bu şekilde ortaklık sona ermeden yapılan devirlerde KDV 'de hesaplanmamaktadır. Fakat ferdi bir işletmeye dönüşecek şekilde yapılan hisse devirleri KDV'ye tabi tutulmaktadır. Ayrıca ortaklık tarafından faaliyete devam eden

²⁴⁹Şahin, www.yaklasim.com, (17.02.2020). ; Gınalı, s.233. ; Akmaz, s.71-72.

²⁵⁰Gınalı, s.236. ; Akmaz, s.72.

²⁵¹Şahin, www.yaklasim.com, (17.02.2020). ; Mehmet Say, “Ölüm Halinde İş Terk”, **E-Yaklaşım Dergisi**, Sayı:197, Mayıs 2009, www.yaklasim.com, (18.02.2020).

ortaya kesilecek olan faturalarda KDV hesaplanacak ve beyan edilecektir²⁵². Bu konuyla ilgili Maliye Bakanlığı'nın 30.12.1998 tarihli özelgesinde

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 yapılacağı tabiidir. Bu durumda, faaliyette bulunmayan diğer mirasçıların kendilerine intikal eden ortaklık hisselerinin diğer mirasçılara veya başka kimselere satmak suretiyle elden çıkarmalarından doğan kazancın ise değer artış kazancı olarak vergilendirilmesi gerekmektedir.

görüşü yer almaktadır²⁵³.

1.4. Mükelleflerin İşe Devam Etmemeleri

Ölüm halinin gerçekleşmesiyle beraber kişilik sona ermekteyken işletmenin sona erip ermeyeceği mirasçılara bağlıdır. Eğer mirasçılar işe devam etmez ise işletmenin kişiliği de son bulmaktadır. Mirasçıların bu kararıyla beraber işletmenin bünyesinde bulunan varlıklar ve borçlar tasfiye edilmekte ve bilanço çıkarılmaktadır. Ayrıca işe devam etmeyen mirasçılar işletmede bulunan emtiaları GVK'nun 41/1 hükmü gereği emsal bedel üzerinden işletmeden çekmeleri gerekmektedir. İşyerinde bulunan bu emtianın VUK'un 267'inci maddesindeki ölçütlere göre emsal bedeli tespit edilmektedir. Bu bedel üzerinden KDV hesaplanmakta ve ticari kazanç dâhil edilmektedir. İşe devam etmeme kararı alınan işletmelerde bu işlem son işlem mahiyetindedir. İşletmeden çekilen emtia ve duran varlıklardan sonra işletmede sadece alacaklar ve borçlar kalacak ve ölen kişinin malvarlığının tespitinde dikkate alınacaktır²⁵⁴.

1.5. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarma İşini Yapan Mükellefin Ölümü Halinde

Yıllara yaygın inşaat ve onarma işleri 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na göre ticari kazanç olarak değerlendirilmektedir. Ticari kazancın vergilendirme

²⁵²Şahin, www.yaklasim.com, (18.02.2020). ; Kılıçarslan, s.124-125. ; Adil Öner, "Mirasçıların İşe Devam Etmeleri Halinde KDV, İşe Başlama Bildiriminin Süresi ile Murisin Defterlerinin Kullanılıp Kullanılmayacağı", **E-Yaklaşım Dergisi**, Haziran 2001, www.yaklasim.com, (18.02.2020).

²⁵³Kirazcı, s.23.; Kılıçarslan, s.126.

²⁵⁴Güzel, Ölüm, s.81-82. ; Şahin, www.yaklasim.com, (18.02.2020).

dönemi bir yıldır. Fakat inşaat ve onarma işlerinin bir yıldan fazla sürmesi halini göz önünde bulundurularak ilgili kanunun 42-44'üncü maddeleri arasında inşaat ve onarma işlerine dair özel bir düzenleme söz konusu olmuştur. GVK'nın 42'inci maddesinde; *“Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat (dekapaj işleri de inşaat işi sayılır) ve onarma işlerinde kar veya zarar işin bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak, mezkûr yıl beyannamesinde gösterilir”* ifade edilerek bu işleri yapanlar için takvim yılı esasından ayrılmıştır²⁵⁵.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işi yapan ferdi işletme sahibinin veya adi, kollektif veya komandit şirketin komandite ortağının ölümü halinde ölüm tarihi işin bitim tarihi olarak kabul edilmelidir. Buna göre bilanço çıkarılarak kar veya zararın tespit edilip GVK'nın 92'inci madde hükmü gereğince ölüm tarihinden itibaren dört ay içinde ilgili vergi dairesine beyan edilmesi gerekmektedir²⁵⁶. Ortaklık söz konusu ise ortaklığı bitirecek infisah sebeplerinin var olmaması halinde işe devam edileceğinden GVK'nın 44'üncü maddesine göre bir işin bitmesini öngören haller olmadığından ölen ortak dışındaki ortakların beyanda bulunmalarına gerek yoktur. Sadece işin bitiminde kar veya zararı hesaplayarak kendi paylarına düşen kısmı kendi beyannameleri ile beyan edeceklerdir²⁵⁷.

Bayındırlık İşleri Genel Şartnamesinin 49'uncu madde hükmünde, müteahhidin ölümü halinde işlerin tasfiye edileceğini, yapılmış olan bir iş var ise bu işlerin ilgili şartnamenin 47'inci madde hükmüne göre kesin hesabı çıkartılarak müteahhidin kesin teminatı ve varsa diğer alacaklarının mirasçılara verileceği ifade edilmiştir. İsterse müteahhit sözleşmeyi yok sayabilmektedir. Eğer mirasçılardan sözleşmenin devam etmesine dair bir istek söz konusu ise ölüm tarihinden itibaren otuz gün içinde kesin teminat vermeleri şartı ile sözleşmenin devredilmesinin mümkün olduğu da belirtilmiştir²⁵⁸. Sözleşmenin mirasçılar veya ortaklar ile aynı şartlarla devam edilmesi halinde ölüm tarihinden itibariyle çıkarılan istihkaka uyulması gerekmektedir²⁵⁹.

²⁵⁵Senem Görçek Devamoğlu, “Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri”, **Vergi Raporu**, Sayı:129, Haziran 2010, s.31.

²⁵⁶Yılmaz Özbacı, **Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2012, (2012) s.351.

²⁵⁷Görçek Devamoğlu, s.38.

²⁵⁸Bayındırlık İşleri Genel Şartnamesi, 9 Ekim 1984 Tarihli T.C. Resmi Gazete Sayı:18540, s.45.; Özbacı, 2012, s.351-352.

²⁵⁹Özbacı, 2012, s.352.

Danıştay'ın vermiş olduğu bir kararda ise;

Uyuşmazlık, yıllara yaygın inşaat işi yapan yükümlünün 15.4.1980 tarihinde ölümü üzerine, inşaatların devam etmesi nedeniyle kar tespiti mümkün olmadığından ölüm tarihi itibarıyla varislerce düzenlenen bilançonun, Vergi Dairesi Müdürlüğüne verilmesine karşın, yasada belirtilen 4 ay içerisinde beyannamenin verilmediği gerekçesiyle 1.1.1980 15.4.1980 döneminin işlemlerinin incelenmesi sonucu düzenlenen rapora dayanılarak salınan kusur cezalı gelir vergisi ve mali denge vergisinin mahkemece değişiklikle onanmasından doğmuştur.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 2361 sayılı Kanunun 30.maddesiyle değişik 42.maddesinde, birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinde kar-zararın işin bittiği yıl kati olarak tespit edileceği ve tamamının o yılın geliri sayılarak, mezkur yıl beyannamesinde gösterileceği belirtilmiştir.

2361 sayılı Kanunun 86.maddesiyle eklenen geçici 6.maddesinde de bu Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten önce taahhüde bağlanmış ve henüz bitmemiş veya bu Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten önce bitmekle beraber henüz beyan edilmemiş olan inşaat ve onarma işlerine ait kazançların Gelir Vergisi Kanununun bu kanunla değiştirilen 42.maddesi hükümlerine göre tespit edileceği ve dağıtımına tabi tutulmaksızın işin bittiği yılın geliri olarak beyan edileceği ifade edilmiştir.

Bu durumda iş bitmeden kar ve zararın tespiti halinde çıkarılacak kar zararın gerçek değeri saptanamayacağından Gelir Vergisi Kanununun 1.maddesinde yer alan gelirin gerçek ve safi tutarının vergilendirileceği kuralına uyulmamış olunacaktır. Her ne kadar Gelir Vergisi Kanununun 92.maddesinde ölüm tarihinden itibaren 4 ay içinde mirasçılar tarafından beyanname verileceği açıklanmış ise de, birden fazla takvim yılına yaygın inşaat onarma işlerinde işin özelliği nedeniyle ölüm halinde de işin bitiminde kar ve zararın saptanıp varislerce beyan edilmesi yukarıda anılan yasa hükümlerine ters düşmeyecektir. Olayda taahhüt işinden sağlanan karın işin bitiminde varislerce beyan edilmiş ve beyanın dışında kazanç sağlandığının vergi dairesince ileri sürülmemiş olması karşısında yalnızca ölüm tarihi itibarıyla 4 ay içerisinde beyanname verilmediği gerekçesiyle yapılan tarhiyat yerinde görülmemiştir.

Bu nedenlerle yükümlü temyiz isteminin kabulüyle Vergi Mahkemesi kararının bozulmasına, tarhiyatın resen kaldırılmasına karar verildi.²⁶⁰

Danıştay'ın vermiş olduğu bu karara göre ölüm halinde inşaat ve onarım işlerinin özellikli durumundan ötürü kar-zarar tespitinin yapılamayacağı, bu tespitlerin işin bittiği yıl tespit edilerek beyan edileceği ve hesap kesme yoluna gidilemeyeceği kararını vermiştir²⁶¹.

Yılmaz Özbalcı, Danıştay'ın vermiş olduğu bu karar ile ilgili;

...Ölümden sonraki işin bitiminde kabul edilen kazanç ölümden sonraki döneme isabet eden kısım itibarıyla varislerin geliri önceki döneme ait olanı bakımından murisin geliri olarak mı beyan edilip vergilenmiştir. Yoksa tüm kazancı varisler kendi gelirler olarak mı beyan etmişlerdir. Gelir Vergisi Kanunu'nun 42'inci madde hükmü, tüm kazancını işin bittiği yılda beyan edileceğini amirdir. Hüküm, mükellefe bağlı olarak bile kazancın yıllara (veya yıllar kısmına)

²⁶⁰ Danıştay 4.Daire, 17.12.1986 Tarih E. 1985/4085, K.1986/4052 Sayılı Karar.

²⁶¹ Özbalcı, 2012, s.352.

dağıtılmasını önler. Tüm kazancın işin bittiği yılda varislerin sayılarak vergileme yapılması yoluna gidilmesi halinde ise, başka bir mükellefin gelir (ölümden önce sağlanan gelir kısmı) başka bir şahısta vergilenmiş, gelirin şahsiliği ilkesi ihlal edilmiş olur. Kısaca Danıştay kararı birçok yönden tartışmaya açıktır...

yorumunu yapmıştır²⁶².

1.6. Ölüm Halinde Hayat Standardı Uygulaması

Hayat standardı uygulaması devletin çeşitli sebeplerle kaybettiği vergi kaybını önlemek için yöntemlerden birisidir. Bu esas ile bazı veri ve kriterler göz önünde bulundurularak mükelleflerin asgari kazanç tutarı belirlenmektedir. Kapsadığı mükellefler ise GVK'nın geçici 35'inci maddesine göre *“gerçek usulde gelir vergisine tabi ticari kazanç sahipleri ile serbest meslek erbabı...”* olarak ifade edilmiştir²⁶³.

Ölüm halinde hayat standardının nasıl olacağı ise 170 seri no'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde; *“ölüm tarihi itibarıyla geçerli olan (bu olayların vuku bulduğu takvim yılının Mart ayında uygulanan) hayat standardı temel ve ilave gösterge tutarlarının uygulanması uygun görülmüştür”* görüşü yer almaktadır. İlgili tebliğin devamında;

Miras ortaklıklarında ise varisler genellikle miras paylaşılncaya kadar murisin faaliyetini devam ettirmektedirler. Bu bakımdan, miras ortaklıklarına ait hayat standardı temel gösterge tutarlarının hesabında mirasçıların tamamının bir kişi olarak dikkate alınması uygun görülmüştür. Ancak, faaliyetin birden fazla işyerinde sürdürülmesi halinde, birden sonraki her işyeri için temel gösterge tutarına % 50 ilave yapılacağı tabiidir. Diğer taraftan, mirasçıların murisle ortak olarak faaliyette bulunuyor olmaları halinde, murise ait ortaklık payı mirasçılar bakımından bir ortak olarak dikkate alınacaktır” ayrıca *“Miras ortaklığının sona ermesi halinde, faaliyete devam eden kişiler bakımından gerek hayat standardı esas ve gerekse götürü vergileme bakımından genel esaslara göre işlem yapılacağı tabiidir.*

olarak açıklanmıştır.

²⁶²Özbalcı, 2012, s.352-353.

²⁶³Doğan Bozdoğan ve Serhat Kurt, “Hayat Standardı Esasının Anayasal Vergileme İlkeleri Açısından İncelenmesi ve Vergiye Gönüllü Uyum Üzerindeki Etkisi”, **Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Araştırmaları Dergisi**, Cilt:11, Sayı:2, 2016, s.60-62.

1.7. Ölüm Sebebiyle Verilen Tazminat ve Yapılan Yardımlarda İstisna

193 sayılı GVK'nun 25'inci maddesi 1 No'lu bentteki hükme göre Ölüm, engellilik ve hastalık sebebiyle verilen tazminat ve yapılan yardımlar gelir vergisinden istisna edilmiştir. Bir no'lu bentte belirli bir muhatabın gösterilmemiş olması istisnanın gelir doğurucu bir faaliyet veya muameleye bağlı olsun olmasının her türlü tazminat ve yardımlarla ilgili olduğu şeklinde yorumu yapılabilmektedir. Muhatabın belirtilmemiş olması özellikle ölüm halinde ödemenin hizmet erbabına değil mirasçılara yapılacak olması da olabilir²⁶⁴.

Vergi idaresi bakımından ölüm yardımlarında hizmet erbabının ölümü ve hizmet erbabının yakınının ölümü olarak iki durum söz konusudur. Hizmet erbabının yakınlarının ölümü halinde kendisine yapılacak tazminat ve yardım niteliğindeki ödemeler istisna kabul edilmektedir. Maliye Bakanlığının konuyla ilgili bir özelgesinde *“hizmet erbabına; ana, baba, eş veya çocuğunun ölümü nedeniyle verilen tazminat ve yapılan yardımların gelir vergisinden müstesna tutulması gerekmektedir”*²⁶⁵ ifadesi yer almaktadır. İlgili özelgede hizmet erbabının ölümü halinde mirasçılara yapılan yardım ve ödenen tazminatlar Gelir Vergisi Kanunu'nun uygulama alanına girmediği belirtilmektedir.

1.8. Diğer Ücretlinin Ölümü

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ücret gelirlerinin tespitinde “gerçek ücretler” ve “diğer ücretler” olmak üzere ikili bir ayırım yapmıştır. Bir kısım hizmet erbabının gerçek ücret üzerinden vergilendirilmesi ücretin saptanmasındaki zorluklar nedeniyle mümkün olmadığı için diğer ücretler üzerinden vergisi tespit edilmektedir. Diğer ücret kapsamındakiler GVK'nın 64'üncü maddesine göre:

Kazançları basit usulde tespit edilen ticaret erbabı yanında çalışanlar / Özel hizmetlerde çalışan şoförler / Özel inşaat sahiplerinin ücretle çalıştırdığı inşaat işçileri / Gayrimenkul sermaye iradı sahibi yanında çalışanlar / Gerçek ücretlerinin tespitine imkân olmaması sebebiyle, Danıştay'ın müspet mütalaasıyla, Maliye Bakanlığınca bu kapsama alınanlar.

²⁶⁴Özbalcı, 2012, s. 238-239.

²⁶⁵GİB, 12.02.2009 Tarih, B.07.1.GİB.0.60/6000-2505 Sayılı Özelge.

olarak düzenlenmiştir.

Diğer ücretler için beyanname verilememekte, diğer gelirleri nedeniyle beyanname verilse bile diğer ücretler beyannameye *dahil* edilmez (GVK. md.64) . Vergilendirme dönemi hizmetin ifa olduğu takvim yılı olarak düzenlenmiştir (GVK. md.108). Diğer ücret kapsamında vergilendirilenler VUK'un 247'inci madde hükmü gereğince vergi karnesi almaya mecburdurlar. Aldıkları karneleri kendileri tarafından doldurulması gereken kısımları doldurduktan sonra vergi bakımından durumlarını kayıt ve tescil ve karneye işaret ettirmek üzere, bunları bağlı oldukları vergi dairesine ibraz etmektedirler (VUK. md.248). Bunun için ilgili kanununda tanınan süre işe başladıkları veya değişikliğin vuku bulduğu tarihten başlayarak bir aydır.

Diğer ücret kapsamında vergilendirilenlerin safi ücretleri takvim yılı başında geçerli olan ve sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgari ücretin yıllık brüt tutarının %25'idir (GVK.md.64). Diğer ücretli hizmet erbabının ödeyeceği gelir vergisi; hizmetin ifa olunduğu takvim yılının ikinci ayında, takvim yılı içinde işe başlanması halinde, işe başlama tarihinden itibaren bir ay içinde tarh edilip tahakkuka bağlanır²⁶⁶.

Diğer ücretliler peşin olarak vergilendirilmektedirler. Yani diğer ücretlinin vergisinin tahakkuk ettirildiği dönemde henüz elde etmediği geliri dolayısıyla adına vergi tahakkuk etmekte ve ödemesini yapmaktadır. Bu yüzden diğer ücretlinin ölümü halinde mirasçılar tarafından vergi dairesine müracaat edilmek kaydıyla ölen adına ölüm tarihinden sonraki dönemler için tahakkuk eden verginin terkin edilmesi, ödenmiş olması halinde de mirasçılara red ve iade olunması gerekmektedir²⁶⁷.

1.9. Ölüm Halinde Şahıs Sigorta Primleri ve Bireysel Emeklilik Sistemine Ödenen Katkı Paylarının Gelir Vergisi Beyannamesinden İndirilmesi

193 sayılı GVK'nın 63 ve 89'uncu madde hükümlerinde;

*Beyan edilen gelirin %15'ini ve asgari ücretin yıllık tutarını aşmamak şartıyla
(Bu şartın tespitinde işverenler tarafından ücretliler adına bireysel emeklilik*

²⁶⁶GİB, Diğer Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi Rehberi, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, Yayın No: 331, 2020, s.2.

²⁶⁷Kemal Akmaz, Ölüm Olayının Hukuki Boyutu ve Vergilendirilmesi, **Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, Denizli, 2019, (Vergilendirme), s.148.

sistemine ödenen katkı payları ile 63 üncü maddenin birinci fıkrasının (3) numaralı bendi ve bu bent kapsamında indirim konusu yapılacak prim ödemelerinin toplam tutarı birlikte dikkate alınır.) mükellefin şahsına, eşine ve küçük çocuklarına ait hayat sigortalarına ödenen primlerin %50'si ile ölüm, kaza, hastalık, sağlık, engellilik, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigorta primleri.

ifade edildiği gibi belli şartları taşımaları halinde gelir vergisi beyannamesi üzerinde indirim konusu olabilmektedirler. İlgili kanunun 40'ıncı madde;

İşverenler tarafından ücretliler adına bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları (İşverenler tarafından bireysel emeklilik sistemine ödenen ve ücretle ilişkilendirilmeksizin ticari kazancın tespitinde gider olarak indirim konusu yapılacak katkı paylarının toplamı, ödemenin yapıldığı ayda elde edilen ücretin %15'ini ve yıllık olarak asgari ücretin yıllık tutarını aşamaz. Gerek işverenler tarafından bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları, gerekse bu Kanunun 63 üncü maddesinin birinci fıkrasının (3) numaralı bendi kapsamında indirim konusu yapılacak prim ödemelerinin toplam tutarı, ödemenin yapıldığı ayda elde edilen ücretin %15'ini ve yıllık olarak asgari ücretin yıllık tutarını aşamaz.)

hükmünde de yer almaktadır.

Şahıs sigorta primleri ve bireysel emeklilik sistemine yapılan katkı paylarının indirim konusu yapılabilmesi için öncelikle prim ödemesi yapılan kurumun emeklilik veya sigorta şirketi olması gerekmektedir. Ayrıca bu kurumların kain ve merkezi Türkiye'de olması gerekmektedir. Kanunla kurulmuş olan sosyal güvenlik kurumlarına veya çalışılan kurum bünyesinde oluşturulan emeklilik ve yardım sandıklarına yapılan ödemeler indirim konusu olmamaktadır²⁶⁸.

Konuyla ilgili 256 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde;

İndirimin doğru şekilde uygulanabilmesi için belgelendirilmesi de gerekmektedir. Prim ve katkı payı ödemeleri makbuz karşılığı doğrudan sigorta veya bireysel emeklilik şirketine yapılabildiği gibi, banka şubeleri, bankaların otomatik para çekme makineleri (ATM), internet veya telefon bankacılığı, kredi kartları veya posta çeki aracılığıyla da yapılabilmektedir. Ödeme tutarı ve tarihinin; sigorta veya bireysel emeklilik şirketlerince düzenlenen makbuzlarla ya da ödeyenin adı ve soyadı, ödemenin ait olduğu dönem, ödenen prim veya katkı payı tutarı, ödeme yapılan sigorta veya bireysel emeklilik şirketinin unvanı ve ödemenin türüne (Şahıs sigorta primi veya bireysel emeklilik katkı payı) ilişkin bilgilerin yer alması koşuluyla banka dekontları, otomatik para çekme makinası makbuzları, kredi kartı ekstreleri ve posta çekleri ile tevsik edilebilmesi mümkündür.

Katkı payı ve primlerin vergi matrahının tespitinde indirim konusu yapılabilmesi için, gelirin elde edildiği dönem ile ilişkili olması ve bu dönem sonuna kadar ödenmiş olması gerekmektedir. Gelir vergisi uygulamasında

²⁶⁸Zeliha Gündoğdu, "Bireysel Emeklilik Katkı Payları ve Şahıs Sigorta Primlerinin Vergi Matrahından İndirilmesi", **Vergi Raporu**, Sayı:103, Nisan 2008, s.80.

vergilendirme dönemi takvim yılıdır. Bununla birlikte, tevkif yoluyla ödenen vergilerde, istihkak sahipleri ayrıca yıllık beyanname vermeye mecbur değillerse tevkifatın ilgili bulunduğu dönemler vergilendirme dönemi sayılmakta ve kesilen vergiler gelir vergisinin yerine geçmektedir. Buna göre, yıllık beyanname indirim konusu yapılacak prim veya katkı payının, beyannamenin ilgili olduğu yıl ile ilişkili olması ve bu yılın sonuna kadar ödenmesi, ücretlere ilişkin indirimde ise ücretin ilgili olduğu ay ile ilişkili olması ve bu aylık dönemin sonuna kadar ödenmiş olması gerekmektedir.

Ölüm, kaza gibi risklere karşı yaptırılan şahıs sigortaları belirli bir dönemi kapsamakta ve bu dönem için hesaplanan prim peşin olarak veya taksitler halinde ödenabilmektedir. Birikimli sigortalar ve bireysel emeklilik sisteminde ise prim veya katkı payları aylık, üç aylık, altı aylık ve yıllık dönemler itibarıyla belirlenebilmekte ve ödenmektedir.

Zarar beyanı ya da oran ve tutar sınırlamaları dolayısıyla yıllık beyanname indirim konusu yapılamayan prim veya katkı paylarının daha sonraki yıllarda indirim konusu yapılması mümkün değildir. Aynı şekilde ücretlilerin ödediği prim ve katkı payının ilgili olduğu ayda indirilemeyen kısmı, izleyen aylara ait ücretin matrahından indirilemeyecektir.

Sözleşmede dönem için belirlenen katkı payının üzerinde ödeme yapılması ve bu ödemenin ileriki dönemler için ödenmesi gereken katkı payı olarak kabul edilmesi halinde, ödenen katkı payı ilgili olduğu dönemde indirim konusu yapılabilecektir. Sözleşmede o dönem için ödenmesi öngörülen katkı payı tutarının üzerinde ödeme yapılması ve bu fazlanın ödemenin yapıldığı döneme ilişkin katkı payı olarak kabul edilmesi halinde, indirim hakkı sadece o dönemle ilgili olarak kullanılabilir olup oran ve tutar yönünden sınırlamalar nedeniyle indirilemeyen kısım, daha sonraki dönemlerde indirilemeyecektir.

Ödenmemiş prim veya katkı payları, sigorta poliçesi veya emeklilik sözleşmesi bulunsun dahi indirim konusu yapılamamaktadır. Geçmiş dönemlere ilişkin olarak yapılan prim ve katkı payı ödemelerinin düzeltme yoluyla ödemenin ilgili olduğu dönemin matrahının tespitinde indirim konusu yapılması da mümkün değildir. Ancak ödemenin geçmiş dönem, cari dönem veya izleyen dönemleri de içeren bir ödeme olması halinde, geçmiş döneme ilişkin prim ve katkı payı tutarı da ödemenin ilgili olduğu kalan aylarda indirim konusu yapılabilecektir.

Bireysel emeklilik ve şahıs sigorta şirketlerine ödenen prim ve katkı paylarının indirim konusu yapılması sırasında yukarıda belirtilen koşulları sağlanmasına dikkat edilmesi gerekmektedir. Bu vergisel teşvikten yararlanan kişinin gerçek usulde vergilendirilen gelir vergisine tabi ücretli ya da yıllık gelir vergisi beyannamesi vermekle yükümlü olması gerekmektedir. Ayrıca işverenler tarafından ücretliler adına bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı paylarının, ücretlerle ilişkilendirilmeksizin, ticari kazancın tespitinde gider olarak indirilmesine de imkân tanınmaktadır²⁶⁹.

²⁶⁹ Gündoğdu, s.84.

1.10. Ölüm Halinde Genç Girişimcilerde Kazanç İstisnası

193 sayılı GVK'nın mükerrer 20'inci maddesi 10.02.2016 tarihinde 6663 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile birlikte yeniden düzenlenerek yürürlüğe girmiştir. İlgili madde hükmü;

Ticari, zirai veya mesleki faaliyeti nedeniyle adlarına ilk defa gelir vergisi mükellefiyeti tesis olunan ve mükellefiyet başlangıç tarihi itibarıyla yirmi dokuz yaşını doldurmamış tam mükellef gerçek kişilerin, faaliyete başladıkları takvim yılından itibaren üç vergilendirme dönemi boyunca elde ettikleri bu kazançlarının 75.000 Türk lirasına kadar olan kısmı, aşağıdaki şartlarla gelir vergisinden müstesnadır.

şeklinde düzenlenmiştir. Bahsi geçen madde de sıralanan şartlardan biri “Ölüm nedeniyle faaliyetin eş ve çocuklar tarafından devralınması hâli hariç olmak üzere, faaliyeti durdurulan veya faaliyetine devam eden bir işletmenin ya da mesleki faaliyetin eş veya üçüncü dereceye kadar (bu derece dâhil) kan veya kayın hısımlarından devralınmamış olması” dır.

292 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde²⁷⁰;

Ölüm dolayısıyla eş ve çocuklar tarafından işletmenin veya mesleki faaliyetin devralınması halinde, devralan eş veya çocuklar istisnaya ilişkin şartların tamamını taşımaları kaydıyla, ölen mükellefin istisnadan faydalanıp faydalanmadığına bakılmaksızın devralan eş veya çocuklar istisnadan üç vergilendirme dönemi boyunca yararlanır.

açıklamasında bulunulmuştur. Tebliğde yer alan “ ölen mükellefin istisnadan faydalanıp faydalanmadığına bakılmaksızın” ifadesi ölen kişinin kazanç istisnasının yararlanıp yararlanmamasının eş veya çocuklar için istisnadan yararlanması için bir engel teşkil etmeyeceği ifade edilmiştir²⁷¹.

İlgili tebliğde konuyla ilgili de örnek verilmiştir. Örnek;

4/4/2016 tarihinde kırtasiye işletmeciliği faaliyetine başlayan ve istisnadan yararlanma şartlarının tamamını taşıyan Bay (C), söz konusu istisnadan bir yıl yararlandıktan sonra 3/2/2017 tarihinde vefat etmiştir. İşletmeyi devralan eş istisnaya ilişkin diğer şartları taşımaktadır. Buna göre, 2017 yılına ilişkin istisna tutarından; Bay (C) adına mirasçılar tarafından 1/1/2017 - 3/2/2017 kıst dönemi için verilen yıllık gelir vergisi beyannamesinde yer alan kazanç dolayısıyla tam olarak yararlanılacaktır. Ayrıca, işletmeyi devralan eş de 4/2/2017-31/12/2017 döneminden itibaren üç vergilendirme dönemi boyunca (2017, 2018, 2019 yıllarında) istisnadan tam olarak yararlanacaktır.

²⁷⁰Resmi Gazete, 05.05.2016 Tarih, 292 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği.

²⁷¹Serkan Acuner, “Genç Girişimcilere Yönelik Kazanç İstisnası”, Vergi Dünyası, Sayı:418, Haziran 2016, s.160.

Örnekte de ifade edildiği gibi kıst dönem faaliyetleri bir takvim yılı olarak değerlendirilmekte ve istisna tam olarak uygulanmaktadır²⁷².

1.11. Gelir Vergisi Beyannamesinin Verilme ve Ödenme Süresinde Yaşanan Sorun

Bir takvim yılına ait yıllık gelir vergisi beyannamesi izleyen yılın mart ayı başından yirmi beşinci günü akşamına kadar verilmekte ve iki eşit taksit halinde mart ve temmuz ayı sona kadar ödenmesi gerekmektedir. Ölüm hali için GVK'da özel bir düzenleme yapılmıştır. Bu düzenlemeye göre bir takvim yılı içinde ölüm halinde yıllık beyanname ölüm tarihinden itibaren dört ay içinde verilmesi gerekmektedir (GVK.md.92). Ancak kanun hükmünde yer alan “*takvim yılı içerisinde*” ifadesi çelişki yaratmaktadır. Çünkü bazı görüşler takvim yılı içerisinde ifadesi sebebiyle sadece kıst döneme ait yıllık beyannamenin dört ay içerisinde verilmesi gerektiğini, bir önceki takvim yılına ait beyannamenin VUK'un 16'ncı madde hükmüne göre beyanname verilmesi süresine üç ay eklenmesi gerektiği yönündedir. Bu durumla ilgili mirasçılarının vergisel yükümlülükleri rehberinde “*ölüm halinde içinde bulunulan yıla ait ve geçmiş yıla ait beyanname dört ay içinde verilmelidir. Geçmiş yıl beyannamesi için farklı bir tarih belirlenmesi söz konusu değildir*” ifadesi yer almaktadır²⁷³. Keza Danıştay'ın da mirası reddetmeyen mirasçılarının yıllık gelir vergisi beyannamesini dört ay içerisinde vermeleri gerektiğine dair kararları bulunmaktadır²⁷⁴.

Yıllık gelir vergisi beyannamesinin ölüm halinde ne zaman verileceğine dair hüküm bulunurken ödeme zamanı ile ilgili bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu sebeple VUK'un 112'inci²⁷⁵ madde hükmüne göre beyanname verme süresi içinde ödenmesi gerekmektedir.

²⁷² Ahmet Gündüz, “Basit Usule Tabi Mükelleflerde Kazanç İndirimi ve Genç Girişimcilere Tanınan Kazanç İstisnası”, **Mali Çözüm Dergisi**, Eylül-Ekim 2017, (İstisna), s.236.

²⁷³ GİB, Mirasçılarının Vergisel Yükümlülükleri Rehberi, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Yayın No:359, Temmuz 2020, s.20.

²⁷⁴ Danıştay, 3.Daire, E.1984/1636, K.1984/3219, <https://www.hukukturk.com/Goster?v=GE95G7hJ5kG>, (01.06.2021).

²⁷⁵ VUK Madde 112, “*Memleketi terk ve ölüm gibi mükellefiyetin kalkmasını mucip haller dolayısıyla beyan üzerine tarh olunan vergiler, beyanname verme süreleri içinde ödenir*”.

Yıllık gelir vergisi beyannamesinin hangi mirasçılar tarafından verilmesi gerektiğine dair de bir hüküm yer almamaktadır. Bu sebeple VUK'un 164'üncü²⁷⁶ madde hükmü gereğince mirasçılardan herhangi birinin ölümü bildirmesi yeterli olmakta ve birinin bildirmesi ile diğer mirasçıların bu ödevi yerine getirme yükümlülüğü kalkmaktadır.

2. 3065 SAYILI KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU AÇISINDAN DEĞERLENDİLMESİ

Katma Değer Vergisi (KDV) uygulamaya konulduğu tarihten bu yana devlet için önemli gelir kaynağı olan bir harcama vergisi türüdür. Her türlü mal ve hizmetlerin tedavülünden alınmaktadır. Ölüm hali diğer vergi türlerinde olduğu gibi KDV'yi de etkilen bir durumdur. Bu bölümde bunu irdeleyeceğiz.

2.1. Ölüm Halinde KDV Beyannamesinin Verilme Zamanı

Katma değer vergisi, aksine bir hüküm olmadıkça mükelleflerin yazılı beyanı ile tarh olmaktadır. Mükellef veya vergi sorumluları KDV beyanlarını, vergilendirme dönemini takip eden ayın yirmi dördüncü günü akşamına kadar ilgili vergi dairesine vermekle yükümlüdür. Katma değer vergisinin vergilendirme dönemi bir aydır.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 41/4'üncü hükmüne göre; işin bırakan mükelleflerin KDV beyannamesini verme zamanı işin bırakıldığı tarihi izleyen ayın yirmi dördüncü günü akşamına kadar verilmesi gerekmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun 164'üncü madde hükmünde ölüm işi bırakma olarak kabul edilmektedir. Buna göre ölüm halinde KDV beyannamesi ölüm tarihini izleyen ayın yirmi dördüncü günü akşamına kadar verilmesi gerekmektedir. Fakat VUK'un 16'ıncı madde hükmüne göre; vergi kanunlarında hüküm olmadıkça, ölüm sebebiyle mirasçılara geçen ödevlerin yerine getirilmesinde, bildirim ve beyanname sürelerine üç ay eklenmektedir. Bu durumda iki madde çakışmaktadır. Fakat Türk Medeni Kanunu'nun da mirasçılara mirası red veya kabul için verilen üç aylık süreyi de göz önünde bulundurur ise beyannamenin VUK'un 16'ıncı madde hükmünde belirtilen

²⁷⁶VUK Madde 164, "Mirasçılardan her hangi birinin ölümü bildirmesi diğer mirasçıları bu ödevden kurtarır".

süre de verilmesi daha uygun görülmektedir. Fakat bazı yazarların düşünceleri; Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 41/4'üncü maddesinde belirtilen durumun VUK'un 16'ıncı madde hükmü açısından vergi kanunlarında bulunan özel bir hüküm olarak değerlendirilmesi gerektiği ve üç ay beklenilmesine gerek olmadığı yönündedir.

KDV beyannamesinin ödeme zamanı ise VUK'un 112'inci madde hükmüne göre beyanname verme süresi içindedir.

2.2. Telif Kazançları İstisnasının Ölüm Halinde KDV Uygulaması

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun (KDVK) 1'inci maddesinin 1'inci fıkrasında; *“Ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler”* denerek serbest meslek faaliyeti dolayısıyla yapılan hizmetleri KDV'nin kapsamına almıştır. Fakat devamlı bir şekilde yapılması gerektiğini arızı olarak yapılan faaliyetlerin KDV kapsamına girmeyeceği ifade edilmiştir²⁷⁷.

GVK'nun 18'inci madde hükmünde yer alan işlerin arızı veya devamlı yapılmasının telif kazançları istisnasında bir önemi yoktur. İlgili maddenin devamında bununla ilgili *“yazılı kazançların arızı olarak elde edilmesi istisna hükmünün uygulanmasına engel teşkil etmez”* şeklinde düzenleme bulunmaktadır. Fakat KDV açısından bir önemi bulunmaktadır. Çünkü arızı olarak yapılan serbest meslek işinden elde edilen gelir serbest meslek kazancı olmamaktadır. Bu kazanç gelir türlerinden diğer kazanç ve iratlara girmektedir. Bu sebeple telif kazançlarını doğuran işin arızı olarak yapılması halinde serbest meslek faaliyeti oluşmayacak ve elde edilen gelir katma değer vergisinin konusuna girmeyecektir. Telif kazancını doğuran işin devamlı olarak yapılması halinde serbest meslek faaliyeti ortaya çıkmış olacak ve elde edilen gelir katma değer vergisinin konusuna girecektir²⁷⁸.

Serbest meslek faaliyetlerini mutad ve sürekli olarak yapan kişiler KDV mükellefi olmaktadır. Fakat 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 18'inci maddesinde yer alan teslim ve hizmetleri münhasıran ilgili kanunun 94'üncü

²⁷⁷Demirel, Günaydın ve Okur, s.215.

²⁷⁸Yılmaz Özbacı, **Katma Değer Vergisi Kanunu**, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2002, (KDVK), s.85.; Nuri Değer, **Açıklamalı ve Uygulamalı Katma Değer Vergisi Kanunu**, 4.Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2011, s.197.

maddesinde sayılan kişi, kurum ve kuruluşlara yapanların hesaplayacakları KDV'nin, bu kişi veya kurumlar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilmeleri gerekmektedir. Serbest meslek erbabının bu uygulamadan faydalanabilmesi için KDV mükellefiyetinin sadece Gelir Vergisi Kanununun 18 inci maddesi kapsamına giren işlemlerden ibaret olması ve işlemlerinin tamamının aynı Kanunun 94 üncü maddesinde sayılan kişi, kurum ve kuruluşlara yapılması gerekmektedir. Ayrıca, sorumluluk uygulaması kapsamında işlem yapılabilmesi için Gelir Vergisi Kanununun 18 inci maddesi kapsamına giren işlemleri yapan kişilerin, bu şekilde işlem yapılmasını önceden vergi sorumlusuna (Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinde sayılanlara) bildirmesi gerekmektedir. İşlemlerine ait verginin beyan ve ödeme mükellefiyeti sorumlular tarafından yerine getirilen serbest meslek mensupları (193 sayılı GVK'nın 18'inci maddesinde sayılanlar) ayrıca KDV beyannamesi vermezler ve defter tutmazlar. İşlemin vergilendirilmesi Vergi Usul Kanunu'nun genel hükümlerine göre yapılmaktadır²⁷⁹.

Konuyu özetler isek, GVK'nın 18'inci maddesinde yer alan faaliyetler devamlılık arz ediyorsa, gelir vergisinden istisnadır ama katma değer vergisi mükellefi olacaktır. Faaliyet arızı olarak yapılıyorsa katma değer vergisi mükellefiyeti doğmayacaktır. Satışların tamamı GVK'nın 94'üncü madde hükmü uyarınca tevkifat mükellefi olan kişi ve kuruluşlara yapıldığında gelir vergisi kesintisi yapılacak ancak 19 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinin sorumluluk düzenlemesi içinde dahi katma değer vergisi ödemesi olmayacaktır²⁸⁰.

Kanuni mirasçılar tarafından elde edilen telif ve ihtira beratı kazançları da serbest meslek kazancı olarak değerlendirilmektedir. Bu durum GVK'nın 18'inci maddesi dışında 70/6 ve 80/3'üncü mükerrer madde de düzenlenmiştir. Telif hakkı ve ihtira beratının sahibi ile kanuni mirasçılar hukuki olarak aynı planda değerlendirilmiştir. Farklılık kanuni mirasçıların yapacakları arızı ve devamlı şekilde serbest meslek faaliyeti sayılacak faaliyetleri yoktur²⁸¹.

²⁷⁹Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği, https://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Tebliğler/KDV/kdv_genteb.htm, (03.03.2020). ; Kaan Demiroğlu, **Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2017, s.34-35. ; Şükrü Kızılot, **Açıklamalı İctihatlı Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, 5.Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2010, s.497-498. ; Ayşe Gülçiçek, **Yorum ve Açıklamalarla Katma Değer Vergisi**, Gelirler Kontrolörleri Derneği, İstanbul, 2015, s.246-249. ; Değer, s.198.

²⁸⁰Özbalcı, Gelir Vergisi Kanunu, 2008, s.153-154.

²⁸¹Özbalcı, Gelir Vergisi Kanunu, 2008, s.155.

2.3. Ödeme Kaydedici Cihazları Kullananların Ölümü Halinde KDV Uygulaması

3100 sayılı Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin ÖKC Kullanma Mecburiyeti Hakkında Kanunla ilgili 1996/1 İç Genelgesine göre; *“193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun 81’inci maddesine göre ferdi bir işletme sahibinin ölümü nedeniyle, varlıklarının kanuni mirasçılara devrinde, varlıklarla birlikte ödeme kaydedici cihazda devir olacaktır. Devir sonucunda ödeme kaydedici cihazın mali hafızasının değiştirilmesi zorunlu değildir”* ifadesi yer almaktadır. İlgili genelgeye göre sadece mükellefiyette değişiklik olmuş olmaktadır. Devir işlemleri tamamlanmadan önce ödeme kaydedici cihazda bulunan mali bilgiler vergi dairesi tarafından tespit edilmesi gerekmektedir. Ayrıca ödeme kaydedici cihaza ait önceki levha iptal edilerek yeni levhanın da çıkarılması gerekmektedir²⁸². Bununla ilgili 3100 sayılı Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin ÖKC Kullanma Mecburiyeti Hakkında Kanun’un 4/3’üncü maddesinde *“Yetkili mercilere gerekli kayıt ve tasdik işlemi yaptırılmadan veya ruhsatsız olarak ödeme kaydedici cihazlar, satılamaz, kiralanamaz, devredilemez veya diğer yollarla kullandırılmaz”* ibaresi bulunmaktadır.

Mirasçılar bu işlemleri ölüm tarihinden itibaren bir ay içerisinde vergi dairesine başvurarak yapmaları gerekmektedir. 3100 sayılı Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin ÖKC Kullanma Mecburiyeti Hakkında Kanunla ilgili 50 Seri No’lu Genel Tebliğinde; *“İşi bırakma tarihinden itibaren bir ay içerisinde vergi dairesince görevlendirilecek bir memura, ödeme kaydedici cihazlarında kayıtlı olan ve yukarıda A/2-a bölümünde belirtilen mali bilgileri tutanakla tespit ettireceklerdir”* ibaresi bulunmaktadır. VUK’a göre ölüm işi bırakma hükmündedir. Bu sebeple mirasçılar işlemlerini bir ay içerisinde bildirimde bulunmamaları durumunda 3100 sayılı Kanun’un 8/2 maddesi hükmüne göre her bir tespit için ayrı ayrı olmak üzere birinci derece usulsüzlük cezalarının beş katı kesilmektedir.

3100 sayılı Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin ÖKC Kullanma Mecburiyeti Hakkında Kanunla ilgili 10.09.1997 tarihli Özelgedeki;

²⁸² A. Murat Yıldız, **Ödeme Kaydedici Cihaz Rehberi**, Yıldız YMM Denetim ve Danışmanlık, Ankara, 2004, s.22.

Mükellefin mirası reddetmemiş mirasçıları tarafından bu durumun ölüm tarihinden itibaren bir ay içerisinde ilgili vergi dairesine bildirilmesi ve işi bırakma bildiriminde bulunulacak süre içerisinde de anlaşmalı matbaalara bastırılmış veya notere tasdik ettirilmiş belgelerden, kullanılmamış olanlar ile en son kullanılan ciltleri bağlı bulunulan vergi dairesine ibraz ederek kullanılmamış belgelerin iptal edilmesini sağlamaları gerekmektedir.

Bu itibarla mükellefin ölüm tarihinden itibaren, adına tasdik edilmiş veya basılmış bulunan belgeler ile adına fiş verecek şekilde programlanmış ödeme kaydedici cihazın, mirasçıları tarafından kullanılması mümkün bulunmamakta olup, bu belgelerin ve ödeme kaydedici cihazın (muris adına fiş verecek şekilde) kullanılması halinde kullanılan belgelerin hiç düzenlenmemiş sayılması ve belge nevine ilişkin olarak Vergi Usul Kanununun 353. maddesinin 1 veya 2 numaralı bentlerine göre özel usulsüzlük cezası kesilmesi gerekmektedir.²⁸³

ifadeleri yukarıdaki bilgileri desteklemektedir.

2.4. Adi Ortağın Ölümü Halinde KDV Uygulaması

Katma değer vergisi yönünden adi ortaklıklar işletme bazında düşünülmektedir. Bununla ilgili 25 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde²⁸⁴;

Katma Değer Vergisi uygulamasında adi ortaklıklar bağımsız işletme birimleri olarak ayrı vergi mükellefiyetine sahiptir. Buna göre; adi ortaklıklarca defter tutma, belge düzenleme, muhafaza ve ibraz gibi vergi ödevleri ile beyanname verme ve vergi ödeme gibi mükellefiyetlerin ortaklardan ayrı olarak yerine getirilmesi, ortaklığın katma değer vergisi ile ilgili hesaplarının, ortakların varsa şahsi işletmelerindeki işlemlerden ayrı yapılması gerekmektedir.

açıklamasında bulunulmuştur. İlgili tebliğin devamında ortaklığın sona ermesini doğurmayan hisse devirlerinde katma değer vergisine tabi olunmayacağı, ama ortaklığı sona erdiren hisse devirlerinin katma değer vergisine tabi olunacağı belirtilmiştir.

Adi ortaklığın sona erme sebeplerinden biri eğer sözleşmede ortaklığın mirasçılar ile sürdürülmesine dair bir hüküm yok ise bir ortağın ölümüdür. Eğer sözleşmede mirasçılar ile sürdürülmesine dair bir hüküm var ise katma değer vergisine tabi olup olmayacağı mirasçıların tutumuna bağlı olmaktadır. İki ortaklı adi ortaklıklar da mirasçılar adi ortaklıktan kaynaklanan miras payını alıp diğer ortak ile adi ortaklığın faaliyetine devam ederler ise katma değer vergisine tabi olmayacaklardır. Eğer mirasçılar ortaklıktan kaynaklanan miras paylarını üçüncü

²⁸³GİB, 10.09.1997 Tarih, B.07.0.GEL.0.65/6523-22/38714 Sayılı Özelge.

²⁸⁴Resmi Gazete, 24.02.1987 Tarih, 25 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği.

kişi/kişilere devretmeleri ve ortaklık faaliyetlerinin devam etmesi durumunda da katma değer vergisine tabi olunmayacaktır. Mirasçılar işe devam etmeme kararı vermeleri durumunda ortak sayısı bire düşecek ve ortaklık vasfı olmayacaktır. Bu durumda adi ortaklık sona erecek ve katma değer vergisine tabi olunacaktır. Adi ortaklıkların ikiden fazla kişiden oluşmaları durumunda bir ortağın ölümü ortak sayısını ikinin altına düşürmeyecektir. Bu durumda mirasçılar adi ortaklık faaliyetine ister kendileri devam etsinler ister miras paylarını üçüncü kişi veya kişilere ya da mevcut ortaklara devretsinler ortaklık devam edeceğinden dolayı katma değer vergisine tabi olunmayacaktır²⁸⁵.

Adi ortaklığın mirasçılar tarafından işe devam etmeme kararı vererek ortaklıktan kaynaklanan miras paylarını diğer ortağa devretmeleri sebebiyle ortaklığın sona ermesi halinde

*ortaklıkça, devralan ortak veya ortaklara teslim edilen toplam mal bedeli üzerinden katma değer vergisi hesaplanacaktır. Ortaklık tarafından düzenlenecek olan faturada ayrıca gösterilecek olan bu vergi ilgili dönem işlemleri ile birlikte adi ortaklığın son beyannamesine dâhil edilerek beyan edilecek, devralan ortak veya ortaklar tarafından ise genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapılabilecektir.*²⁸⁶

3065 sayılı KDVK'nın 44'üncü madde hükmüne göre adi ortaklıklarda verginin ödenmesi bakımından ortakların hepsi müteselsilen sorumlu olmakla beraber herhangi biri tarhiyata muhattap tutulmuştur. Bu sebeple yukarıda bahsedilen tebliğde;

Katma değer vergisi yönünden işletme bazında değerlendirilen adi ortaklıklarda katma değer vergisi beyannamesi ortaklık adına düzenlenecek ve ortaklardan birisi tarafından imzalanmak suretiyle ilgili Vergi Dairesine verilecek olmakla birlikte, ortakların verginin ödenmesi bakımından müteselsil sorumluluk taşımaları nedeniyle, işlemlerde kolaylık sağlanması açısından adi ortaklık adına düzenlenecek beyannameye, ortakların adı, soyadı, adresleri ve bağlı bulundukları vergi dairelerini gösteren bir listenin eklenmesi gerekmektedir.

açıklamasında bulunulmuştur.

²⁸⁵Bülent Sezgin, “Adi Ortaklık Hisse Devirlerinin KDV Kanunu Karşısındaki Durumu”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:98, 2010, s.198-199.

²⁸⁶Resmi Gazete, 24.02.1987 Tarih, 25 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği.

2.5. Gelir Vergisi Kanunu’nun 81’inci Maddesi Kapsamındaki İşlemlerin KDV Uygulaması

193 sayılı GVK’nın 81’inci madde hükmünde; “*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*” gereğince vergilendirilmeyecek değer artış kazançları olarak düzenlenmiştir. 3065 sayılı KDVK’nın 17/4-c madde hükmüne göre de “*Gelir Vergisi Kanununun 81 inci maddesinde belirtilen işlemler*” ifade edilerek istisna kapsamına alınmıştır. Yani ferdi bir işletme sahibinin ölümü halinde kanuni mirasçılar tarafından ferdi işletmenin faaliyetine devam olunması ve mirasçılar tarafından işletmeye dahil iktisadî kıymetlerin kayıtlı değerleriyle aynen devir alınması halinde, ferdi işletmenin muristen mirasçılara devir işlemi KDVK’nın ilgili maddesi gereğince istisna olacak ve devir işleminden dolayı KDV hesaplanmayacaktır²⁸⁷.

İşletmeye mirasçılar tarafından aynen devam edildiğinde, murisin son dönem KDV beyannamesinde sonraki döneme devreden KDV bulunması halinde KDVK’nın 17/4-c maddesi hükmünce mirasçılar tarafından indirilebilecektir²⁸⁸. Konuyla ilgili Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen bir özeldede²⁸⁹;

muristen intikal eden ticari işletmenin bütün varislerce kayıtlı değerleriyle aynen devralınarak faaliyete devam edilmesi halinde, bu devir dolayısıyla katma değer vergisi hesaplanmayacaktır. Ayrıca muris adına verilen son katma değer vergisi beyannamesinde "sonraki döneme devreden katma değer vergisi" olarak beyan edilen bir vergi bulunması halinde bu vergi, yürütülen ticari faaliyet nedeniyle hesaplanan vergiden indirim konusu yapılabilecektir.

yönünde görüş bildirilmiştir.

Şükrü Kızılot’un kişisel görüşü;

KDV Kanunu’nun 17/4-c maddesinde yer alan istisna hükmü düzenlemese dahi, söz konusu devir işlemi KDV’ye tabi olmayacaktır. Çünkü KDV’nin konusunu, Kanun’un 1/1. maddesine göre ticari, sınai, zirai ve mesleki nitelikteki mal teslimleri ve hizmet ifaları oluşturmaktadır. GVK’nın 81. maddesinin mefhumu muhalifinden hareket edildiğinde, bu maddede düzenlenen şartlara uyulmadan

²⁸⁷Kızılot, KDV, s.926-927.

²⁸⁸Kızılot, KDV, s.927.

²⁸⁹Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı, 21.02.2012 Tarih, B.07.1.GİB.4.06.18.02-32164-8374-266 sayılı Özelge.

*yapılan devirlerde değer artış kazancı hesaplanacağı sonucu ortaya çıkmaktadır. Dolayısıyla, değer artış kazancının olduğu işlemler ise, KDV Kanunu'nun 1.Maddesine göre KDV'nin konusuna girmemektedir. Diğer bir ifade ile söz konusu istisna hükmü olmasa dahi düzenlenmemiş olsa dahi, ticari işletmenin muristen mirasçılara intikalinde KDV hesaplanmayacaktır.*²⁹⁰

yönündedir.

Mirasçılar murisin yapmış olduğu faaliyete devam etmemeleri durumunda KDVK'nın 17/4-c maddesindeki istisnadan yararlanmaları mümkün olmamaktadır. Daha öncede bahsedildiği gibi VUK'a göre ölüm işi bırakma hükmündedir²⁹¹. KDVK'nın 3/a madde hükmünde; “*Vergiye tabi malların her ne suretle olursa olsun, vergiye tabi işlemler dışındaki amaçlarla işletmeden çekilmesi*” teslim sayılacağı belirtilmiştir. Ölüm işi bırakma hükmünde olduğundan işletme aktifine kayıtlı ticari mal, demirbaş ve taşınmazların işletmeden çekiş gösterilmesi halinde KDVK'nın 3/a hükmü gereğince KDV hesaplanması gerekmektedir. bu işleme ilişkin hesaplanan KDV ise mirasçılar tarafından muris adına verilecek son dönem KDV beyannamesinde beyan edilecektir²⁹².

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Tarafından “Mükellefin ölümü halinde mirasçıların mükellefiyeti” konulu özelgesinde²⁹³;

Muristen intikal eden ticari işletmenin faaliyetine mirasçılardan bir veya bir kaç tarafından devam edilmesi halinde; Murisin ölüm tarihi ile varislerden biri veya birkaçının mükellefiyet tesis ettirdiği tarih arasındaki dönemde mirasçılarca faaliyette bulunulmuş ise, mirasçıların adi ortaklık halinde faaliyet gösterdiğinin kabul edilmesi gerekir. Bu durumda, adi ortaklık halinde faaliyet gösterilmekte iken bir kısım mirasçıların ortaklıktaki hisselerini diğer varislere veya başka şahıslara satmaları halinde, bu satıştan elde edilen kazancın ticari kazanç olarak vergilendirilmesi gerekmektedir. Adi ortaklık halinde faaliyet gösterilmekte iken ortaklardan bazılarının hisselerini ortaklık sona ermeyecek şekilde diğer ortaklara veya başka şahıslara satmaları halinde bu devir işlemi katma değer vergisine tabi olmayacaktır. Ancak, adi ortaklığın ferdi işletmeye dönüşmesi sonucunu doğuran hisse devirleri katma değer vergisine tabi olup, ortaklık tarafından faaliyete devam edecek ortağa kesilecek faturada ayrıca katma değer vergisi hesaplanacak ve beyan edilecektir.

Murisin ölüm tarihi ile mirasçılardan biri veya birkaçının söz konusu işletmeyi kendi adlarına işletmeye başladıkları tarih arasındaki mirasçılarca faaliyette bulunulmamış ise ölüm tarihi itibarıyla faaliyetin sona erdiğinin kabul edilmesi ve faaliyeti duran işletmeye ait malların intikalinde KDV uygulanmaması gerekir. Bu durumda her bir mirasçının işletmedeki hissesinin, faaliyete devam

²⁹⁰Kızılot, KDV, s.927.

²⁹¹Gülçiçek, s. 583.

²⁹²Kütahya Defterdarlığı, 24.12.2011 Tarih, B.07.4.DEF.0.43.10.00-10669/5992-36 sayılı Özelge.

²⁹³İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 08.08.2011 Tarih, B.07.1.GİB.4.34.19.02-019.01-1220 sayılı Özelge.

edecek mirasçı veya mirasçılara devretmelerinden elde edilecek kazancın değer artış kazancı olarak vergilendirilmesi gerekmektedir.

Faaliyete devam edecek mirasçı, bu şekilde devraldığı mallar için gider pusulası düzenleyecektir. Gider pusulası ile alınan mallar için katma değer vergisi hesaplanması ve indirim konusu yapılması söz konusu değildir.

görüşü bildirilmiştir.

3. 4760 SAYILI ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ KANUNU AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Devlet, Anayasa'nın 61'inci maddesi gereğince malul ve engellilere yönelik çeşitli kanunlarda kolaylıklar sağlamaktadır. Sağladığı kolaylıklardan biri de Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nda (ÖTVK) olup, diğer istisnalar başlığında belli şartları taşımaları şartıyla malul ve engellilerin Özel Tüketim Vergisi (ÖTV) ödemeksizin taşıtların iktisabında bulunmalarına imkân sağlamıştır²⁹⁴. 4760 sayılı ÖTV Kanunu'nun 7'inci maddesi 2'inci bendinde (II) sayılı listede yer alan kayıt ve tescile tâbi mallarda malul ve engellilere yönelik istisna uygulamalarından bahsedilmektedir. İlgili madde hükmünce ölüm halinde (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olanların veraset yoluyla mirasçılara intikalinde ÖTV aranmamaktadır. Aynı şekilde, Kanunun 7/2'nci maddesi kapsamında istisnadan yararlanılarak iktisap edilen araçların veraset yoluyla ÖTV uygulanmaksızın varislere intikal etmesi ve murisin istisnadan yararlandığı tarihten itibaren 5 yıllık sürenin bitimine kadar bütün mirasçılar adına kayıt ve tescilli kalmak koşuluyla, sonradan üçüncü kişilere satışında da ÖTV uygulanmamaktadır²⁹⁵. 4760 sayılı ÖTV Kanunu'nun 15/2-a madde hükmünde bu durum;

²⁹⁴Hakan Ekinci, "Malul ve Emeklilere Yönelik Özel Tüketim Vergisi İstisnasında Son Durum", **Vergi Raporu**, Sayı:108, Eylül 2008, s.62.

²⁹⁵"Öte yandan, Kanunun 7/2'nci maddesi kapsamında istisnadan yararlanarak araç iktisap etmiş olan malul ve engellinin ölümü üzerine aracın mirasçılara intikalinden sonra diğer mirasçıların kendi hisselerinden bir mirasçı lehine feragat etmeleri ve aracın tek bir mirasçı adına tescil edilmesi durumunda ÖTV yönünden aşağıdaki şekilde işlemler tesis edilecektir. Muristen mirasçılara sadece söz konusu aracın intikal etmiş olması, bundan başka mirasçılara intikal etmiş başka bir mal bulunmaması halinde, aracın miras hisselerinin tek bir mirasçıya devredilmesinin, devralan mirasçı açısından kendi miras hissesine karşılık gelen kısmı hariç olmak üzere "veraset yoluyla intikal" olarak değerlendirilmesi mümkün olmayıp; bu işlemin, bir ivaz karşılığı yapılmış ise satım, ivazsız olarak yapılmış ise bağış olarak değerlendirilmesi gerekmekte olup, bu durumda ÖTV Kanununun (15/2-a) maddesi uyarınca, ilk iktisabında ÖTV istisnası uygulanan söz konusu aracın ilk iktisabındaki matrah üzerinden (miras hissesinin karşılığını teşkil eden kısım hariç), mirasçı adına kayıt ve tescil tarihindeki orana göre ÖTV beyan edilerek ödenmesi ve düzenlenecek ÖTV ödeme

(II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tâbi olanların, veraset yoluyla intikaller hariç ilk iktisabında istisna uygulanan malların istisnadan yararlanırlar dışındakilerce iktisabında, ilk iktisabındaki matrah esas alınarak adına kayıt ve tescil işlemi yapıldandan, kayıt ve tescili tarihinde geçerli olan oran üzerinden, bu tarihte özel tüketim vergisi alınır. Kanunun 7'nci maddesinin (2) ve (8) numaralı bentleri çerçevesinde istisnadan yararlanırlar tarafından bu istisnadan yararlanılarak iktisap ettikleri kayıt ve tescile tabi malları 5 yıldan fazla kullanarak elden çıkarmaları durumunda bu hüküm uygulanmaz.

şeklinde ifade edilmiştir.

4760 sayılı ÖTV Kanunu'nun 7'inci maddesi 2'inci bendi;

(II) sayılı listede yer alan kayıt ve tescile tâbi mallardan; a) 87.03 (hesaplanması gereken özel tüketim vergisi ve diğer her türlü vergiler dahil bedeli 200.000 TL'yi aşanlar hariç), 87.04 (motor silindir hacmi 2.800 cm³'ü aşanlar hariç) ve 87.11 G.T.İ.P. numaralarında yer alanların, engellilik oranı % 90 veya daha fazla olan malûl ve engelliler tarafından, b) (Ek: 6/2/2014-6518/56 md.) 87.03 G.T.İ.P. numarasında yer alan (motor silindir hacmi 2.800 cm³ 'ü aşanlar, bütün tekerlekleri motordan güç alan veya alabilenler, sürücü dâhil 8 kişiye kadar oturma yeri olan binek otomobilleri, yarış arabaları, arazi taşıtları hariç), yük taşımasında kullanılıp azami ağırlığı 3,5 tonu aşmayan ve yolcu taşıma kapasitesi istiap haddinin % 50'sinin altında olanlar ile sürücü dâhil 9 kişilik oturma yeri olanların engellilik durumlarının araçları bizzat kullanamayacak ve sürekli olarak tekerlekli sandalye veya sedye kullanmalarını gerektirecek nitelikte olduğunu ilgili mevzuat çerçevesinde alınan engelli sağlık kurulu raporuyla tevsik eden ve engellilik derecesi % 90 veya daha fazla olup tekerlekli sandalye veya sedye ile binilmesine ve seyahat edilmesine uygun tertibat yaptıran malûl ve engelliler tarafından, c) 87.03 (hesaplanması gereken özel tüketim vergisi ve diğer her türlü vergiler dahil bedeli 200.000 TL'yi aşanlar hariç), 87.04 (motor silindir hacmi 2.800 cm³'ü aşanlar hariç) ve 87.11 G.T.İ.P. numaralarında yer alanların, bizzat kullanma amacıyla engelliliğine uygun hareket ettirici özel tertibat yaptıran malûl ve engelliler tarafından, d) (Ek: 4/6/2008-5766/19 md.; Değişik: 6/2/2014-6518/56 md.) Bu bendin (a), (b) ve (c) alt bentleri kapsamındaki araçların aynı alt bentlerde belirtilen malûl ve engelliler tarafından ilk iktisabından sonra deprem, heyelan, sel, yangın veya kaza sonucu kullanılamaz hâle gelmesi nedeniyle hurdaya çıkarılmasında, bu alt bentler kapsamındaki araçları hurdaya çıkaran malûl ve engelliler tarafından, Beş yılda bir defaya mahsus olmak üzere ilk iktisabı.

şeklindedir.

Malul veya engelli tarafından iktisabı yapılan taşıtın, kayıt ve tescil edilmeden malul veya engellinin ölümü halinde bahsedilen istisnadan yararlanamamaktadırlar. Bu durumda taşıtın mükellefe iade edilmemesi halinde,

belgesinin ilgili tescil kuruluşuna verilmek suretiyle mirasçı adına kayıt ve tescil işlemin yapılması gerekmektedir.” ; GİB, “Mirasçıların Vergisel Yükümlülükleri Rehberi”, **Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Yayın No:359**, Temmuz 2020, s.24.

mirası reddetmeyen varis/varisler tarafından kayıt ve tescilden önce taşıta ait ÖTV'nin beyan edilip ödenmesi gerekmektedir²⁹⁶.

Ayrıca 4760 sayılı ÖTV Kanunu'nun 7'inci maddesinin 8'inci bendine göre;

(II) sayılı Listede yer alan kayıt ve tescile tabi mallardan; 87.03 (motor silindir hacmi 1.600 cm³'ü aşanlar hariç), 87.04 (motor silindir hacmi 2.800 cm³'ü aşanlar hariç) ve 87.11 G.T.İ.P. numaralarında yer alanların, 12/4/1991 tarihli ve 3713 sayılı Terörle Mücadele Kanununun ek 1 inci maddesinin ikinci fıkrasının (a) ve (b) bentlerinde sayılan kişilerden hayatını kaybetmiş olanların eş veya çocuklarından birisi, eş ve çocuğu yoksa ana veya babasından birisi tarafından bir defaya mahsus olmak üzere ilk iktisabı.

da istisna kapsamındadır. İlgili maddeye göre;

*hayatını kaybetmiş harp veya vazife malulü sayılanların yakınlarının taşıt alımında istisna uygulamasına ilişkin 7 nci maddesinin birinci fıkrasının (8) numaralı bendi kapsamında ilk iktisabı yapılan taşıtın veraset yoluyla intikalinde başkaca bir şart aranmaksızın bu devir işlemi dolayısıyla ÖTV aranmamaktadır. Varislerin, mezkûr bentte sayılan kişilerden olmaması veya bentte sayılanlardan olmakla birlikte daha önce söz konusu istisnadan yararlanan kişi lehine haklarından feragat etmiş olması, söz konusu taşıtın vergi ödenmeksizin veraset yoluyla intikaline engel teşkil etmemektedir. Ancak, ÖTV uygulanmaksızın varislere intikal eden taşıtın murisin istisnadan yararlandığı tarihten itibaren beş yıllık süre dolmadan varisler tarafından istisnadan yararlanamayanlara satışı veya devrinde ÖTV aranmaktadır.*²⁹⁷

4760 sayılı ÖTV Kanunu'nun geçici 7'inci madde hükmünde belirtilen taşıtların yenilenmesinde uygulanan istisnanın “Yenilemeye konu edilen taşıtın, istisnadan yararlanılan tarihten itibaren iki tam yıl içerisinde satılması, devredilmesi veya sair suretle işletme kayıtlarından çıkarılması şarttır” ve

Bu madde hükmüne göre iktisap edilen taşıtın, ilk iktisap tarihinden itibaren üç tam yıl geçmeden, veraset yoluyla intikaller hariç, devri hâlinde adına kayıt ve tescil işlemi yapıldan, ticari yolcu veya yük taşımacılığı faaliyetinden çekilmesi (hurdaya çıkarılması hariç) hâlinde ise bu madde hükmünden yararlandıktan, taşıtın ilk iktisabındaki matrah esas alınarak, devir veya ticari taşımacılık faaliyetinden çekilme tarihindeki oran üzerinden hesaplanan özel tüketim vergisi alınır.

Yani bahsi geçen istisnadan yararlanılarak iktisap edilen taşıtın veraset yoluyla intikalinde ÖTV aranmamaktadır. Ancak, ÖTV ödenmeksizin veraset yoluyla intikal eden taşıtın, ilk iktisap tarihinden itibaren üç tam yıl geçmeden satış veya devrinde,

²⁹⁶GİB, “Mirasçılarının Vergisel Yükümlülükleri Rehberi”, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Yayın No:359, Temmuz 2020, s.25-26.

²⁹⁷GİB, “Mirasçılarının Vergisel Yükümlülükleri Rehberi”, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Yayın No:359, Temmuz 2020, s.32.

adına kayıt ve tescil işlemi yapıldan, ticari faaliyetten çekilmesi halinde ise varislerden ÖTV aranmaktadır²⁹⁸.

4. 7338 SAYILI VERASET VE İNTİKAL VERGİSİ KANUNU'NDA ÖLÜM İLE İLGİLİ DÜZENLEMELER

Veraset ve intikal vergisi (VİV), servet üzerinden alınan bir vergi türüdür. Servet transferini vergilendirmek için alınan vergi, menkul ve gayrimenkul malların ivazsız olarak el değiştirmelerinden alınmaktadır²⁹⁹. 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu (VİVK) 15.06.1959 tarihiyle yürürlüğe girmiştir. Veraset yoluyla veya ivazsız olarak mal iktisap eden gerçek veya tüzel kişiler VİV'nin mükellefi olmaktadır. Söz konusu intikal eden malları değerleyerek beyannameyle ilgili vergi dairesine de bildirmekle yükümlüdürler³⁰⁰.

Servet üzerinden alınan vergiler dolaysız vergilerdir. Hem Avrupa Birliğine Üye ülkelerin hem de Türkiye'nin vergi sistemlerine bakıldığında toplam vergi gelirleri içindeki payı en yüksek olan vergiler dolaylı vergiler yani harcamalar üzerinden alınan vergilerdir. Dolaysız vergilerin payı dolaylı vergilere göre daha düşüktür. Dolaysız vergilerin kendi içinde ki dağılımına bakıldığında servet üzerinden alınan vergilerin payı gelir ve kurumlar vergisi paylarına göre daha düşük kalmaktadır. Bunun sebebi de tanınan istisna ve muafiyetlerin vergi matrahını daraltıyor olmasıdır³⁰¹.

Veraset ve intikal vergisi ivazsız yollardan edinilen tüm servet unsurlarını kapsamından dolayı genel bir servet vergisidir. Türk Vergi Sisteminde bu kadar geniş kapsamlı başka bir servet vergisi bulunmamaktadır. Miras yoluyla gerçekleşen intikallerin vergilendirilmesinde üç yöntem uygulanmaktadır. Bunlar; terekenin kendisinin vergilendirilmesi, mirasçılarının miras paylarının vergilendirilmesi ve bu ikisinin uygulandığı karma yöntem bulunmaktadır. Türk Veraset ve İntikal Vergisi

²⁹⁸GİB, “Mirasçılarının Vergisel Yükümlülükleri Rehberi”, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Yayın No:359, Temmuz 2020, s.33.

²⁹⁹Tosuner ve Arıkan, Türk Vergi Sistemi, s.521.

³⁰⁰Şükrü Altıparmak, “Veraset ve İntikal Değerleme”, **Vergi Raporu**, Sayı:222, Mart 2018, s.150.

³⁰¹Birol Ubay, “Ölüm Üzerine İntikallerden Alınan Veraset Vergisinin Avrupa Birliğine Üye Ülkeler ve Türkiye'deki Uygulamalarının Karşılaştırılması”, **Vergi Raporu**, Sayı:191, Ağustos 2015, s.112-113.

Kanunu miras paylarının ayrı ayrı vergilendirilmesini benimsemiştir³⁰². Ayrıca veraset ve intikal vergisi düzenli olarak alınan bir vergi olmayıp konusu itibarıyla ölüm olayının ya da karşılıksız intikallerin gerçekleşmesi sonucunda alınan arazi bir vergidir³⁰³.

4.1. Veraset ve İntikal Vergisinin Konusu

7338 sayılı VİVK'nın 1'inci madde hükmüne göre;

Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetinde bulunan şahıslara ait mallar ile Türkiye'de bulunan malların veraset tarikiyle veya her hangi bir suretle olursa olsun ivazsız bir tarzda bir şahıstan diğer şahsa intikali Veraset ve İntikal Vergisine tabidir.

Bu vergi, Türk tabiiyetinde bulunan şahısların ecnebi memleketlerde aynı yollardan iktisabedecekleri mallara da şamildir.

Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetindeki bir şahsın Türkiye hudutları dışında bulunan malını veraset tarikiyle veya sair suretle ivazsız bir tarzda iktisabeden ve Türkiye'de ikametgâhı olmayan ecnebi şahıs bu vergi ile mükellef tutulmaz.

şeklinde düzenlenmiştir. Kanun maddesinde ifade edildiği gibi uygulama alanlarının belirlenmesi bakımından hem şahsılık hem de mülkilik ilkesine yer verilmiştir. Şahsılık ilkesi gereğince Türkiye Cumhuriyeti vatandaşlarına ait Türkiye içi ve/veya dışında bulunan malların veraset veya herhangi bir sebepten kaynaklı ivazsız intikalleri vergilendirilmektedir³⁰⁴. Fakat Türkiye'de bulunan bir şahsın, Türkiye sınırları dışında bulunan malını veraset yoluyla veya ivazsız bir şekilde iktisap eden ve Türkiye'de ikametgâhı olmayan yabancı şahıslara intikali bu verginin konusuna girmez. Ancak iktisap eden ve Türkiye'de ikametgâhı olan yabancı şahıs bu vergiye tabidir³⁰⁵. Mülkilik ilkesi gereğince ise Türkiye'de bulunan tüm malların veraset veya herhangi bir suretle olursa olsun ivazsız bir şekilde bir kişiden başka bir kişiye geçmesini vergilendirmektedir³⁰⁶. Bu bilgiler aşağıdaki tabloda gösterilmiş olmaktadır

³⁰²Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, 27.Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2018, s.374.

³⁰³Havva Şafak ve Hatice Yurtsever, "Servet Vergilerinden Veraset ve İntikal Vergisi Üzerine Değerlendirmeler", **Ege Akademik Bakış Dergisi**, Cilt:15, Sayı:1, 2015, s.27. (27-38)

³⁰⁴Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce ve Adnan Gerçek, **Türk Vergi Sistemi**, 15.Baskı, Ekin Basın Yayın Dağıtım, Bursa, 2018, s.399-400.

³⁰⁵Altıparmak, s.151.

³⁰⁶Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s.400.

Tablo 1: Şahsiliik ve Mülkiliik İlkesine Göre Verginin Konusu Mallar

Malın Ait Olduğu Kişi	Malın Nerede Olduğu	Malın İntikal Ettiği Kişinin		Vergi Konusuna
		Vatandaşlığı	İkametgâh	
Türk Vatandaşı	Türkiye	Türk Vatandaşı	Türkiye İçi veya Dışı	Girer
		Yabancı		
	Türkiye Dışı	Türk Vatandaşı	Türkiye İçi	
		Yabancı		
		Girmez		
Yabancı	Türkiye	Türk Vatandaşı	Türkiye İçi veya Dışı	Girer
		Yabancı		
	Türkiye Dışı	Türk Vatandaşı	Dışı	Girmez
		Yabancı		

Kaynak: Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s.400.

Veraset ve intikal vergisinin konusunu; “*veraset yoluyla (vasiyet, miras) veya ivazsız olarak (bağış, piyango, kura, tesadüf oyunu v.b. yollardan) bir kişinin mal varlığından diğer kişinin mal varlığına geçen menkul ve gayrimenkul mallar teşkil etmektedir*”³⁰⁷ olarak özetleyebiliriz. Ayrıca kumar kazancının da veraset ve intikal vergisine tabi tutulması gerektiğini söyleyen Danıştay kararları da bulunmaktadır³⁰⁸.

7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu’nun 2’inci maddesinde bazı kavramlara yer verilerek ilgili verginin sınırları da bir bakıma çizilmiş olmaktadır. İlgili madde;

Şahıs tabiri; hilafına sarahat olmadıkça hakiki ve hükmi şahısları; “Mal” tabiri; mülkiyete mevzu olabilen menkul ve gayrimenkul şeylerle mameleke girebilen sair bütün hakları ve alacakları; “Veraset” tabiri; miras vasiyet ve miras mukavelesi gibi ölüme bağlı tasarrufları; “İvazsız intikal” tabiri; hibe yoluyla veya her hangi bir tarzda olan ivazsız iktisapları; (Maddi ve manevi bir zarar mukabili verilen tazminatlar ivazsız sayılmaz.)

şeklindedir.

Yukarıda ifade edilenler üzerine verginin konusuna hem ölüme bağlı olarak gerçekleşen intikaller hem de sağ kişiler arasında gerçekleşen bir tasarruf sonucunda oluşan ivazsız intikaller girmektedir. Bunun sonucunda veraset ve intikal vergisi,

³⁰⁷Tosuner ve Arıkan, Türk Vergi Sistemi, s.521.

³⁰⁸Danıştay 7.Daire, 15.04.1999 Tarih E: 1998/96, K: 1999/1502 Sayılı Karar.

veraset vergisi ve ivazsız intikaller vergisi olmak üzere iki ayrı vergi kapsamına almaktadır. İlgili verginin kapsamında olan ivazsız intikaller ayrıca gelir vergisinin konusuna girmemektedir. Ya da gelir vergisinin konusuna giren ikramiye, ödül ve diğerleri VİV'nin konusuna girmemektedir³⁰⁹.

4.2. Veraset ve İntikal Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 19'uncu maddesinde; "*Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar*" şeklinde tanımlanmıştır. 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 5'inci maddesine göre veraset ve intikal vergisinde vergiyi doğuran olay ise veraset yoluyla veya ivazsız bir tarzda mal iktisap edilmesidir. Veraset, "*bir kişinin ölümü sonucunda onun malvarlığı üzerinde mirasçılarının iktisap ettikleri hukuki durum*"³¹⁰ olarak tanımlanmaktadır. Ölüm ile beraber miras hukuku kuralları devreye girmekte ve ölene ait malvarlığı ile beraber şahsına bağlı olmayan mal ve haklar bir bütün olarak mirasçılara intikal etmektedir. Gaiplik de ölüm gibi sonuçlar doğurmaktadır³¹¹.

Vergiyi doğuran olayın olması için ölüm tek koşul değildir. Çünkü mirası reddeden mirasçılar da vergi mükellefi yapılması söz konusu olmaktadır. Bu yüzden daha öncede belirtildiği gibi mirasçılara bir bütün olarak geçen mirasın mirasçılar tarafından kabul edilmesi de gerekmektedir. Mirasçıların mirası reddetmesi durumunda vergiyi doğuran olay meydana gelmemektedir. Ayrıca mirasın kanun gereği kendiliğinden mirasçılara bir bütün olarak geçmesi de vergiyi doğuran olay için geçerli değildir. Çünkü miras payları mirasçılar tarafından iktisap edilmediği sürece vergiyi tarh ve tahakkuk ettirmekte mümkün olmamaktadır³¹².

Veraset dışında gerçekleşen ivazsız intikaller ise, sağ olan kişilerden birinin ivazsız olarak başka birinin lehine yapmış olduğu tasarruf işlemleridir³¹³.

³⁰⁹Erdoğan Öner, **Türk Vergi Sistemi**, 9.Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2019, s.318-319.

³¹⁰Yaşar Turgut Mumcu, **Veraset ve İntikal Vergisi**, Onur Yayıncılık, Ankara, 1992, s.101.

³¹¹Mehmet Maç ve Tarık Jamali, **Veraset, Hibe ve Ölüm** (E-Kitap), BDO Yayıncılık, 1.Madde, s.11.

³¹²Yusuf Karakoç, **Türk Miras Hukuku Açısından Veraset ve İntikal Vergisi**, Ankara Üniversitesi Basımevi, Ankara, 1990, (Miras Hukuku) s.84.

³¹³Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s.401.

Gayrimenkul malların ve hakların iktisabında tapuya tescil ile, menkul mallarda ise fiziki (hukuken iktisap) olarak tasarrufun geçmesi ile intikal gerçekleşmektedir³¹⁴.

İvazsız intikal, yapılan bağışlar ve karşılığında maddi bir ödeme yapılmayan her türlü hak ve menfaatler ile piyango ve kura çekilişlerinden kazanılan taşınır ve taşınmaz ikramiyeleri kapsamaktadır³¹⁵. Maddi ve manevi tazminatlar ivazsız sayılmadıkları için vergi dışı bırakılmışlardır (VİVK md.2/d).

6098 sayılı Borçlar Kanunu’nun 611’inci maddesinde; *“bakım borçlusunun bakım alacaklısını ölünceye kadar bakıp gözetmeyi, bakım alacaklısının da bir malvarlığını veya bazı malvarlığı değerlerini ona devretme borcunu üstlendiği sözleşmedir”* şeklinde ölünceye kadar bakma sözleşmesi tanımlanmıştır. Karşılıklı borç doğuran bir sözleşme olduğundan dolayı ivazlı intikal olarak değerlendirilir ve vergi dışında bırakılmaktadır³¹⁶.

4.3. Veraset ve İntikal Vergisinin Mükellefi

7098 sayılı VİVK’nın 5’inci maddesi; *“Veraset ve İntikal Vergisinin mükellefi, veraset tarikiyle veya ivazsız bir tarzda mal iktisap eden şahıstır”* şeklinde ilgili verginin mükellefini tanımlamıştır. Buradaki “şahıs” ifadesinden mükelleflerin hem gerçek kişi (şahıs) hem de tüzel kişi (şahıs) olduğu anlaşılmaktadır. Gerçek kişi insandır. 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu’nun 28’inci maddesine göre kişilik; *“Kişilik, çocuğun sağ olarak tamamıyla doğduğu anda başlar ve ölümle sona erer.”* ve *“Çocuk hak ehliyetini, sağ doğmak koşuluyla, ana rahmine düştüğü andan başlayarak elde eder”*. Tüzel kişi ise yakınlık derecesi ile mirasçı olamayacağından ölüme bağlı tasarrufla tüzel kişinin de ivazsız iktisapta bulunmasıyla ya da lehine bir bağış yapılmasıyla mümkün olmaktadır³¹⁷.

Veraset ile yapılan intikallerde mükellef kanuni ve atanmış mirasçılardır. Miras daha önce de bahsedildiği üzere ölüm ile beraber açılmaktadır (TMK.md.575). Fakat ölüm ve buna bağlı verasetin mevcudiyeti, mirasçıların mükellef olabilmelerini sağlayan tek koşul değildir. Ayrıca mirasçıların Türk Medeni Kanunu’nda belirtilen

³¹⁴Yiğit, s.459.

³¹⁵Mumcu, s.57-58.

³¹⁶Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s.401.

³¹⁷Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2018, s.381.

üç aylık süre içinde mirası reddetmemeleri de gerekmektedir³¹⁸. Mirası reddeden mirasçılar açısından veraset ve intikal vergisi mükellefiyeti doğmayacaktır. Çünkü muristen intikal eden bir malvarlığı kalmamış olmaktadır³¹⁹.

Vergi Usul Kanunu ve Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu hükümlerine göre vergiyi doğuran olayın meydana gelmesiyle vergi borcu doğmaktadır. Fakat VİVK'nın 20'inci maddesinde;

Veraset ve İntikal Vergisi mükellefiyeti: Beyanname verildiği takdirde, beyanname gösterilen mallar için beyanname tarihinde; Verilen beyanname gösterilmeyen mallar ile beyanname verilmeyen hallerde intikal eden malların idarece tesbit olduğu tarihte; Terekenin tahriri, defter tutma veya resmi tasfiye hallerinde mahkemece bu muamelelerin ikmal edildiği tarihte; Başlar.

şeklinde bir düzenleme yer almaktadır. Bu durum tartışmaya sebep olmaktadır. Yazarların yorumuna göre, bu madde de belirtilen durum vergi yükümlülüğünün ya da vergi borcunun esasına ilişkin değildir. Bu düzenleme vergilendirme işlemleri için gerekli ödevlerin yerine getirilmesi ve zamanaşımının işlemeye başlamasıyla ilgili hükümlerin bir gereği olarak düzenlemeye getirilmiştir³²⁰.

Veraset ve intikal vergisi mükellefleri ile ilgili bazı özel durumlarda söz konusudur. Bunlardan biri gaip olan murisin ortaya çıkma durumudur. Böyle bir durumda muris Türk Medeni Kanunu'nun 584'üncü maddesine³²¹ dayanarak teminat altındaki mallarını geri alabilmektedir. Yani gaip olan murisin ortaya çıkması veraset ve intikal vergisinin konusunun ortadan kalkması anlamına gelmektedir. Bu nedenle mirasçıların mükellefiyeti de sona ermektedir³²². Ayrıca Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 21'inci maddesinin b fıkrasına göre “...nüfustaki ölüm kaydının terkinini mütaakıp, evvelce alınmış olan vergiler talep üzerine mükellefe geri verilir” şeklinde düzenlemeye gidilerek alınmış vergiler açısından bir boşluk yaratılmamıştır. İkinci özel durum gaip olan mirasçının ortaya çıkmasıdır. Normal durumda murisin

³¹⁸Maç ve Jamali, 5.Madde, s.1.

³¹⁹Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s.401.

³²⁰Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2018, s.382.

³²¹İlgili madde; “Hakkında gaiplik kararı verilmiş bir kimsenin mirasçıları veya mirasında hak sahibi olan kişiler, tereke malları kendilerine teslim edilmeden önce bu malları ileride ortaya çıkabilecek üstün hak sahiplerine veya gaibin kendisine geri vereceklerine ilişkin güvence göstermek zorundadırlar. / Bu güvence, ölüm tehlikesi içinde kaybolma durumunda beş yıl, uzun zamandan beri haber alınamama durumunda onbeş yıl ve her hâlde en çok gaibin yüz yaşına varmasına kadar geçecek süre için gösterilir. /Beş yıl, tereke mallarının tesliminden; onbeş yıl, son haber tarihinden başlayarak hesaplanır.” şeklindedir.

³²²Karakoç, Miras Hukuku, s.65-66.

malları mirasçılar arasında pay edilir ve her mirasçı kendine ait olan mal üzerinden beyanda bulunur. Mirasçılar arasında gaip bir mirasçı bulunabilir. İşte bu gaip mirasçı sonrasın da ortaya çıkar ise diğer mirasçıların gaip mirasçının ortada olmaması sonucunda gaibe isabet eden miras payı kadar fazla beyanda bulunma durumuna düşen diğer mirasçılar adına tarh ve tahakkuk eden vergi gaip mirasçının vereceği beyannameye veya vergi dairesince yapılacak idari tahkikata göre sabit olacak matrah üzerinden vergi düzeltilir (VİVK.md21/a)³²³. Yapılması gereken düzeltme için ilgili kanunda belirtilen bir süre bulunmamaktadır. Bu açıdan herhangi bir zamanaşımına tabi olmaması ya da ileri sürülmesi gerekmektedir. Gaip mirasçının ortaya çıkmasından evvel diğer mirasçılardan fazla tarh ve tahakkuk ettirilen vergilerin ise terkin edilmesi gerekmektedir. Tahsil söz konusu ise ödeyene iadesi gerekmektedir. Ortaya çıkan gaip mirasçı adına da yapılması gereken vergi tarh ve tahakkuk işlemleri yapılması gerekmektedir³²⁴.

Diğer bir özel durum ise mirasçılığın hükmen sabit olması halidir. Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 22'inci maddesine göre: *“Veraset ve İntikal Vergisinin ödenmesinden sonra bir malın vergi verenden başka bir şahsa ait olduğu mahkeme kararıyla sabit olur ve ilamın katileşmesinden sonra bir sene içinde müracaat edilirse fazla alınan vergi, verene iade ve hakiki mükelleften tahsil olunur”* denilmektedir. Son özel durum ise banka özel kasaların içindekilerinin tespitidir. Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 23'üncü maddesinde;

Bankalar nezdlerindeki kiralık kasa sahiplerinden birinin ölümü halinde (Sulh hakimi tarafından yapılacak tesbit hariç) vergi dairesinin salahiyetli bir memuru hazır bulunmadıkça kasanın açılmasına ve bu memur huzurunda tesbit edilmedikçe muhteviyatının mirasçıları veya kanuni temsilcileri veya vekilleri tarafından alınmasına müsaade edemezler.

ifadesi yer almaktadır. Bu düzenleme ile kasadaki saklı değerlerin vergi matrahına girmesi sağlanmaya çalışılmakta bir nevi vergi kaçırılmasının da önüne geçilmeye çalışılmaktadır³²⁵. Murise ait kilitli kasalardaki değerlerin matraha eklenebilmesi için içinde bulunan değerlerin ne olduğu da önemlidir. Kasanın içerisinde murise ait ziynet eşyası bulunuyor ise bu zat eşyası olarak değerlendirilmemekte ve bu değerlerin veraset ve intikal vergisi matrahına dâhil edilmesi gerektiği konuyla ilgili

³²³Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s.401.

³²⁴Karakoç, Miras Hukuku s.66.

³²⁵Yiğit, s.468.

bir özelgede yer almıştır³²⁶. Murise ait zat eşyası ve aile hatırası olarak muhafaza edilen tablo, kılıç, madalya gibi eşyalar VİVK'un 4'üncü maddesinde istisna kapsamına alınmıştır.

4.4. Veraset ve İntikal Vergisi Mükellefiyetinin Başlangıcı

Servet vergilerinde mükellefiyetin vergiyi doğuran olay ile başlayacağı ve bunun ile ilgili şekli ve asli yükümlülüklerin yerine getirilmesinde izlenecek yol belirtilmekte ve mükellefiyetin başlangıcı ayrıca düzenlenmemektedir. Fakat veraset ve intikal vergisinde farklı olarak ayrı bir maddede mükellefiyet başlangıcı düzenlenmiştir. İlgili madde VİVK'un 20'inci maddesidir. Bu madde verginin konusuna giren ve Maliye İdaresinin bilgisi dışında kalan intikalleri, tarihi ne olursa olsun kavramaya yöneliktir³²⁷. İlgili maddeye göre veraset ve intikal vergisi mükellefiyeti; *“Beyanname verildiği takdirde, beyannamede gösterilen mallar için beyanname tarihinde, Verilen beyannamede gösterilmeyen mallar ile beyanname verilmeyen hallerde intikal eden malların idarece tespit olunduğu tarihte, Terekenin tahriri, defter tutma veya resmi tasfiye hallerinde mahkemece bu muamelelerin ikmal edildiği tarihte”* başlamaktadır. Bu hükümde yer alan *“beyanname verilmeyen hallerde intikal eden malların idarece tespit olunduğu tarihte”* ifadesinin amacı verginin zamanaşımına uğramasının engellenmesidir. Böylece tarh zamanaşımı idarenin tespitine kadar başlamamış olacaktır³²⁸.

4.5. Veraset ve İntikal Vergisinde Zamanaşımı

Veraset ve intikal vergisine özgü bir durum olarak mükellefiyetin başlangıcı ayrı düzenlenmiştir. İlgili maddede sayılan durumlara göre de zamanaşımı bağlantılı

³²⁶ GİB, 24.12.2014 Tarih, 97895701-160[23.2014/5.1.39-2754]-2713 sayılı Özelge.

³²⁷ Maç ve Jamali, 20.Madde, s.1. ; GİB, 05.08.1959 Tarih, 1 Seri No'lu Veraset ve İntikal Vergisi Tebliği.

³²⁸ Adil Nas, “Vergi Hukukunda Tarh Zamanaşımı”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt:60, Sayı:2, 2011, s.316.

olarak tekrardan düzenlenmiştir³²⁹. Veraset ve intikal vergisinde bu düzenlemeye gidilmesinin sebebi³³⁰;

Vergi Usul Kanununun, vergi alacağını doğuran olaya göre tesis ettiği üç yıllık mürruru zaman müddetinin veraset vergileri için ne kadar kifayetsiz olduğu malûmdur. Hele tahakkuk için mükellefin beyanı heklenecekse, beyanname vermemeyi akıl edecek ibir mükellefin bir miktar tehlikeyi göze alarak tamamen vergiden kurtulması çok mümkündür. Zira, bu vergi alacağı, normal olarak, ya maddi (bir olay olan ölüm hâdisesine veya hukuki durumun tekemmülüne bağlanmakta ise de, kaza mercilerinden sâdır olan kararlarda umumiyetle irs yoluyla intikaller için Ölümün vukuu tarihi mebde olarak kabul edilmektedir. Halbuki Medeni Kanunun 532, 533 ve 572 nci maddelerinde yazılı ahvalde tarhiyat için bu muamelelerin intacını beklemek zarureti hâsıl olmaktadır. Arz edilen sebepler dolayısıyla yeni lâyihada 20 nci madde ile, Usul Kanununun koyduğu «vergi alacağını doğuran hâdis» prensibini haleldar etmeden, zaman aşımı mebdeinin kesin olarak tâyini lüzumlu görülmüştür. Bu da mükellefiyetin başlangıcının, bu kanun muvacehesinde, ölüm veya ivazsız iktisap tarihi değil de beyanname ile bildirilen mallar için beyannamenin verildiği, beyan edilmeyen mallar için bu malların idarece tesbit edildiği ve Medeni Kanunun 532, 533 ve 572 nci maddelerinde yazılı ahvalde de mahkemece bu muamelelerin ikmal edildiği, tarih olacağı tasrih edilmek suretiyle muhtemel ihtilâflar önlenmek ve suiniyet erbabı mükelleflerin vergiyi zaman aşımına uğratmalarına mahal bırakmamak istenmiştir. Lâyihanın 21 ve 22 nci maddeleri gaibin zuhuruna, mirasçılıkları hükmen sabit olanlara taallûk eylemekte ve mevcut hükümlerden bir başkalık arz etmemektedir.

olarak açıklanmıştır.

Veraset ve intikal vergisinde bu düzenleme ile malların intikal tarihinin üzerinden ne kadar zaman geçerse geçsin vergi istenebilecek durumda olmaktadır. Bir nevi zamanaşımına uğramamış olmaktadır³³¹. Bu yüzden düzenlemenin adaletsizliğe yol açtığı ve intikalın idare tarafından uzun süre sonra tespit edilse dahi tespit edilen mallar için ceza uygulaması olmamasından dolayı iyi niyetli mükelleflerin cezalandırıldığı yönünde görüşlerde bulunmaktadır³³². Bu görüşlerin yanı sıra kanun koyucu vergiden kaçınma ve vergi alacağının zamanaşımına uğraması olasılıklarını da en aza indirerek³³³, beyanname vermeyen ya da eksik

³²⁹ Mehmet Baydemir, “Veraset ve İntikal Vergisinde Zamanaşımının Başlangıcı ve Uygulaması”, E-Yaklaşım Dergisi, Sayı:224, Ağustos 2011, www.yaklasim.com, (31.08.2020).

³³⁰ Gerekçe için bkz; <https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d11/c009/tbmm11009078ss0315.pdf>, s.13. (31.08.2020).

³³¹ Murat Özdemir, “Vergi Hukukunda İvazsız İntikallerin Vergilendirilmesi Üzerine Bir İnceleme”. Vergi Raporu, Sayı 154, 2012, s. 67.

³³² Şafak ve Yurtsever, s.32.

³³³ Baydemir, www.yaklasim.com, (31.08.2020).

beyanda bulunan mükellefler açısından avantaj sağlayan bir düzenleme olmaktadır³³⁴.

4.6. Veraset ve İntikal Vergisinde İstisnalar

İstisna, bir vergi konusunun kısmen veya tamamen vergi dışında tutulmasıdır. Veraset ve intikal vergisinde de istisna düzenlemesi VİVK'un 4'üncü maddesinde açıklanmıştır. İlgili maddenin a bendine göre "*Veraset tariki ile intikal eden ev aşıyası ile murise ait zat eşyası ve aile hatırası olarak muhafaza edilen tablo, kılıç, madalya gibi eşyalar*" istisna tutulmuştur. Ev eşyası olarak murisin ikametgahında kullandığı masa, sandalye, koltuk, halı ve benzeri; murise ait zat eşyası olarak elbise, ayakkabı, palto, saat ve benzeri eşyalardan bahsedilmektedir. Bunun dışında eğer ev eşyası içinde yer alsın bile ikametgah dışında bulunan otel, motel gibi ticari işletmelerde kullanılan eşyalar ev eşyası kapsamında yer almamaktadır³³⁵.

İlgili maddenin b bendinde belirtilen ise miras paylarının bir bölümüdür. Mirasçılara terekeden intikal eden miras paylarıyla ilgili menkul ve gayrimenkul mallardan evlatlıklar da dahil olmak üzere fûrûğ ve eşten her birine isabet eden miras hisselerinin 334.534 TL (2021), fûrûğ bulunmaması halinde eşe isabet eden miras hissesinin 669.479 TL (2021) istisna olarak belirlenmiştir. İstisna tutarı istisna uygulamasında yer alan her mirasçı için derecesine bakılmaksızın ayrı ayrı uygulanmaktadır³³⁶. Bu madde hükmünün amacının muristen kalan mal varlığının çok yüksek boyutlarda olmaması halinde mirasın vergilendirilmeyerek vergi dairesinin yükünü hafifletmek olduğu ifade edilmektedir³³⁷. Ancak madde hükmünde yer alan miktarlar gelişmiş ülkelere göre düşük sayılsa da değerlemelerdeki yetersizlikten dolayı intikal eden mallar çoğu zaman olduğundan düşük değerlendirildiğinden fiili olarak yüksek bir istisna haddi ortaya çıkabilmektedir³³⁸. Bu nedenle devlet önemli miktarda vergiden vazgeçmiş olmaktadır. Ayrıca istisna

³³⁴ Özdemir, s.67-68.

³³⁵ Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s.402.

³³⁶ Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s.403.

³³⁷ Maç ve Jamali, 4.Madde, s.9.

³³⁸ Aziz Özbek, "Servet Vergilerinde Reform İhtiyacı-I: Veraset ve İntikal Vergisi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:307, 2014, s.110.

hadlerinin yüksekliği, vergilemede adalet ilkesine de uymadığı gerekçesiyle eleştirilmektedir³³⁹.

B bendinde önemli olan nokta istisnanın sadece menkul ve gayrimenkul mallar için geçerli olduğudur. Bu mallar maddi mallardır. Dolayısıyla gayrimaddi mallar istisna dışındadır. Murise ait menkul ve gayrimenkul mallara istisna haddini uygulanması sonucunda geriye istisna tutarından fazlalık kalması halinde bile kalan tutar gayrimaddi mallara uygulanamaz. Sadece hak kalan mirasçılar açısından bir mağduriyet yaratması sebebiyle eleştirilmektedir³⁴⁰.

B bendi açısından başka bir eleştiri konusu ise, sadece fûrug, eş ve evlatlıklara uygulanıyor olmasıdır. Anne, baba, kardeşler, dayı, hala gibi kan hısımları için alehine bir durum söz konusudur. En azından anne, baba ve kardeşler madde hükmüne eklenerek sosyal yönden bir iyileşme sağlanabilir³⁴¹.

İstisna hadleri sayılan 4'üncü maddenin i bendinde; “*Borçlar Kanununun 242'nci maddesine³⁴² göre rücu şartı ile yapılan hibelerde bağışlananın bağışlıyandan evvel vefatı halinde bağışlayana rücu eden hibe edilmiş mallar*” yer almaktadır. Konuyla ilgili 14 Sıra No'lu Veraset ve İntikal Vergisi Genel Tebliğinde³⁴³;

rücu şartı yapılan bağışın ivazlı olması demek değildir, sadece bağışlamayı yapan kimsenin, bağışlanan malın, bağışladığı şahsın kendisinden evvel ölmesi halinde tekrar mamelekine geri gelmesini sağlamak için yapılmış tek taraflı bir tasarruftur ve işte 7338 sayılı Kanunun 4 üncü maddesinin "i" bendi, aynı mal ve aynı şahıslar arasındaki ölüme bağlı bu geriye dönüş intikâlini ikinci defa bir vergileme konusu olmaması için vergiden istisna etmiştir. Yoksa, yapılan rücu şartlı bağışlamaların yapıldıkları anda veraset ve intikâl vergisine tabi tutulması kanun icabıdır. Zira ortada ivazsız suretle yapılmış bir bağış, bir intikâl olayı vardır.

açıklaması yapılmıştır.

Diğer bir istisna hükmü,

Harbde veya eşkiya müsademelerinde,manevra ve talimler esnasında veyahut bunlarda aldığı yaralar neticesinde ölen subay, astsubay ve erlerin (Jandarma

³³⁹ Filiz Giray ve Özgür Mustafa Ömür, “Veraset ve İntikal Vergisinde Mali ve Sosyal Fonksiyonlara Aykırı Olan Vergi Harcamaları”, **Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi** Dergisi, Cilt:12, Sayı:1, Ocak2019, s.79.

³⁴⁰ Maç ve Jamali, 4Madde, s.9.

³⁴¹ Mehmet Güneş, “Veraset ve İntikal Vergisi’nde Revizyon Gerekliliği”, International Journal of Public Finance, Cilt:2, Sayı:1, 2017, s.137.

³⁴² İlgili hükümde yer alan madde 11.01.2011 sayılı Türk Borçlar Kanunu’nda 292’inci maddede yer almaktadır.

³⁴³ GİB, 20.12.1969, 14 Sıra No’lu Veraset ve İntikal Vergisi Genel Tebliği.

dahil) kezalik vazife esnasında ölen emniyet mensuplarının fûru ve eşlerine ve ana ve babalarına intikal eden bütün mallar kıymetinden (b) fıkrasında kabul olunan miktarın bir misli.(VİVK.md.4/h)

şeklindedir. Ölen kişinin mirasçısı olarak sadece eş kalmış ise bu tutar dört misli olarak uygulanacaktır. Burada b bendine ilave olarak anne ve babaya intikal eden mallarda bulunmaktadır³⁴⁴. İlgili madde hükmünde, ordu ve emniyet mensupları için farklı şartlar düzenlenmiştir. Ordu mensupları açısından aktif görev esnasında, çatışmaya girerek ya da manevra ve talim esnasında ölme şartı varken emniyet mensupları için sadece vazife başındayken ölme şartı aranmıştır³⁴⁵. Bu durum iki mensup arasında eşitsizlik yaratmaktadır. Bu nedenle hükümle ilgili düzenleme yapılması hem ordu ve emniyet mensupları hem de mirasçıları açısından uygun olacaktır.

4.7. Veraset ve İntikal Vergisi Beyannamesinin Verilmesi

Vergi beyannamesi, vergilendirme ile ilgili belgeyi ifade etmektedir. Beyana dayalı vergilerde tahakkuk işlemi beyan üzerine yapılmaktadır. Gelir ve kurumlar vergisinde olduğu gibi veraset ve intikal vergisi de beyan sistemine dayanmaktadır. Mirasçılar, beyannameyi sadece vergiye tabi matrahın bulunması durumunda değil karşılıksız intikalın niteliği hakkında bilgi vermek amacıyla da vergi dairesine vermek durumundadır³⁴⁶.

Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 7'inci maddesinde;

Veraset tarikiyle veya sair suretiyle ivazsız bir tarzda mal iktisap edenler, iktisap ettikleri malları, 5602 sayılı Kanun kapsamında şans oyunları düzenleyen ilgili kurum ve kuruluşlar ile yarışma ve çekilişi düzenleyen gerçek

³⁴⁴ Maç ve Jamali, 4.Madde, s.30.

³⁴⁵ Maç ve Jamali, 4.Madde, s.30.

³⁴⁶ Tamer Budak, **Türk Vergi Hukukunda Kişiliğin Sona Ermesi ve Sonuçları (Gerçek Kişiler)**, 12 Levha Yayıncılık, İstanbul, 2011, s.106. ; Danıştay, 9.Daire, E:1989/2232, K:1989/3234, T:22.11.1989 “Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetinde bulunan şahısların mallarının veraset yoluyla veya herhangi bir suretle olursa olsun ivazsız bir tarzda bir şahısta diğer şahsa İntikali Veraset ve İntikal Vergisinin mevzuunu teşkil etmekte, bu şekilde mal iktisap edenlerin yasaya göre Veraset ve İntikal Vergisi mükellefiyetleri başlamakta olup ve bu mükelleflerinde iktisap edecekleri mallara ilişkin olarak veraset beyannamesi vermeleri mecburiyeti getirilmiştir. Anılan yasada ölen kişiden varislerine herhangi bir mal intikal etmemiş ise, bu kişilerin ölümü nedeniyle kendilerine mal intikal etmediğine dair vergi dairesine boş beyanname vereceklerine ilişkin herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Bu itibarla kendi özel kanununa göre verginin mevzuuna girmeyen ve beyanname verme mecburiyeti bulunmayan ancak belirtilen süreden sonra verilen boş Veraset ve İntikal Vergisi beyannamesi nedeniyle olaya 213 sayılı Vergi Usul Kanununun genel hükümlerinin uygulanması suretiyle usulsüzlük cezası kesilmesi mümkün bulunmadığından...”

ve tüzel kişiler ikramiye kazananların ikramiyelerinden kesilen vergileri, bir beyanname ile bildirmeye mecburdurlar.

şeklinde kimlerin beyanname vermesi gerektiği ifade edilmiştir. Veraset yolu ile meydana gelen intikallerde intikal eden malların değerleri toplamı istisna haddi altında kalsa dahi beyanname verilmesi zorunludur. Verilen beyannameler ile VİVK ve VUK hükümleri doğrultusunda belirlenen matrah tutarları üzerinden vergi tarhiyatı yapılacaktır³⁴⁷. Diğer suretle meydana gelen ve değerleri toplamı istisna hadlerinin altında kalan ivazsız intikaller için beyanname verilmez³⁴⁸.

Mirasçılardan, veraset ve intikal vergisi beyannamesini vermeden önce vefat etmesi halinde ölen mirasçının kendi mirasçıları mirası kabul ederler ise intikal işlemi ile ilgili VİV beyannamesi ölen mirasçının yasal mirasçıları tarafından verilmesi gerekmektedir³⁴⁹.

Veraset ve intikal vergisi beyannamesini vermek durumunda olmayanlar; *“Kanunun 3 üncü maddesinde yazılı şahıslar ile 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (1) bendinde yazılı şahıslar, bu bentte yazılı iktisapları, 16 ncı maddesinin son fıkrasına göre kazandıkları ikramiyeler üzerinden vergi tevkifatı yapılanlar”* olarak sıralanmıştır(VİVK.md.7/2).

Veraset ve intikal vergisi beyannamesi,

*veraset yoluyla intikallerde ölen kimsenin, ivazsız intikallerde tasarrufu yapan kişinin ikametgâhının, tüzel kişilerde ve diğer teşekküllerde bunların merkezlerinin bulunduğu yerdeki vergi dairesine, muris veya tasarrufu yapan kişinin ikametgâhı yabancı bir ülkede ise bunların Türkiye'deki son ikametgâhının bulunduğu yer vergi dairesine, mükellefin yabancı memlekette bulunması halinde beyanname, mükellefin bulunduğu yerdeki Türkiye Konsoloslukuna verilir. Ancak, muris veya tasarrufu yapan şahsın Türkiye'de hiç ikamet etmediği veya son ikametgâhının tespit olunamadığı takdirde veraset ve intikal vergisi beyannamelerinin, veraset yoluyla veya sair surette ivazsız tarzda intikal eden malın bulunduğu veya mükelleflerin ikametgâhlarının bağlı bulunduğu yer vergi dairesine verilebilir. Beyannameler ilgili vergi dairelerine bizzat elden verilebileceği gibi taahhütlü olarak posta ile de gönderilebilir. Ayrıca veraset ve intikal vergisi beyannamelerinin elektronik ortamda interaktif vergi daireleri aracılığıyla gönderilmesi de mümkün bulunmaktadır.*³⁵⁰

³⁴⁷ Abdurrahman Akdoğan, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 14.Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2019, (Vergi Hukuku), s.529.

³⁴⁸ www.gib.gov.tr/Sıkça Sorulan Sorular/Veraset ve İntikal Vergisi, (22.09.2020).

³⁴⁹ Budak, s.107.

³⁵⁰ GİB, Yardım ve Kaynaklar, Sıkça Sorulan Sorular, Veraset ve İntikal Vergisi Beyannamesi Nereye Verilir? , <https://www.gib.gov.tr/yarim-ve-kaynaklar/sikca-sorulan-sorular>, (22.09.2020).

ifade edildiği gibi verilmektedir. Eğer mirasçılara veraset yoluyla intikal eden mal bulunmuyorsa vergi dairesine veraset ve intikal vergisi beyannamesi verilmeyeceğine ilişkin dilekçe verilmesine gerek bulunmamaktadır³⁵¹.

İlgili düzenlemelerde muris ve tasarrufu yapan şahsın Türkiye’de hiç ikamet etmediği veya son ikametgâhının tespit olunamadığı takdirde beyannamelerini malın bulunduğu veya mükelleflerin ikametgâhlarının bağlı olduğu vergi dairesine vermeleri gerektiğinden bahsedilmiştir. Fakat mirasçıların birden fazla olması, veraset yoluyla veya sair surette ivazsız tarzda intikal eden malların farklı vergi dairesi faaliyet alanlarında bulunması, muris veya tasarrufu yapan şahsın Türkiye’de hiç ikamet etmemesi veya son ikametgâhının tespit olunamaması durumunun nasıl ve kimin tarafından tespit edileceği soruları cevapsız kalmaktadır³⁵². Bu sorular hem vergi dairesine iş yükü getirebilmekte hem de mirasçılar açısından kafa karışıklığı yaratabilmektedir. Bu nedenle açıklayıcı düzenlemelerin yapılması gerekmektedir.

Veraset ve intikal vergisi beyannamesi her mükellef için ayrı ayrı düzenlenip verilmesinin yanı sıra müşterek olarak düzenlenip verildiği de görülmektedir. Böyle bir durumda beyannamede belirtilen pay oranları dikkate alınarak matrahın tespit edilmesi gerekmektedir³⁵³.

Veraset ve intikal vergisinin verilmesi için belirlenen süre, veraset yoluyla meydana gelen intikallerde;

- a) Ölüm Türkiye’de vukubulmuş 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.

diğer şekiller ile meydana gelen intikallerde “malların hukukan iktisabedildiği tarihi takibeden bir ay içinde” beyanname verilmesi gerekmektedir (VİVK md.9). Belirtilen bu süreler normal sürelerdir. Normal sürelerin dışında mükelleflere ayrıca

³⁵¹GİB, Veraset ve İntikal Vergisinin Beyanı, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Yayın No:316, Nisan 2019, s.6.

³⁵²Ayşe Gezer Baştuğ, “Muris veya Tasarrufu Yapan Şahsın İkametgâhının Tespit olunamaması Durumunda Veraset ve İntikal Vergisi Beyannamesinin Verileceği Yer Vergi Dairesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Cilt:38, Sayı:317, 2015, s.58.

³⁵³Akdoğan, Vergi Hukuku, s.532-533.

iki adet ek beyan süresi verilmektedir. Bu sürelerde tekrara uğramamak adına ileride bahsedilecektir.

Tablo 2: Ölüm Halinde Veraset ve İntikal Vergisi Beyanname Verme Süreleri

Ölüm Yeri	Mükellefin Yerleşim Yeri	Beyan Ayı
Türkiye	Türkiye	Ölümü Takip Eden 4 Ay
	Yabancı Ülke	Ölümü Takip Eden 6 Ay
Yabancı Ülke	Türkiye	Ölümü Takip Eden 6 Ay
	Ölümün Gerçekleştiği Yabancı Ülke	Ölümü Takip Eden 4 Ay
	Ölümün Gerçekleştiği Yabancı Ülkeden Başka Bir Yabancı Ülkeye	Ölümü Takip Eden 8 Ay

Kaynakça: Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s.409.

Veraset ve intikal vergisi beyannamesi eklenecek belgeler sıralanmıştır. Bunlar³⁵⁴;

- Veraset ilamı (mirasçılık belgesi³⁵⁵),
- Vasiyetname, miras mukavelenamesi (miras sözleşmesi),
- Borç ve masraflara ait belgeler,
- Ticari bilanço ve gelir tablosu,
- Gayrimenkuller için, tapunun fotokopisi ve emlak vergisi değerini

gösteren ilgili belediyeden alınmış bir belge,

- Araç ve tescile tabi diğer menkuller için tescil belgesinin fotokopisidir.

³⁵⁴GİB, Mirasçıların Vergisel Yükümlülükleri Rehberi, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Yayın No:359, Temmuz 2020, s.12.

³⁵⁵“Mirasçıları ve miras paylarını gösteren ve veraset ve intikal vergisi beyannamesine eklenmesi gereken mirasçılık belgesi, 01/10/2011 tarihine kadar yalnızca sulh hukuk mahkemesinden alınırken, 6217 sayılı İdari Yargı Hizmetlerinin Hızlandırılması Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile 1512 sayılı Noterlik Kanununda yapılan değişiklik sonucunda, 01/10/2011 tarihinden itibaren mirasçılarca sulh hukuk mahkemesinin yanı sıra noterlerden de alınabilmektedir” (GİB, Mirasçıların Vergisel Yükümlülükleri Rehberi, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Yayın No:359, Temmuz 2020, s.12.)

Ek-1 ve Ek-2 kısmında veraset ve intikal vergisi beyannamesinin hem vergi sorumluları için olanının hem de vergi mükellefi için olanının bir örneği bulunmaktadır.

4.8. Veraset ve İntikal Vergisi Beyannamesinin Süresinde Verilmemesi Durumu

Beyannamenin verilmesi için gereken normal süreler yukarıda bahsedilmişti. Vergi Usul Kanunu'nun 342'inci maddesinde veraset ve intikal vergisi için ek beyanname verme süreleri düzenlenmiştir. Bu maddeye göre veraset ve intikal vergisine ilişkin mükellefiyetlerde tahakkuk işlemlerinin yapılması için beyanname süresinin sonundan başlamak üzere 15 gün beklenmektedir. Mükellef bu süre içinde beyannamesini verirse vergi ziyayı cezasına uğramamaktadır. Bu süreye ek olarak mükellefe tebliğ edilmek şartıyla yeniden 15 günlük bir süre verilerek bu süre içinde de vergi ziyayı söz konusu olmamaktadır. Fakat usulsüzlük söz konusu olmaktadır. Vergi Usul Kanunu'nun 342'inci maddesinin ilk fıkrasında belirtilen ilk 15 günlük süre içinde verilmesi durumunda VUK'un 352'inci maddesine göre ikinci derece usulsüzlük cezası, ikinci fıkrasında belirtilen sürede verilmesi durumunda birinci derece usulsüzlük cezası kesilmektedir. Konuyla ilgili olarak Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu İç Genelgesi'nde³⁵⁶;

Veraset yoluyla veya sair suretle ivazsız olarak kendilerine mal intikal eden mükelleflerin, kanunda öngörülen süreler geçtikten sonra beyanname vermeleri veya hiç beyanname vermemeleri halinde uygulanacak usulsüzlük cezaları aşağıda açıklanmıştır.

1- Beyannamenin, kanunda öngörülen beyanname verme süresinin bitiminden itibaren 15 günlük birinci ek süre içinde verilmesi halinde, Vergi Usul Kanununa bağlı "Usulsüzlük Cezalarına Ait Cetvel" in üçüncü sırasındaki ikinci derece usulsüzlük cezası kesilecektir.

2- Beyannamenin, 15 günlük birinci ek süre geçtikten sonra, ikinci ek süreye ilişkin idarece herhangi bir tebligat yapılmadan verilmesi durumunda, 20/06/1991 tarihli ve 44671 sayılı 1991/1 Seri No.lu Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu İç Genelgesinde de açıklandığı üzere ikinci derece usulsüzlük cezası kesilecektir.

3- Beyannamenin, idare tarafından tebligat yapılarak ikinci 15 günlük ek süre içinde verilmesi halinde, anılan Kanuna bağlı cetvelin üçüncü sırasındaki birinci derece usulsüzlük cezası kesilecektir.

³⁵⁶ GİB, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu İç Genelgesi, Seri No: 2007/1, Sayı: B.07.0.GEL.0.60/6012-1430.

4- Beyannamenin, idarece tebligat yapılarak ikinci 15 günlük ek süreden sonra verilmesi veya hiç verilmemesi halinde ise, söz konusu usulsüzlük fiili aynı zamanda re'sen takdiri de gerektirdiğinden, anılan Kanuna bağlı cetvelin üçüncü sırasındaki birinci derece usulsüzlük cezası iki kat olarak kesilecek; ancak, Vergi Usul Kanununun 336 ncı madde hükmü göz önünde bulundurulacaktır.

Öte yandan, veraset ve intikal vergisi beyannamesinin kanunda öngörülen süreden sonra verilmesi nedeniyle uygulanacak usulsüzlük cezasının, söz konusu beyannamenin verildiği tarihte uygulanmakta olan usulsüzlük cezalarına ilişkin tutarlar esas alınarak, her bir mirasçı için ayrı ayrı kesilmesi gerekmektedir.

şeklinde açıklama yapılmıştır.

Tebliğat yapıldıktan ve 15 günlük süre geçtikten sonra beyanname verilmesi ya da hiç verilmemesi durumunda vergi ziyai söz konusu olmaktadır. Bunun dışında kanuni süresi içinde verilmiş beyannamede bazı malların beyan dışı bırakılması durumunda idare tarafından 15 günlük ikinci ek süre verilmesi fakat bu süre içinde de mükellefin beyanda bulunmaması durumunda da vergi ziyai oluşmaktadır³⁵⁷.

Pişmanlık ve ıslah müessesesinden yararlanan vergiler arasında veraset ve intikal vergisi de yer almaktadır. Pişmanlık hükümlerinden yararlanıldığında vergi ziyai cezası kesilmemektedir. Pişmanlık ve ıslah müessesesinden yararlanılabilmesi için mükellefin idareye haber verme tarihinden önce bir muhbir tarafından resmi makama ihbarda bulunulmamış veya yetkili memurlarca vergi incelemesine başlanmamış ya da takdir komisyonuna intikal etmemiş olunması gerekmektedir (VUK.md.371). Veraset ve intikal vergisinde mükellefe tebliğ edilerek verilen ikinci 15 günlük sürede pişmanlık ve ıslah müessesesinden yararlanılması mümkün değildir. Çünkü bu sürede idarenin durumdan haberi var ve mükellef tarafından kendiliğinden haber verme şartını sağlamamaktadır. Bu durumda vergi ziyai cezası doğmaktadır. Pişmanlık hükümlerinden verilen beyannamede belirtilmeyen servet unsurları için pişmanlık talebinde bulunularak yararlanılabilmektedir³⁵⁸.

2000/1 Seri no.lu Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu İç Genelgesine³⁵⁹ göre:

Veraset ve İntikal Vergisi Kanunun'un 20'nci maddesine göre verilen beyannamede gösterilmeyen mallar ile beyanname verilmeyen hallerde mükellefiyet, intikal eden malların idarece tespit olunduğu tarihte

³⁵⁷Zeki Taner Dersinlioğlu, “Vergi Hukukunda Pişmanlık ve Islah Müessesesi”, **Vergi Raporu**, Sayı:124, Ocak 2010, s.104.

³⁵⁸Dersinlioğlu, s.104. ; İsmet Polat, “213 Sayılı Vergi Usul Kanunu Hükümlerine Göre Pişmanlık ve Islah Müessesesi”, **Vergi Denetmenleri Derneği**, Sayı:60, Ağustos-Eylül 2002, s.13.

³⁵⁹GİB, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu İç Genelgesi, Seri No: 2000/1, Sayı: B.07.0.GEL.0.60/6012-1430.

başlamaktadır. Dolayısıyla, söz konusu intikale konu malların mükellefler tarafından idarece beyana davet edilmeden kendi rızalarıyla veya beyana çağrı ile tanınan ek süre içinde ek beyanname ile beyanı halinde yapılan tarhiyat, bu mallar açısından ilk tarhiyat olmaktadır. Buna göre, belirtilen durumlarda ikmalen, re'sen veya idarece tarhiyattan söz edilemeyeceğinden, tahakkuk eden vergiler için gecikme faizi de uygulanmayacaktır. Ancak, söz konusu tarhiyatın yapılması sırasında verginin, normal süresinde veya daha sonra ek beyannameden önce verilen veraset ve intikal vergisi beyannamesinde bildirilen intikale konu malların değerleri toplamı da dikkate alınarak genel toplamın tekabül ettiği tarife dilimlerine göre hesaplanacağı tabiidir.

açıklaması yer almaktadır. Konuyla ilgili bir özelgede³⁶⁰;

Veraset ve intikal vergisi beyannamelerinin 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 342 inci maddesinde açıklanan ek süreler içerisinde verilmiş olması halinde vergi ziyat olmamış sayılır. Dolayısıyla söz konusu beyannameler kanuni sürede verilmiş sayıldıklarından bu süre içerisinde verilen beyannameler üzerine yapılan tarhiyatlar için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.

Devamında;

Ancak, kanuni sürede veya 342 nci maddede belirlenen süreler içerisinde verilen veraset ve intikal vergisi beyannamesine göre, mükellef beyanı üzerinden yapılan ilk tarhiyattan sonra, re'sen, ikmalen veya idarece tarhiyat yapılmış olması halinde, tarh olunan vergiye ilk tarhiyatın vade tarihinden, ikmalen, re'sen veya idarece yapılan tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar geçen süre için taksit zamanları dikkate alınmak suretiyle gecikme faizi hesaplanacağı tabiidir.

açıklaması yapılmıştır.

4.9. Veraset ve İntikal Vergisinin Matrahı, İlk Tarhiyat ve Değerleme

Veraset ve intikal vergisi beyana dayalı olarak tespit edilen bir vergidir. Verginin tespiti verginin matrahına vergi oranının uygulanması ile olmaktadır. Matrah, VİVK'nın 10'uncu maddesine göre intikal eden malların Vergi Usul Kanunu'na göre bulunan değeridir. Maddenin devamında eğer 12'inci maddede yer alan yazılı borç ve masrafların tenzili gerektiğinde matrah yukarda yazılı değerlerden bu tenziller yapıldıktan sonra kalan miktardır denilmiştir³⁶¹. Belirtilen maddede yer alan borç ve masraflar; cenaze masrafları, murisin belgeye dayalı borçları ve vergi borçları, intikal eden malın aynına ilişkin borçlar ile mala ilişkin borçları ve Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetinde olan şahıslara ait mallardan yabancı memleketlerde

³⁶⁰ GİB, 12.06.2009 Tarih, B.07.1.GİB.0.02.60/6000-2515 Sayılı Özelge.

³⁶¹ Sevil Şin, **Türk Vergi Sistemi**, Dora Yayınevi, Bursa, 2016, s.353.

bulunanlara taalluk eden borçlar ve yabancı memleketlerde bu mallar dolayısıyla alınan Veraset ve İntikal vergileridir.

Veraset ve intikal vergisi mükellefleri verginin konusuna giren malları VİVK'un 10'uncu maddesinde belirtilen değerleme ölçütleri kullanılarak, belirtilmeyenlerin ise VUK'un servetleri değerlemek için üçüncü bölümünde belirtilen esaslara göre değerleyerek beyannamelerinde göstermekle yükümlüdürler (VİVK.md10). Belirtilen esaslara göre beyan edilen bu değerler idare tarafından beyannamenin verildiği tarihten itibaren on beş gün içinde tarh ederler. Bu, ilk tarhiyat olmaktadır. Tarh edilen vergiler intikal edilen malların VUK'a göre bulunacak değerlerine göre ikmal (bütünleme – bitirme) edilir (VUK.md.10). Veraset ve intikal vergisinde iki aşamalı bir tarhiyat söz konusudur. İlk tarhiyatta mükellefin yerine getirmesi gerekenler veraset vergisine tabi servet unsurlarını tespit etmek ve idareye bildirmenin yanı sıra, bildirilen malların değeri ile matrahın tespitinde indirilecek olan unsurlar (VİVK.md12) ile ihtilaflı borç ve alacakların düzeyini belirleyerek (VİVK.md.13) vergi borcunun hesaplanmasını sağlamaktadır³⁶². İlk tarhiyattan sonra mükellefin beyan ettiği malvarlığı vergi dairesi tarafından VUK'taki değerleme ölçülerine göre yeniden değerlendirilerek kontrol edilir. Bu nihai (kesin) tarhiyattır. Veraset ve intikal vergisi için kabul gören ikinci tarhiyattır. İlk tarhiyatta tespit edilen matrah ikinci tarhiyatta tespit edilen matrahtan küçük olur ise aradaki farka ait vergi (gayrimenkuller hariç), vergi ziyayı cezasının yarısı ile birlikte alınır³⁶³. Ancak, menkul mallar ile gemilere ilişkin değerlemelerde % 50'ye kadar bulunacak fark için ceza uygulanmaz (VİVK.md.10).

Veraset ve intikal vergisinde matrahın belirlenmesi için ilk aşama değerlendirme işlemidir. Değerleme, Vergi Usul Kanunu'nun 258'inci maddesinde; *“Değerleme, vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tesbitidir”* şeklinde tanımlanmıştır. Veraset ve intikal vergisinde değerlendirme günü VİVK'nın 11'inci maddesinde; *“Bu vergiye mevzu olacak malların değerlendirme günü miras yoluyla vukubulan intikallerde mirasın açıldığı, diğer suretle vaki intikallerde malların hukukan iktisabedildiği, gündür”* olarak tarif edilmiştir. Mirasın TMK'nın 575'inci maddesine göre *“Miras, mirasbırakanın ölümüyle açılır. Mirasbırakanın*

³⁶²Ufuk Kaya, “Veraset Yoluyla Gerçekleşen İntikallerde Matrah Belirleme Yönteminin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi”, **Vergi Raporu**, Sayı:161, Şubat 2013, s.52.

³⁶³E.Öner, s.328. ; Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s.406.

sağlığında yapmış olduğu mirasla ilgili kazandırmalar ve paylaştırmalar, terekenin ölüm anındaki durumuna göre değerlendirilir” ifadesi yer almaktadır³⁶⁴. Bu sebeple beyannamede ölümün vukuu bulduğu tarihteki değerleri göstermektedir³⁶⁵.

Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu’nda hangi değerlendirme ölçüsü ile değerlendirileceği;

Gayrimenkuller ticari işletmeye dahil olsun veya olmasın Emlak Vergisine esas olan değerle”, “Menkul mallar ve gemiler rayiç bedelle³⁶⁶”, “Esham; borsada kayıtlı ise ölüm tarihine takaddüm eden üç yıl içindeki en son muamele değeri ile, Borsada kayıtlı değil ise veya kayıtlı olup da üç yıl içinde muamele görmemiş ise itibari değerle³⁶⁷”, “Tahvilat; Vergi Usul Kanununun 266 ncı maddesindeki hükümlere göre”, “Yabancı paralar; borsa rayici³⁶⁸ ile; borsada rayici yoksa Maliye Bakanlığınca tespit olunacak kura göre”, “Haklar; tescile tabi bilumum hakların değeri tesisleri sırasında tapu siciline kaydedilen değer ile.

şeklinde belirtilmiştir (VİVK md.10/b-g).

Ticari işletmenin intikalinde ise;

Ticari sermaye; bilanço esasına göre defter tutanlarda ölüm tarihine takaddüm eden takvim yılı bilançosuna göre bulunacak öz sermaye, ticari sermayedir. Mükellefler isterlerse ölüm günü itibariyle çıkaracakları bilançoysu esas alarak öz sermayelerini tespit edebilirler. İşletme esasına göre defter tutanlarla götürü mükellefiyete tabi olanlarda ticari sermaye olarak murisin ölüm tarihindeki ticari varlığı beyan edilir. Öz sermaye veya ticari varlık, bu maddedeki esaslara göre bu maddede hüküm olmayan hallerde Vergi Usul Kanununun iktisadi işletmelere dahil kıymetleri değerlendirme ile ilgili 2 nci bölümündeki esaslara göre tespit olunur.

açıklamasında bulunulmuştur (VİVK md.10/a). İktisadi işletmelere dâhil³⁶⁹;

- Gayrimenkuller, alet, edevat, mefruşat ve demirbaş eşya, emtia, zirai mahsuller, zirai işletmelere dâhil hayvanlar maliyet bedelleri ile (VUK.md.273-277)

- Yangın, deprem ve su basması gibi afetler yüzünden veyahut bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak gibi haller neticesinde iktisadi kıymetlerinde önemli bir azalış vaki olan emtia ile maliyetlerin hesaplanması mutad olmayan hurdalar ve döküntüler, üstüğü, deşe ve iskartalar emsal bedeli ile (VUK.md.278)

- Hisse senetleri ile fon portföyünün en az yüzde 51'i Türkiye’de kurulmuş bulunan şirketlerin hisse senetlerinden oluşan yatırım fonu katılma belgeleri

³⁶⁴Budak, s.113.

³⁶⁵Güneş, s.143.

³⁶⁶ “Bir iktisadi kıymetin değerlendirme günündeki normal alım satım değeridir” (VUK Mükerrer md.266)

³⁶⁷ “Her nevi senetlerle esham ve tahvillerin üzerinde yazılı olan değerlerdir” (VUK md.266)

³⁶⁸ “Gerek menkul kıymetler ve kambyo borsasına, gerekse ticaret borsalarına kayıtlı olan iktisadi kıymetlerin değerlemeden evvelki son muamele gününde borsadaki muamelelerinin ortalama değerlerini ifade eder”(VUK md.263)

³⁶⁹Mehmet Gökçen, “Veraset ve İntikal Vergisinde İlk Tarhiyat ve Sonrasında Yapılacak İşlemler”, **Vergi Raporu**, Sayı:142, Temmuz 2011, s.78.

alış bedeliyle, bunlar dışında kalan her türlü menkul kıymet borsa rayici ile (VUK.md.279)

- Yabancı paralar borsa rayici ile (borsada rayici yoksa Maliye Bakanlığınca tespit olunacak kura göre, borsa rayicinin takarrüründe muvazaa olduğu anlaşılırsa alış bedeli ile) (VUK.md.280)

- Alacaklar, borçlar, karşılıklar, kurumlarda aktifleştirilen ilk tesis ve taazzuf giderleri; gelecek bir hesap dönemine ait olarak peşin ödenen giderler ile cari hesap dönemine ait olup da henüz tahsil edilmemiş olan hasılat; gelecek hesap dönemlerine ait olarak peşin tahsil olunan hasılat ile cari hesap dönemine ait olup henüz ödenmemiş olan giderler; mukayyet değerleri ile (VUK.md.281-282-283-287)

- Kasadaki Türk Lirası ve eshamlı şirketlerin çıkardığı tahviller itibari değerleri ile (VUK.md.284-286)

değerlenmektedir. İlgili kanunda değerleme ölçüsü belirtilmeyen alacak ve borçlar mukayyet değer ile (VUK.md.295, 281), yabancı parayla düzenlenmiş alacak ve borçlar Merkez Bankası alış kuruyla değerlendirilmektedir (VUK.md.294, 280). Tapu sicilinde bedeli gösterilmeyen haklarla, sinai ve edebi haklar dâhil diğer haklar değerlendirilmemektedir³⁷⁰.

İkinci nihai (kesin) tarhiyatta farklı değerlendirme ölçüleri kullanılabilecektir³⁷¹. Vergi Usul Kanunu'na göre idarenin ikmal tarhiyatında kullanacağı değerlendirme ölçüleri;

- Ticari sermaye; Vergilendirilecek bir servete dahil ticari sermayenin unsurlarından bulunan emtia, gemiler ve taşıtlar, tesisat ve makinalar, demirbaş eşya ve diğer menkul mallar, emsal bedelleri ile değerlendirilir. (VUK.md.292)

- Menkul Mallar ve Gemiler; ticari sermayeye dâhil olmayan ev eşyası, mücevherat, sanat eserleri gibi menkul mallar ve gemiler emsal bedelleri ile değerlendirilir. (VUK.md.293)

- Esham, Tahvilat ve Yabancı Paralar; ticari sermayeye dâhil olsun olmasın bütün esham ve tahvilat borsa rayici ile borsada kayıtlı olmayan esham ve tahvilat, emsal bedelleri ile değerlendirilir. Borsa rayicinin takarrüründe muvazaa olduğu anlaşılırsa bu rayiç yerine emsal bedeli esas olur. Ticari sermayeye dâhil olsun olmasın yabancı paraların ve yabancı paralar üzerinden tanzim edilmiş alacak ve borç senetlerinin değerlendirilmesinde VUK'un değerlemeye ilişkin ikinci bölümünün hükümleri uygulanır. (VUK.md.294)

- Alacak ve Borçlar; ticari sermayeye dâhil olsun veya olmasın senetli ve senetsiz bütün alacak ve borçlar VUK'un değerlemeye ilişkin ikinci bölümündeki esaslara göre mukayyet değeri ile değerlendirilir. (VUK.md.295)

- Haklar; Tescile tabi bilümm hakların değeri, tesisleri sırasında Tapu siciline kaydedilen bedeldir. Tapu sicilinde bedeli gösterilmeyen haklarla birinci fıkranın dışında kalan bilümm haklar (Sinai ve edebi mülkiyet hakları ile imtiyazlar dahil) emsal bedelleriyle değerlendirilir. Veraset yoluyla veya sair suretle ivazsız ve bedelsiz bir tarzda intikal eden intifa hakları aşağıdaki şekilde değerlendirilir:

³⁷⁰Kaya, s.52.

³⁷¹Gökçen, s.78.

1. İntifa hakkı sahibinin yaşı intikal tarihinde yirmiye doldurmamış olduğu takdirde gayrimenkulün emsal bedelinin onda yedisi intifa hakkının ve onda üçü çıplak mülkiyet hakkının değeri sayılır.
2. İntifa hakkı sahibinin yaşı intikal tarihinde yirmiye aşkın olduğu takdirde yukarıki bendde yazılı nispet, her tam on yıllık bir devre için çıplak mülkiyet hakkı onda bir artırılmak ve intifa hakkı onda bir indirilmek suretiyle değer tayin olunur.
3. İntifa hakkı sahibinin yaşı intikal tarihinde yetmişi aşkın ise gayrimenkulün emsal bedelinin onda biri intifa hakkının ve onda dokuzu çıplak mülkiyet hakkının değeri sayılır.
4. Sabit bir süre için tayin edilmiş olan intifa hakkının değeri yaş kaydı nazara alınmaksızın sürenin her tam on yılı için gayrimenkul emsal bedelinin onda ikisi olarak hesaplanır.
5. Ömür boyunca aylık gelir şeklinde vakı ivazsız intikallerde bu gelirin ödeneceği azami süreye göre baliğ olacağı miktar bulunarak intifa hakkı sahibinin ödemenin başladığı tarihteki yaşı elliye aşmış ise elliden yukarı her yaş yılı için yirmide biri indirilmek suretiyle değeri tayin olunur. Ancak ömür boyunca aylık gelir, muayyen bir sermaye ödenerek tasfiye edilmiş ise bu sermaye aynen değer olarak kabul edilir.
6. Hayat kaydiyle ödenen rant şeklinde vakı ivazsız intikallerde intifa hakkı sahibinin yaşı ödemenin başladığı tarihte kırkı aşmamış ise rantın bir yıllık tutarının yirmi katı değeri sayılır. İntifa hakkı sahibinin yaşı, ödemenin başladığı tarihte kırkı aşmış ise kırktan yukarı her tam on yıllık bir devre için yirmi katın dörtte biri indirilmek suretiyle rantın değeri takdir olunur. İntifa hakkı sahibinin yaşı, ödemenin başladığı tarihte yetmişi aşmış ise rantın değeri bir yıllık tutarıdır. (VUK md.296)
- Bina ve Arazi; ticari sermayeye dâhil olsun olmasın bilumum binalarla arazi vergi değeri ile değerlendirilir. (VUK md.297)

olarak Vergi Usul Kanunu'nun "Servetleri Değerleme" başlığı altında üçüncü bölümde düzenlenmiştir.

Anlatılanlar tablo haline getirilirse;

Tablo 3: Mükellefler ve İdare Tarafından İlk ve Son Tarhiyattın Hesaplanması İçin Gerekli Olan Değerleme Ölçüleri

İşlemin Türü	İlk Tarhiyat	Kesin Tarhiyat
Ticari Sermaye -Bilanço Esasına Tabi -İşletme Hesabı Esasına Tabi	Özsermaye Ticari Varlık	Özsermaye Ticari Varlık
Gayrimenkul	Vergi değeri (işletmeye dahil olsun veya olmasın)	Vergi değeri (işletmeye dahil olsun veya olmasın)
Menkul mal ve gemiler	Rayiç Bedel	Emsal Değer

Hisse Senetleri	-Hisse senetleri borsada kayıtlı ise ölüm tarihinden önceki üç yıl içindeki en son muamele değeri -Borsaya kayıtlı olmakla birlikte son üç yıl işlem görmemişse bu takdirde itibari değerle -Borsaya kayıtlı değil ise itibari değerle	Borsaya kayıtlı ise borsa rayici ile değerlendirilir, değilse emsal bedel ile değerlendirilir.
Tahviller	İtibari Değer	Borsaya kayıtlı ise borsa rayici ile değerlendirilir, değilse emsal bedel ile değerlendirilir.
Özel Kesim Tahvilleri	İtibari Değer	Borsaya kayıtlı ise borsa rayici ile değerlendirilir, değilse emsal bedel ile değerlendirilir.
Yabancı Paralar	Tedavülde bulunan yabancı paralar borsa rayici varsa ona göre yoksa Maliye Bakanlığınca tespit edilen kurlara göre değerlendirilir.	Tedavülde bulunan yabancı paralar borsa rayici varsa ona göre yoksa Maliye Bakanlığınca tespit edilen kurlara göre değerlendirilir.
Haklar	-Tescile tabi haklar tapuya tescilleri sırasında gösterilen değerleri -Tapu sicilinde bedeli görülmeyen haklar ile bunlar dışındaki bilumum haklar mükellef tarafından değerlendirilmez ve ilk tarhiyatta nazara alınmaz.	- Tescile tabi haklar tapuya tescilleri sırasında gösterilen değerleri - Tapu sicilinde bedeli görülmeyen haklar ile bunlar dışındaki bilumum haklar emsal değerle
Alınan Çekler	Mukayyet Değerle	Mukayyet Değerle
İştirakler	Hisse senediyle temsil edilmiyorsa mukayyet değerle, hisse senediyle temsil edilenler borsaya kayıtlı ise borsa rayici ile	Hisse senediyle temsil edilmiyorsa mukayyet değerle, hisse senediyle temsil edilenler borsaya kayıtlı ise borsa rayici ile
Stok Değer Düşüklüğü	Dikkate alınmaz	Dikkate alınmaz
İlk madde ve yardımcı malzeme	Maliyet Bedeli	Emsal Bedel
Tesis, makine ve cihazlar	Rayiç Bedeli	Emsal Bedel

Kaynakça: Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s.406-407.

4.10. Veraset ve İntikal Vergisinde İndirilecek Borçlar, Masraflar ve İhtilaflı Borçlar

Borç ve masraflar VİVK'un 12 maddesinde düzenlenmiştir. İktisap edilen malların değerlerinden veya değerleri toplamından belirtilen borç ve masrafların beyannamede gösterilmek şartıyla indirilebileceği ifade edilmiştir. Bu borç ve masraflar;

- a) Veraset yoluyla vukubulan intikallerde murisin ihticaca salih³⁷² vesaike müstenit³⁷³ borçları ile vergi borçları
- b) Diğer suretle iktisaplarda intikal eden malın aynına taallük eden borçlarla vergi borçları (Şu kadar ki, hibe eden hibe ettiği mala taallük eden borçları kendi üzerine almış veya öyle taahhüdetmiş ise bu borçlar nazara alınmaz);
- c) Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetinde olan şahıslara ait mallardan yabancı memleketlerde bulunanlara taallük eden borçlar ve yabancı memleketlerde bu mallar dolayısıyla alınan Veraset ve İntikal vergileri (Tevsik edilmek şartıyla);
- d) Fıkрасında yazılı borçlar ile Veraset ve İntikal vergileri, beyannamede gösterilen bu kabil malların değerini geçemez.)
- e) Cenazenin techiz ve tedfini için yapılan masraflar (VİVK.md.12)

bu şekilde sıralanmıştır. Bu borç ve masrafların matrahtan indirilebilmesi için belgelendirilmesi ve beyannamede gösterilmesi gerekmektedir³⁷⁴.

İlgili madde hükmünün c bendinde düzenlenen hüküm ile yabancı ülkede intikal eden mallar dolayısıyla ödenen veraset ve intikal vergileri beyannamede gösterilmek şartıyla matrahtan indirilebilmektedir. Yabancı ülkede ödenen vergi matrahtan masraf unsuru kabul edilerek indirilmektedir. Yani hesaplanan vergiden indirim (mahsup) yapılmamaktadır. Ayrıca burada bir çifte vergilendirme söz konusudur ve bu bent mahsuba izin veren bir anlayışla düzenlenmemiştir. Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları servet transferlerini kapsamadığı için sorun çözüme kavuşmamaktadır³⁷⁵.

Sıralanan c bendiyle ilgili Veraset ve İntikal Vergisi 1 Seri No'lu Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu Genel Tebliğinde ;

³⁷²“Belgenin güvenilir yani borcun gerçek olmasını”(Nevzat Şenses, “Veraset ve İntikal Vergisi Matrahının Tespitinde İndirilebilecek Borç ve Giderler”, E-Yaklaşım Dergisi, Sayı:291, Mart 2017, www.yaklasim.com, (01.10.2020).)

³⁷³“Belgeye bağlı olan, hukukî ilişkinin vücut bulduğu, ispatlanabildiği” anlamına gelmektedir. (Nevzat Şenses, “Veraset ve İntikal Vergisi Matrahının Tespitinde İndirilebilecek Borç ve Giderler”, E-Yaklaşım Dergisi, Sayı:291, Mart 2017, www.yaklasim.com, (01.10.2020).)

³⁷⁴GİB, “Mirasçılarının Vergisel Yükümlülükleri Rehberi”, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Yayın No:359, Temmuz 2020, s.13.

³⁷⁵Maç ve Jamali, 12.Madde, s.17.

Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetinde bulunan şahısların dış memleketlerde bulunan mallarından o memleketlerde alınmış olan veraset ve intikal vergileri ile münhasıran bu mallara taallük eden borçların, mükellefler tarafından beyannamede gösterilen bu malların değerini geçmemesi lâzımdır. Tenzili talep olunan vergi ve borçlar mevzuu bahis malların değerini aştığı takdirde, değer üstünde kalan veraset ve intikal vergisi ile borçlar, tenzilden hariç tutulacaktır. Şurasını da işaret etmek lâzımdır ki, fıkra hükmüne göre yabancı memleketlerde bulunan malların değerlerinden tenzil olunacak vergilerle borçların, Türkiye'de bulunan ve mükelleflere intikal eden malların değerlerine sirayet ettirilmesi caiz değildir.

açıklaması yapılmıştır. Yani yabancı ülkede intikal eden mallara ait borçlar terekeden indirilebilmekte ancak borçların malın değerini aşması halinde Türkiye'de intikal eden malların değerinden indirilememektedir.

İlgili maddenin d bendinde sayılan cenaze masraflarının yanında ölen kişi için yapılan dini merasim, Kuran-ı Kerim veya Mevlit okutulması ve müteveffanın sağlığındaki yaşayışıyla mütenasip mezar yapımı, ölüm olayının duyurulması amacıyla yapılan gazete ilanı giderleri de belgelendirilmek koşuluyla indirilebilmektedir³⁷⁶. Fakat Danıştay'ın vermiş olduğu bir kararda;

cenazenin techizinden tedfinine kadarki yapılmış olan masrafların, intikal eden malların kıymetinden tenzil edileceği belirtilmiş ve kanunda bu konuda miktar ile bir tahdit yapılmamış olduğuna göre masraf miktarının, "Ölenin hal ve durumuna, ekonomik ve sosyal yapı sına uygun bir surette tesbiti ve ona göre bir meblağın kabulü gerekmektedir ... mezartaşı bedeli olarak ödenen ve ilan vs. bedeli olan ... liranın faturalarla belgelendirildiği ve vergi dairesince bu ödemelerin yapılmadığı yolunda herhangi bir iddia ve tesbitte bulunulmadığı anlaşılmaktadır. Bu durumda, mezartaşı ve ilan giderlerinin de diğer giderlerden olan mezaryeri ve cenaze gibi ölümle doğrudan doğruya ilgili bulunan ve öle nin dini, sosyal ve ekonomik durumuna uygun giderlerden sayılması gerekmektedir.

ifade edilmiştir. Bu sebeple cenaze masraflarının miktarı ölen kişinin hal ve durumuna, ekonomik ve sosyal yapısına uygun olması gerekmektedir³⁷⁷.

İhtilaflı borçlar ise VİVK'un 13'üncü maddesinde düzenlenmiştir. Maddede;

Müteveffanın sağlığında icra dairesine veya mahkemeye intikal etmiş ve takibedilmekte olan alacak ve borçlarının beyannamede sarahaten gösterilmesi şarttır. Bu alacak ve borçların vergileri tahakkuk ettirilerek tahsilleri icra dairesi veya mahkemenin vereceği kati karar veya hüküm neticesine intizaren tecil olunur. Şukadar ki, bu tecil her ne suretle olursa olsun, hiçbir zaman on seneden fazla devam edemez. Mükellefler her altı ayda bir icra ve dava vaziyetlerini bir dilekçe ile vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar. Bu bildirim yapılmadığı takdirde tecil olunan vergiler derhal tahsil edilir. Tecil

³⁷⁶Şenses, www.yaklasim.com, (01.10.2020).

³⁷⁷Budak, s.123.

olunan vergilerin taallük eylediği davalar tecil müddetinden sonra neticelenecek olursa mükelleflerin müracaatı üzerine ve tebeyyün edecek hale göre gereken düzeltmeler yapılır ve fazla alınmış vergiler varsa, terkin ve sahiplerine geri verilir.

denilmiştir. İlgili maddenin devamı;

Murisin ölüm tarihinden önce, kanunlara veya kanunların verdiği yetkiye dayanarak kamu düzeni koyan mevzuata göre kısmen ya da tamamen ilgili kuruluşlara bedelsiz devri konusunda işleme başlanılmış olan gayrimenkullere ait vergiler de yukarıdaki fıkarda belirtilen esaslar çerçevesinde tecil olunur. Verginin tahsili halinde gecikme zammı yüzde elli noksanı ile uygulanır.

şeklindedir.

İhtilaflı borçlar ile ilgili VİVK'un 13'üncü maddesi sadece veraset yoluyla gerçekleşen intikallerde ölen kişiye ait ihtilaflı borç ve alacaklarla ilgili yapılması gereken işlemleri düzenlenmektedir. Veraset dışında gerçekleşen diğer karşılıksız intikaller madde kapsamı dışındadır³⁷⁸. İhtilaflı borç ve alacaklar, matrah hesaplanırken mükellefler tarafından açıkça beyannamede gösterilmektedir. Açık şekilde beyannamede olması zorunludur. Beyannamede gösterilmeyen ihtilaflı borç ve alacaklar daha sonra mirasçılar tarafından iddia olunması halinde vergi idaresi tarafından dikkate alınmamaktadır. Ayrıca ihtilaflı borç ve alacaklara tecil uygulaması borç veya alacağın ölen kişinin sağlığında taraf olduğu işlemlerden dolayı icra dairesine veya mahkemeye intikal etmiş olması gerekmektedir. Aksi durumda murisin ölümünden sonra tereye dahil mallar üzerinde ortaya çıkacak ihtilaflar madde kapsamı dışında olmaktadır³⁷⁹.

4.11. Veraset ve İntikal Vergisi Oranları

Veraset ve intikal vergisinde çifte artan orali vergi tarifesi kullanılmaktadır. Gelir vergisinden sonra artan oranlı vergi tarifesinin uygulandığı ikinci vergidir. Gelir vergisine göre farklı bir özellik gösterir. Bu tarifeye göre oranların matraha göre artmasının yanı sıra veraset yoluyla intikal ya da veraset dışında herhangi bir yolla ivazsız oluşuna göre de ayrıca değişmektedir. Bu yüzden matrah arttıkça vergi oranı da artmaktadır. Aynı matrah diliminde yer alan mükellefler arasında veraset

³⁷⁸ Maç ve Jamali, 13.Madde, s.2.

³⁷⁹ Maç ve Jamali, 13.Madde, s.2.

yoluyla iktisat edenlere göre veraset dışında ivazsız yolla mal iktisap edenler daha yüksek oranlar üzerinden vergiye tabi tutulmaktadır³⁸⁰.

Veraset ve intikal vergisi tarifesi VİVK'un 16'ncı maddesinde düzenlenmiştir.

Tablo 4: Veraset ve İntikal Vergisi Tarifesi

	Matrah	Vergi Oranı (%)		
		Veraset Yoluyla İntikallerde	İvazsız İntikallerde	
			Diğer Kişilerden	Anne, Baba,Eş ve Çocuklardan
İlk	380.000 TL	1	10	5
Sonra Gelen	900.000 TL	3	15	7,5
Sonra Gelen	1.900.000 TL	5	20	10
Sonra Gelen	3.600.000 TL	7	25	12,5
Matrahın 6.300.000TL Aşan Bölüm İçin	6.780.000 TL	10	30	15

Kaynakça; VİVK'nın 16'ncı Maddesine Göre Tarafımızca Hazırlanmıştır. Tutarlar 2021 Yılına Aittir.

İlgili maddenin devamında tarifenin uygulanması ile ilgili özellikler sıralanmıştır. Bunlar;

- Bir şahsa ana, baba, eş ve çocuklarından (evlatlıktan evlat edinenlere yapılan ivazsız intikaller hariç) ivazsız mal intikali halinde vergi, ivazsız intikallere ilişkin tarifede yer alan oranların yarısı uygulanarak hesaplanır.
- Vergi tarifesinin matrah dilim tutarları, her yıl bir önceki yıla ilişkin olarak Vergi Usul Kanunu uyarınca belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılmak suretiyle uygulanır. Bu şekilde hesaplanan dilim tutarlarının %5'ini aşmayan kesirler dikkate alınmaz. Cumhurbaşkanı, bu suretle tespit edilen tutarları yarısına kadar artırmaya veya indirmeye yetkilidir.

³⁸⁰ Yiğit, s.460-461.; Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2012, s.385.

- 5602 sayılı Kanunda tanımlanan şans oyunları ile gerçek ve tüzel kişilerce düzenlenen yarışma ve çekilişlerde kazanılan ikramiyelerde oran %20 olarak uygulanır. İkramiyenin aynı olarak ödenmesi halinde, fatura değeri esas alınır.

Veraset ve intikal vergisi oranıyla ilgili bir değerlendirme yaparsak; vergi kapsamına giren normal ölçüdeki değerler için, özellikle üç yılda ve altı taksitle ödeme olanağını da dikkate alarak, bir itibari servet vergisi olarak niteleyebiliriz. Çok büyük terekelerde belki yükümlün ifası için servetin bir kısmının elden çıkartılması gerekebilir, bu durumda verginin gerçek bir servet vergisine dönüşebileceğini düşünebiliriz. Ne var ki bu ölçekteki servetlerin rasyonel kullanımı ile, vergi borcunun servet geliri ile karşılanabileceğini de gözden uzak tutmamak.³⁸¹

gerekmektedir.

4.12. Veraset ve İntikal Vergisi Ödeme Zamanı

Veraset ve intikal vergisinin ödeme zamanı;

Veraset ve intikal vergisi tahakkukundan itibaren 3 yılda ve her yıl mayıs ve kasım aylarında olmak üzere iki eşit taksitte (gerçek ve tüzel kişilerce düzenlenen yarışma ve çekilişlerde kazananlara ödenecek ikramiyeler ile 5602 sayılı Kanunda tanımlanan şans oyunları dolayısıyla dağıtılacak ikramiyelerden kesilen vergiler beyanname verme süresi içinde) ödenir.

olarak düzenlenmiştir (VİVK md19).

Veraset ve intikal vergisi; ivd.gib.gov.tr adresinden veya GİB Mobil uygulamasından ister İnteraktif Vergi Dairesine giriş yaparak ister giriş yapmadan Hızlı Ödeme adımlarından “Belge Numarası İle Ödeme” adımı üzerinden; Anlaşmalı bankaların kredi kartları ile, Anlaşmalı bankaların banka kartları veya banka hesabından, Yabancı ülkede faaliyet gösteren bankaların; kredi kartları, banka kartları ve diğer ödeme yöntemleri ile, Anlaşmalı bankaların; Şubelerinden, Alternatif ödeme kanallarından (İnternet Bankacılığı, Telefon Bankacılığı, Mobil Bankacılık vb.), PTT işyerlerinden, Tüm vergi dairelerinden ödenebilmektedir³⁸².

³⁸¹Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2012, s.386.

³⁸²GİB, “Mirasçıların Vergisel Yükümlülükleri Rehberi”, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Yayın No:359, Temmuz 2020, s.16.

4.13. Veraset ve İntikal Vergisinde Vergiye Mukabil Teminat Alınması ve Tedbir Uygulamaları

Veraset ve intikal vergisinde uygulanan teminat Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 17'inci maddesinde;

Amme idare ve müesseseleri, bankalar, bankerler, kasa kiralayanlar, sigorta şirketleri, sair şirket ve müesseseler, mahkemeler ve icra daireleri istihkak sahiplerine bu verginin mevzuuna giren her hangi bir muamele dolayısıyla para ve senet verebilmek için evveleminde verginin ödenmiş olduğuna dair vergi dairesinden verilmiş bir tasdikname talebederler.

Tasdikname ibraz etmeyen hak sahiplerinin istihkaklarından, veraset yoluyla intikallerde %5, ivazsız intikallerde %15 oranında vergi karşılığı olarak tevkifat yaptıktan sonra, bakiyesini verebilirler. Tevkifatı yapanlar, tevkif ettikleri parayı en geç bir hafta içinde bulundukları yerin mal sandığına yatırmaya ve keyfiyeti bağlı bulundukları vergi dairesine yazı ile bildirmeye mücburdurlar.

Tevkifat yapmadan para ve senet verenlerle tevkif ettikleri parayı yukarıda belirtilen süre içinde mal sandığına yatırmayanlardan (Hakimler hariç), tevkif etmiye ve yatırmaya mecbur oldukları paralar Amme Alacaklarının Tahsil Usulü hakkında Kanun hükümlerine göre gecikme zammı tatbik edilerek tahsil edilir. Tevkifatı yapan ilgili kuruluşların, bu görevleri süresinde yerine getirmeyen sorumlularından, tevkif etmeye ve yatırmaya mecbur oldukları paraların %10'u oranında ayrıca ceza tahsil olunur

ifadesi ile yer almaktadır.

Veraset ve intikal vergisi ile ilgili bir özeldede³⁸³;

sigorta şirketleri tarafından, murislerin bankanızda bulunan hesaplarına ölüm tarihinden sonra veraset ve intikal vergisine tabi hayat sigortası gibi sigorta ödemelerinin yapılması durumunda, Veraset ve İntikal Vergisi Kanununun 17 nci maddesinde belirtilen şekilde istihkak sahiplerine yapılan bir ödemeden söz edilemeyeceğinden bu aşamada sigorta şirketlerince ilişiksiz belgesi aranılmasına veya tevkifat yapılmasına gerek bulunmamaktadır. Dolayısıyla murisin bankanızda bulunan hesaplarına yapılan söz konusu ödemelerin varislere bankanızca ödenmesi sırasında, ödeme yapılmadan önce bu ödemeye ilişkin veraset ve intikal vergisinin ödendiğine dair ilişik kesme belgesinin aranılması, söz konusu belgenin bankanıza ibraz edilmemesi halinde ise, veraset yoluyla intikallerde %5, ivazsız intikallerde %15 oranında vergiye karşılık tevkifat yaptıktan sonra kalan kısmının ilgili hak sahiplerine ödenmesi gerekmektedir.

açıklamasında bulunulmuştur. Devamında “Öte yandan, murisin hesaplarına sigorta şirketlerince yapılan ödemelerde sigorta şirketlerince ilişiksiz belgesinin aranılmış olması veya tevkifat yapılmış olması halinde bankanızca mirasçılara yapılacak ödemelerden tevkifat yapılmaması gerekir” denilmiştir.

³⁸³ GİB, 02.12.2016 Tarih, 64597866-160[17-2016]-22585 Sayılı Özelge.

Veraset ve intikal vergisinde uygulanan tedbir müessesesi ise VİVK'un 19'uncu maddesinde yer alan;

Tescil tarihinden itibaren en geç 15 gün içinde sonucu ilgili vergi dairesine bildirilmek üzere, intikal eden gayrimenkullerin tescil işlemi, veraset ve intikal vergisinin tahakkuku beklenmeksizin yapılır. Ancak, intikali yapılan gayrimenkule isabet eden veraset ve intikal vergisi tamamen ödenmedikçe devir ve ferağ yapılamaz ve üzerinde herhangi bir ayni hak tesis edilemez. Tapu memurları vergi dairesince verilmiş ilişik kesme belgesi olmaksızın devir ve ferağ işlemi yapamazlar, aksi halde verginin ödenmesinden mükellefler ile birlikte müteselsilen sorumlu olurlar.

Mükelleflerce, tahakkuk eden vergiye karşılık 6183 sayılı Kanunun 10 ncu maddesinde yazılı cinsten (Bu maddenin 5 nci bendinde yazılı menkul mallar hariç) teminat gösterildiği takdirde intikal eden gayrimenkullerin bir kısmının veya tamamının devir ve ferağına izin verilebilir. Teminat olarak gösterilecek gayrimenkullerin değeri 6183 sayılı Kanunun 90 ncı maddesinde yazılı komisyonlar tarafından aynı Kanunun 91 nci maddesine göre tespit edilir.

hükmüdür.

Görüldüğü üzere teminat ve tedbir uygulamaları ile veraset ve intikal vergisinin tahsili bakımından güvenlik önlemleri alınmaktadır.

4.14. Gaibin Zuhuru (Ortaya Çıkması)

Gaibin zuhuru VİVK'un 21'inci maddesinde gaip mirasçının zuhuru ve gaip murisin zuhuru olmak üzere iki şekilde düzenlenmiştir. Gaip mirasçının zuhuru “*Gaip mirasçının zuhuru dolayısıyla evvelce tahakkuk eden Veraset ve İntikal Vergisinin tadili icabettiği takdirde zuhur eden mirasçının vereceği beyannameye veya vergi dairesince yapılacak idari tahkikata göre sabit olacak matrah üzerinden vergi düzeltilir*”, gaip murisin zuhuru ise “*Gaip muris zuhur ettiği takdirde nüfustaki ölüm kaydının terkinini mütaakıp, evvelce alınmış olan vergiler talep üzerine mükellefe geri verilir*” şeklinde açıklanmıştır.

Gaipliğine karar verilen bir mirasçının kendisine düşen miras hissesinin diğer mirasçılar tarafından sahiplenilmiş olması ve gaip mirasçının ortaya çıkması hâlinde daha önce diğer mirasçılar için tahakkuk eden vergilerin düzeltilmesi gerekir. Elbette bu düzeltmenin yapılabilmesi için ortaya çıkan mirasçının mirastan kendi payına düşeni dava yoluyla alması gerekmektedir. İlgili maddeye dikkat edersek “*tadil icap ettiği takdirde*” ifadesi yer verilmiştir. Bunun sebebi zuhur eden mirasçının hemen vergi mükellefi olmayacağı, kendi hakkını dava yoluyla talep edeceği, davayı

kazanıp mirastan pay aldığı takdirde beyanname vermesinin gerekli olduğunu ortaya çıkarmaktadır. Dava yoluyla hakkın kazanılması ile diğer mirasçılarının vergileri düzeltilecek ve fazla alınan vergiler iade edilecektir. Bunu düzenleyen hüküm ise VİVK'nın 22'inci maddesidir. İlgili madde ; *“Veraset ve İntikal Vergisinin ödenmesinden sonra bir malın vergi verenden başka bir şahsa ait olduğu mahkeme kararıyla sabit olur ve ilamın katileşmesinden sonra bir sene içinde müracaat edilirse fazla alınan vergi, verene iade ve hakiki mükelleften tahsil olunur”* şeklindedir³⁸⁴.

Eğer gaip olan muris ortaya çıkar ise, mirasçılar öncelikle aldıkları tereke unsurlarını geri verirler. Murisin gaiplik kararından çok sonra ortaya çıkması durumunda mirasçılar, gaip kişiden kalan mirası çeşitli şekillerde harcamış ve geri veremeyecek durumda iseler, bu takdirde yukarıda anlatıldığı üzere, mirasçılarının vermiş oldukları teminatı, zuhur eden muris gaipliğinin hükümsüzlüğü kararıyla iktisap eder. Mirasçılarının gaiplik kararını müteakip iktisap ettikleri tereke için ödedikleri vergileri geri alabilmeleri mümkündür. Ancak bunun için gaibin nüfus kayıtlarında öldüğüne ilişkin kaydın terkin ettirilmesi gerekmektedir. Bu husus gaib murisin mirasını geri alabilmesi için gerekli bir şarttır³⁸⁵.

4.15. Veraset ve İntikal Vergisinde Özellikli Durumlar

Bu başlık altında kıdem tazminatlarından, geçici iş göremezlik ödeneklerinden, ölüm yardımlarından ve son olarak eşin ölümü halinde bankada bulunan ortak hesabın beyanının durumundan bahsedilecektir.

4.15.1. Kıdem Tazminatları ve Geçici İş Göremezlik Ödenekleri

Kıdem tazminatı, *“iş sözleşmesi kanunda öngörülen durumlardan birisi ile sona eren ve kanunda öngörülen en az sürenin üstünde çalışmış olan işçiye veya ölümü halinde kanuni mirasçılara, işveren tarafından ödenen ve miktarı işçinin*

³⁸⁴Nevzat Şenses, “Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu Uyarınca Gaibin Ortaya Çıkması”, **E-Yaklaşım Dergisi**, Sayı:293, Mayıs2017, www.yaklasim.com, (02.10.2020); Maç ve Jamali, 21.Madde, s.3-4.

³⁸⁵Maç ve Jamali, 21.Madde, s.4.

çalışma süresi ve ücretine göre belirlenen paradır”³⁸⁶ şeklinde tanımlanmaktadır. Kıdem tazminatları tanımdan anlaşılacağı üzere murisin mirasçılarına ölüm halinde ödenmesi gereken bir paradır. Bu para veraset ve intikal vergisine tabidir. Çünkü bu tazminat ölen kişi tarafından ölmeden önce iktisap edilmekte ve şahsi servetine dâhil olmaktadır. Fakat hizmet akdi devam eden bir kişinin ölümü halinde kanuni mirasçılara ödenecek kıdem tazminatının veraset ve intikal vergisine tabi olup olmayacağı ödemeyi yapan kuruluşa göre farklılık arz etmektedir³⁸⁷. Bunun ile ilgili veraset ve intikal vergisi özelgesinde³⁸⁸ ;

7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 4/g maddesinde, "Amme İdare ve Müesseseleri ve 3659 sayılı Kanuna tabi müesseseler ve amme menfaatlerine hadim cemiyetlerden veya emekli sandıklarından (Veya bu mahiyetteki kurumlardan) dul ve yetimlere bağlanan aylıklarla bu aylıklar dışında verilen emekli ikramiyeleri ile dul ve yetim evlenme ikramiyeleri ve hizmet müddetlerini doldurmamış bulunanların dul ve yetimlerine aylık yerine toptan yapılan ödemeler ve harb malulleriyle şehit yetimlerine tekel beyiyelerinden ödenen paralar" veraset ve intikal vergisinden istisna edilmiştir. Buna göre, emekli olmadan ölenin fıkra da sayılan kuruluşlar tarafından verilmesi gereken, ancak vefat ettiği için dul ve yetimlerine verilen kıdem tazminatları veraset ve intikal vergisinden müstesnadır. Anılan fıkra hükmüne göre kıdem tazminatının vergiden istisna edilmesi, kıdem tazminatını alan kişilerin dul ve yetim olmaları ve ödemeyi yapan kuruluşların fıkra da sayılan idare ve müesseselerden olması şartına bağlıdır. Kıdem tazminatı ödemeleri veraset ve intikal vergisinden müstesna olan kuruluşlar ise söz konusu fıkra da, Amme idare ve müesseseleri, 3659 sayılı Kanuna tabi müesseseler ile amme menfaatine hadim cemiyetler ve emekli sandıkları şeklinde açıklanmıştır. 3659 sayılı Kanuna göre ödedikleri kıdem tazminatları veraset ve intikal vergisinden müstesna olan kurum ve kuruluşlar kapsamına, 233 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnameye tabi olan İktisadi Devlet Teşekkülleri ile Kamu İktisadi Kuruluşları ve bunların müesseseleri, bağlı ortaklıkları ve iştirakleri girmektedir.

şeklinde açıklama getirilmiştir.

Geçici iş göremezlik ödeneği, “sosyal sigortacılık bakımından, iş kazası, meslek hastalığı, hastalık ve analık sigorta kollarından istirahatli bulunan sigortalıya işten kaldığı günler için Kurumca ödenen parasal yardımdır³⁸⁹” olarak tanımlanmıştır. Geçici iş göremezlik ödeneklerinin veraset ve intikal vergisi konusuna girip girmeyeceği konusuyla ilgili özelgede ;

³⁸⁶ Haluk Hadi Sümer, İş Hukuku, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2020, s.127.

³⁸⁷ Maç ve Jamali, 4.Madde, s.24.

³⁸⁸ GİB, 23.06.1998 Tarih, B.07.0.GEL.0.60/6026-98/023315 Sayılı Özelge.

³⁸⁹

SGK,

http://www.sgk.gov.tr/wps/portal/sgk/tr/emekli/hastalik_ve_analik#:~:text=Ge%C3%A7ici%20i%C5%9F%20g%C3%B6remezlik%20%C3%B6dene%C4%9Fi%3B%20sosyal.i%C3%A7in%20Kurumca%20%C3%B6denen%20parasal%20yard%C4%B1md%C4%B1r., (12.10.2020).

*tedavi altına alındığı ve tedavinin devam ettiği sırada vefat ettiği istirahatlı kaldığı tarihler arasında tahakkuk eden ve varislerine Sosyal Sigortalar Kurumu tarafından geçici iş göremezlik ödeneği altında yapılan ödeme, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nda yer alan istisnaların kapsamına girmediğinden veraset ve intikal vergisine tabi tutulması gerekir.*³⁹⁰

denilmiştir. Yani geçici iş göremezlik ödeneği veraset ve intikal vergisi konusuna girmekte ve vergilendirilmesi gerekmektedir.

4.15.2. Ölüm Yardımları

Ölüm yardımları, Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından şartların sağlanması durumunda ölen kişinin mirasçılara yapılmaktadır. Bu yardımların veraset ve intikal vergisine tabi olup olmayacağı hususunda yapılan açıklama şöyledir;

“193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 25/1 inci maddesinde, *"Ölüm, sakatlık, hastalık ve işsizlik sebepleriyle verilen tazminat ve yapılan yardımlar"* ın gelir vergisinden müstesna olduğu belirtilmiştir. Bu hükme göre, hizmet erbabına; ana, baba, eş veya çocuğunun ölümü nedeniyle verilen tazminat ve yapılan yardımların gelir vergisinden müstesna tutulması gerekmektedir. Ancak, hizmet erbabının kendisinin ölümü halinde, varislere yapılan yardım ve ödenen tazminatlar Gelir Vergisi Kanunu'nun uygulama alanına girmemektedir.

Öte yandan, 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanununun "muafiyetler" başlıklı 3 üncü maddesinin (a) ve (b) fıkralarında; Amme idareleri, emekli ve yardım sandıkları, sosyal sigorta kurumları, umumi menfaate hadim cemiyetler, siyasi partiler ve bunlara ait olan veya bunların aralarında kurdukları teşekküllerden kurumlar vergisine tabi olmayanların;

Yukarıdaki fıkrada sayılanlar dışında kalan hükmü şahıslara ait olup, umumun istifadesi için ilim, araştırma, kültür, sanat, sıhhat, eğitim, din, hayır, imar, spor gibi maksatlarla kurulan teşekküllerin;

Veraset ve intikal vergisinden muaf olduğu hükme bağlanmıştır.

Aynı Kanunun istisnalar başlıklı 4 üncü maddesinin (f) bendinde de, 3 üncü maddenin (a) ve b) fıkraları şümulüne giren şahısların statüleri gereğince maksatları içinde usulüne uygun olarak yaptıkları yardımların veraset ve intikal vergisinden

³⁹⁰ GİB, Tarih 24.12.1997, B.07.0.GEL.0.60/6026-85/56410 Sayılı Özelge.

istisna edileceği hüküm altına alınmıştır. Bu hükümlere göre, 3 üncü maddenin (a) ve (b) bentleri şumulüne giren hükmi şahıslar tarafından, kuruluş maksatları ve statülerine göre yapılan yardımların veraset ve intikal vergisine tabi tutulmaması icap eder³⁹¹.

Ancak vefat eden personelinizin mirasçılarına ölüm yardımı adı altında yapılan ve gelir vergisinin konusuna girmeyen ödemelerin, ödemeyi yapan kurumun Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (g) bendinde sayılan kurumlardan olmadığından, veraset ve intikal vergisine tabi tutulması gerekmektedir³⁹².”

İlgili kurum ve kuruluşlara yapılan ya da yaptıkları yardımlar veraset ve intikal vergisine tabi değilken, kanun hükmünde sayılmayan kurum ve kuruluşların yaptığı veya onlara yapılan ölüm yardımları ilgili vergiye tabidir.

4.15.3. Eşin Ölümü Halinde Bankada Bulunan Ortak Hesabın Beyanı

Bankalarda eşler adına müşterek hesapların açılması günümüzde oldukça yaygın bir uygulamadır. Bu hesaplar iki kişi arasında “veya” lı olarak açıldığı yani her iki tarafında ayrı ayrı tasarruf yetkisi bulunmakta ve eşlerden biri istediği zaman gidip hesaptan paranın tamamını veya bir kısmını çekebilmektedir. Bu yüzden eşlerden birinin ölümü halinde bu ortak hesapların veraset ve intikal vergisi açısından durumu önem arz etmektedir³⁹³.

Müşterek hesapla ilgili olarak 4721 Sayılı Türk Medeni Kanunu'nun 688'inci maddesinde “*Paylı mülkiyette birden çok kimse, maddî olarak bölünmüş olmayan bir şeyin tamamına belli paylarla maliktir. Başka türlü belirlenmedikçe, paylar eşit sayılır. Paydaşlardan her biri kendi payı bakımından malik hak ve yükümlülüklerine sahip olur. Pay devredilebilir, rehnedilebilir ve alacaklılar tarafından haczettirilebilir*” hükmü yer almaktadır.

³⁹¹GİB, Tarih 12.02.2009, B.07.1.GİB.0.60/6000-2505 Sayılı Özelge. ; GİB, Tarih 16.11.2016, 66813766-160[4-2016-4]-104198 Sayılı Özelge.

³⁹²GİB, Tarih 07.02.2012, B.07.1.GİB.4.99.16.02-VİVK-1-39 Sayılı Özelge.

³⁹³Şükrü Kızılot, “Eşin Ölümü Halinde, Bankadaki Ortak Hesabın Beyanı”, **E-Yaklaşım Dergisi**, Sayı:135, Mart 2004, <https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=4280>, (14.10.2020).

4.16. Deprem Sonucu Ölen Kişilerden Veraset ve İntikal Vergisi Alınıp Alınmayacağı Hususu

Günümüzde de sıkça ülkemizde meydana gelen depremlerin yıkıcı etkisinin yanı sıra kişilerin ölümlerine de sebep olmaktadır. Böyle bir durumda kişiye ait malların mirasçılara intikal etmesi sebebiyle mirasçılardan Veraset ve İntikal Vergisi alınmayacağına dair tebliğ bulunmaktadır³⁹⁴. İlgili tebliğe göre “*depremlerde ve bu depremlerdeki yaralanmalara bağlı olarak sonradan meydana gelen ölümler dolayısıyla mirasçılardan, veraset yoluyla intikal eden menkul ve gayrimenkul mallarla sair hak ve alacaklar için veraset ve intikal vergisi aranılmayacaktır*” denilmiştir. İlgili tebliğin devamında istisnadan yararlanılabilmesi için “*murisin veya mirasçılarının deprem bölgesinde ikamet şartı bulunmamaktadır. Murisin veya mirasçılarının ikametgahı nerede olursa olsun ölümün depremlerde veya depremlerdeki yaralanmalara bağlı olarak sonradan meydana gelmesi istisna uygulaması için yeterli olacaktır*” ifadesiyle istisnaya ilgili bir kısıtlama yapılmamıştır. Tek husus mükellefler, ölümün depremde kaynaklanan nedenlere bağlı olduğuna dair alacakları rapor ile birlikte veraset ve intikal vergisi beyannamelerini bir dilekçe ekinde ilgili vergi dairesine vermeleri gerekmektedir. Kanunun yayım tarihinden önce meydana gelen ölümler için, tutulan resmi kayıtlar esas alınacaktır. Diğer taraftan, belirtilen tarihlerde meydana gelen depremler nedeniyle veya depreme bağlı ölümler üzerine kendilerine veraset yoluyla intikal eden mallarla ilgili olarak bu kanunun yayımı tarihinden önce beyanname vermek suretiyle adlarına veraset ve intikal vergisi tahakkuk ettirilen mirasçıların talep etmeleri halinde, tahakkuk eden vergiler tahakkuktan terkin edilecek, ödenmiş olan vergiler ise iade edilecektir³⁹⁵.

4.17. Ölü El Vergisi

Veraset ve intikal vergisinin uygulama yöntemlerinden birisi olan ölü el vergisi, kuruluşları itibarıyla ölüme maruz kalmayan tüzel kişilerin vergilendiril-memelerinden dolayı sanki gerçek kişiler gibi vergilendirme imkânı yaratan bu vergi

³⁹⁴GİB, 01.12.1999, 29 Seri No’lu Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu Genel Tebliği.

³⁹⁵GİB, 01.12.1999, 29 Seri No’lu Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu Genel Tebliği.

türüne ölü el vergisi denilmektedir. Başka bir ifadeyle, tüzel kişilerde ölüm yaşanmadığı için ölüme bağlı servet intikalleri üzerine konulan vergi, resim ve harçlardan özellikle veraset ve intikal vergisinden kurtulmaktadırlar. Bu vergide tüzel kişilerin vergilendirilmekten kurtulmamaları için getirilen bir vergidir³⁹⁶.

Verginin konusu, uygulanma şekline göre tüzel kişilerin sahip oldukları gayrimenkullerden elde ettikleri iratlar, hem menkul hem de gayrimenkul servet unsurlarının iradı, tüzel kişilerin yıllık kazancı şeklinde değişebilmektedir. Verginin matrahı, menkul ve gayrimenkul değerlerin safi değerleridir. Amaç haksız rekabeti önlemek için tüzel kişilerinde veraset ve intikal vergisine benzer bir vergiye tabi tutarak bir denge sağlamaktır. Ölü el vergisi, ülkemizde uygulanmamaktadır. Federal Almanya'da uygulanmıştır³⁹⁷.

4.18. Veraset ve İntikal Vergisinde Meydana Gelen Eleştirel Konular ve Çözüm Önerileri

Veraset ve intikal vergisine karşı bazı eleştiriler yapılmaktadır. Vergiyle ilgili karşılaşılan sorunlar verginin varlığını sorgulamakta ve kaldırılması gerektiğine dair görüşler bulunmaktadır. Fakat bunlar sonuçsuz kalmakta ve uygulanmasına devam edilmektedir³⁹⁸. Çünkü veraset ve intikal vergisinin kaldırılması ya da uygulanmaması bir boşluğa yaratabilir ve kayıt dışılığa neden olunabilmektedir. Bundan dolayı sorunlara karşı yeni düzenlemeler ile iyileştirme sağlanması yönünde öneriler getirilmektedir³⁹⁹.

Eleştirilenlerden ilki beyanname vermek için kanuni sürenin dışında tanınan ek sürelerdir. Bu sürelerle vererek vergi ziyanının ortaya çıkması engellenmektedir. Çünkü ikinci ek süre idarenin intikalın meydana geldiğinden haberdar olması ve mükellefe tebliğde bulunarak beyanda bulunmasını istemektedir. Fakat idarenin haberdar olması çoğu zaman vakit almaktadır. Bu da hem vergi ziyaı sebebiyle

³⁹⁶Karakoç, Miras Hukuku s.19.

³⁹⁷Karakoç, Miras Hukuku s.19.

³⁹⁸Zeynep Demirci, "Veraset ve İntikal Vergisinin Uluslar arası Anlaşmalar, Yargıtay ve Danıştay Kararları Çerçevesinde İrdelenmesi", **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı:58, Ekim 2018, s.44.

³⁹⁹Harun Kılıçaslan, "Veraset Vergisini Kaldırmak: Kayıt Dışı Ekonomi Bağlamında Bir Değerlendirme ve Yeni Bir Düzenleme Önerisi", **Maliye Dergisi**, Sayı:161, Temmuz-Aralık 2011, s.341-342.

meydana gelecek gecikme faizi hesaplanamayacak hem de zamanın ilerlemesi sebebiyle ödenmesi gereken vergi azalmış olacaktır⁴⁰⁰.

İkinci eleştiri zamanaşımı için yapılmıştır. Zamanaşımının başlaması daha önce bahsedildiği gibi diğer vergi türlerinden farklıdır. Vergiyi doğuran olay ile değil mükellefiyetin başlamasıyla zamanaşımı başlamaktadır. Mükellefiyetin başlangıcı VİVK'un 20'inci maddesine göre beyanname verildiği tarihte başlamaktadır. Bu durumda zamanaşımı genel kurallara göre tespit edilir. Zamanaşımı için eleştirilen ilk husus verilen beyannamede gösterilmeyen mallar ile beyanname verilmeyen hallerde intikal eden malların idarece tespit olunduğu tarihte başlamasıdır (VİVK. md.20/b). Böyle bir durumda zamanaşımı idarenin tespitiyle başlamaktadır⁴⁰¹. Bu durum bir yandan verginin zamanaşımına uğramasını önlemekte beraber idarenin tespitine kadar verginin doğmaması sebep olmakta ve bu süre boyunca matrahlar ve ödenecek vergi tutarları enflasyon nedeniyle reel olarak küçülmekte, bu küçülmenin telafisi olmadığı gibi geç beyanın gecikme faizine veya gecikme zammına ya da usulsüzlük cezası dışında herhangi bir cezaya konu olmaması durumu doğmaktadır⁴⁰². Zamanaşımı için ikinci husus mükellefiyetin yukarıda ifade edildiği gibi beyanname verilmesiyle başlamasıdır. Bunun yanında kanunla getirilmiş olan iki tane ek süre de mükellefiyetin başlamasını geciktirmekte, dolayısıyla zamanaşımının başlaması da gecikmiş olmaktadır. Üçüncü husus matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulması durumunda zamanaşımının durması, son olarak mücbir sebeplerin varlığı halinde, bu sebepler ortadan kalkıncaya kadar tebliğ zamanaşımı sürelerinin işlememesidir. Bu sebepler sonunda zamanaşımının işlemesi mümkün olmamakta ve idare uzun yıllar bilgi ve belgeleri saklamak durumunda kalmakta ve bunun sonucunda arşivleme maliyetlerine katlanılmaktadır⁴⁰³. Bazı görüşler sayılan hususlardan dolayı VİVK'da zamanaşımı süresinin başlangıcı bakımından getirilen ve Vergi Usul Kanunu'nun vergiyi doğuran olay⁴⁰⁴ ilkesine uymayan bu hükmün

⁴⁰⁰Demirci, s.45. ; Ayrıntılı Bkz; Aziz Özbek, "Servet Vergilerinde Reform İhtiyacı-I: Veraset ve İntikal Vergisi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:307, 2014.

⁴⁰¹Nas, Zamanaşımı, s.316.

⁴⁰²M. Tahir UFUK, "Veraset ve İntikal Vergisinde Zamanaşımı", **E-Yaklaşım Dergisi**, Aralık 2002, <https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=3377>, (16.10.2020).

⁴⁰³Özgür Biyan ve Vakkas Yurtlu, "Hukuki Belirlilik İlkesi Açısından Veraset ve İntikal Vergisi'nde Zamanaşımının Değerlendirilmesi", **Vergi Raporu**, Sayı:251, Ağustos 2020, s.17. (11-19) ; Demirci, s.45.

⁴⁰⁴213 Sayılı Vergi Usul Kanunu 19'uncu madde; "*Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar*".

vergi idaresinde etkinliğin sağlanmasından sonra kaldırılması gerektiği yönündedir⁴⁰⁵.

Veraset ve intikal vergisi ile ilgili diğer bir eleştiri konusu ise matraha uygulanacak oranların çok düşük olması ve istisna ve muafiyetlere çok fazla yer veriliyor olmasından dolayı ilgili vergiden elde edilecek gelirlerin çok düşük miktarlarda kalmasıdır⁴⁰⁶. Özellikle bazı istisnaların adalet ilkesine ters düştüğü yönünde görüşler mevcuttur. Bu yüzden düzenlemeye gidilmesi gerektiği düşünülmektedir⁴⁰⁷.

İstisnalar ile ilgili diğer bir eleştiri ise, VİVK'nın 4'üncü maddesinde b bendinde ifade edilen istisna tutarlarının mirasçılarının hissesi oranında değerlendirilmesidir. Çünkü fazla olan servetin çok sayıda mirasçılara dağıtılmasından dolayı miras payları istisna tutarları içinde kalırken, daha az olan servetin az sayıda mirasçılara dağıtılmasında miras payları istisna tutarlarını aşması söz konusu olabilmektedir. Miras payları üzerinden değil de terekenin tamamı üzerinden değerlendirildiğinde ise çok sayıda mirasçının olduğu veraset intikallerinde küçük paylara sahip olanların ödeme gücündeki artışın az mirasçının olduğu veraset intikallerindeki büyük paylara sahip olanların ödeme gücündeki artıştan daha az olmasına rağmen aynı oranda ve hatta daha yüksek oranda vergilendirilmiş olacaktır. Bu durumun çözümü için çift taraflı istisna tutarının belirlenmesi önerilmektedir. Buna göre öncelikle terekeye veraset ve intikal vergisinin uygulanıp uygulanmayacağına bakılmaktadır. Eğer tereke belirlenmiş olan istisna tutarını aşan değerde ise o zaman ikinci aşamada mirasçılara düşen paylar üzerinden bir istisna tutarı belirlenebilir ki bu ödeme gücündeki artış için belirlenecek olan istisna tutarı bugünkü tutardan daha aşağıda belirlenebilir ve vergi oranı artırılabilir. Karmaşık gözüktüğü de veraset ve intikal vergisinin etkinliğini arttıracığı görüşü mevcuttur⁴⁰⁸.

Veraset ve intikal vergisinde ilk ve son tarhiyat olmak üzere tarhiyat iki şekilde yapılmaktadır. Bu durumda eleştiri alan konulardan biridir. Sebebi ise vergi

⁴⁰⁵ Karakoç, Miras Hukuku, s.86.

⁴⁰⁶ Demirci, s.45.

⁴⁰⁷ Filiz Giray ve Özgür Mustafa Ömür, "Veraset ve İntikal Vergisinde Mali ve Sosyal Fonksiyonlara Aykırı Olan Vergi Harcamaları", **Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi** Dergisi, Cilt:12, Sayı:1, Ocak2019, s.79.

⁴⁰⁸ Kılıçaslan, s.343.

karmaşıklığına neden olduğu savunulmaktadır. 7338 sayılı VİVK'nın yürürlüğe girdiği 1959 yılında yukarıdaki ayırım yapılmamaktaydı. Onun yerine mükellefin beyanı üzerine idare intikal eden mallarla ilgili ayrı bir tahkikat yapmakta ve daha sonra buna bağlı olarak vergiyi tarh etmekteydi. Fakat mükelleflerin beyanlarından sonra gerçekleşen tahkikatın zaman alması ve vergi tahsilatlarının buna bağlı olarak gecikmesi sebebiyle 1970 yılında ilk ve son tarhiyat ayırımına gidilmiş ve mükellefin beyanı üzerine yapılacak olan ilk tarhiyat için daha basit ve uygulanabilir değerlendirme ölçüleri tercih edilmiştir. Ödenmesi gereken vergiye esas olacak matrahın tespit edildiği nihai tarhiyat aşamasında ise intikal eden malların gerçek değerini kavramaya yönelik, öncekine kıyasla biraz daha karışık ve nitelikli değerlendirme ölçüleri benimsenmiştir⁴⁰⁹. Fakat bu uygulamanın da karışıklık yarattığı yönünde görüşler bulunmaktadır.

Bu eleştirilerin bir çözümü olarak;

mükellefin beyan vereceği idarenin tespiti sorunsalı açısından teknolojik altyapının geliştirilmesi, vergi oranlarının tekrar gözden geçirilmesi, sermaye birikimimizin-tasarruflarımızın baz alınarak istisna-muafiyetlerin regüle edilmesi, tahsilatta kolaylığa gidilmesi, varsıl kesimin vergiye bakışı, sınırsız bir zamanaşımının mükellefe ve idareye verdiği olumsuzluklar... oluşturulacak yeni düzenlemelerde göz önüne alınarak, çözüme yönelik bahsedilen hususların nazarı dikkate alınması da önem arz eder. Civar hısımları ve edinilmiş mallar rejimi kapsamında eşe düşen kısım istisna kapsamına engelli varislerin iktisapları muafiyet kapsamına alınması sosyal devlet anlayışını daha da pekiştirecektir.

Değerleme konusunda gerçek değere yakın değerlerin elde edilebilmesi için sağlam bir veri tabanı oluşturulmalıdır. Değerleme gününün, beyannamenin verildiği gün olarak belirlenmesi hakkaniyete uygun olacağı söylenebilir. Vergi matrahının mükellef ve idarece ayrı ayrı tespit edilmesi(ilk ve son tarhiyat), vergiyi karmaşık bir hale getirdiğinden, idare ile mükellef malları değerlemede aynı değerlendirme ölçütlerini seçmeli ya da ortak tarhiyat için bir değerlendirme yürürlüğe konmak suretiyle tarhiyat farklılıklarının yol açtığı maliyet, emek ve zaman kaybı da önlenmiş olacaktır. İki başlı tarhiyat kaosunun kaldırılarak tek tarhiyat halinde basite indirildiğinde mükellef ve idare arasındaki değerlendirme kıstası mükellef odaklı bir anlayış temelinde geliştirilebilir.⁴¹⁰

gibi öneriler getirilmiştir.

⁴⁰⁹Güneş, s.137. ; Arif Ayluçtarhan ve Emre Akın, “Veraset ve İntikal Vergisi İncelemelerine Eleştirel Bir Bakış Açısı ve Konuya İlişkin Öneriler”, **Vergi Raporu**, Sayı:240, Eylül2019, s.63. (56-68). ; Ayrıntılı bilgi için bkz; Aziz Özbek, “Değerleme Ölçüsü Farklılığından Doğan Veraset ve İntikal Vergisi Tarhiyatında Gecikme Faizi Hesaplanabilir Mi?”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:333, Haziran 2016.

⁴¹⁰Güneş, s.153.

Veraset ve intikal vergisinde hem şahsılık hem de mülkılık ilkeleri uygulanmaktadır. Türkiye Cumhuriyeti vatandaşlığında bulunan kişiler nerede olursa olsun mallarının veraset veya diğer yollarla intikali ve nereden olursa olsun yabancı bir ülkeden T.C. vatandaşına mal intikalini vergilendirmek istemesi şahsılık ilkesini, Türkiye Cumhuriyeti içerisinde bulunan malların Türk vatandaşı ve yabancı kişilere intikalini vergilendirmek istemesi de mülkılık ilkesinin uygulandığını göstermektedir (VİVK.md.1). Hem şahsılık hem de mülkılık ilkesinin uygulanması beraberinde sorunlarda doğurmaktadır. Veraset veya diğer şekilde sağlar arasında yapılan intikallerin murisler veya diğer şekilde mal iktisap edenlerin farklı ülkelerde olması ve her iki ülkenin de farklı vergilendirme ilkelerine göre servet gelirlerini vergilendiriyor olması durumunda çifte vergilendirme⁴¹¹ sorunuyla karşılaşılabilir. Bu sorunlar ülkeler arasında vergi anlaşmaları yaparak giderilmeye çalışılmaktadır. Fakat yapılan anlaşmalarda veraset ve intikal vergisine özel hükümlerin olmadığı görülmektedir. Onun yerine genel hükümler üzerinden hareket edilerek çifte vergilendirme önlenilebilir. Önlenilmesi için bazı ülkeler istisna yöntemi benimserken, bazıları mahsup sistemini ya da her ikisini de benimseyen ülkeler bulunmaktadır⁴¹². Bu yüzden gelirlerin vergilendirilmesi bazı anlaşmalarda mukim olunan devlete, bazı anlaşmalarda ise gelirin doğduğu devlete bırakılmıştır⁴¹³.

Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 12'inci maddenin c bendinde düzenlenen "*Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetinde olan şahıslara ait mallardan yabancı memleketlerde bulunanlara taallük eden borçlar ve yabancı memleketlerde bu mallar dolayısıyla alınan veraset ve intikal vergileri*" hükmü ile ilgili ülkede intikal eden mallar dolayısıyla ödenen veraset ve intikal vergileri beyannamede gösterilmek şartıyla matrahtan indirilebilmektedir. Yabancı ülkede ödenen vergi matrahtan masraf unsuru kabul edilerek indirilmektedir. Yani hesaplanan vergiden indirim yapılmamaktadır. Bu sebeple burada bir çifte vergilendirmeye karşılaşılmaktadır.

⁴¹¹Çifte vergilendirme, "aynı kişiden aynı vergi konusu üzerinden aynı dönemde aynı veya benzer verginin birden fazla alınması" olarak tanımlanmaktadır. ; Ayrıntılı bilgi için bkz; Gökhan Terzi, "Uluslararası Çifte Vergilendirme ve Önleyici Düzenlemeler", **Gümrük ve Ticaret Dergisi**, Sayı:9, 2017, s.75. (74-83) ; Ebru Cıllı, "Uluslararası Boyutta Çifte Vergilendirme Sorunu ve Önlemeye Yönelik Düzenlemeler", **Vergi Raporu**, Sayı:181, Ekim 2014.

⁴¹²Demirci, s.46-47.

⁴¹³Mete Akçakın, "Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Kapsamında Vergilendirme Esasları", **Vergi Raporu**, Sayı:180, Eylül 2014, s.29.

İlgili madde bu durumu önleyememekte ve çifte vergiyi önleme anlaşmalarıda servet unsurlarını kapsamadığı için çözümsüz kalınmaktadır⁴¹⁴. Bu nedenle c bendinin yeniden ele alınması gerektiği yönünde görüşler bulunmaktadır.



⁴¹⁴ Maç ve Jamali, 12.Madde, s.17.

SONUÇ

Hukukta kişilik, çocuğun anne karnından sağ olarak tamamıyla doğduğu anda başlamakta ve ölümle sona ermektedir. Kişilik, gerçek ve tüzel kişilik olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Gerçek kişiler için kanunda hak ehliyeti ve fiili ehliyet olmak üzere iki ehliyet bulunmaktadır. Hak ehliyeti, her insan için sağ doğmak koşuluyla, ana rahmine düştüğü andan başlayarak sahip olunmaktadır. Fiil ehliyeti ise, kişilerin kendi fiilleriyle hak edinebilmesi ve borç altına girebilmesidir. Kişiliğin sona ermesinin en temel sebebi ölümdür. Diğer bir sebep ise gaiplik halidir. Gaipliğin kelime anlamı nerede olduğu bilinmeyen ya da göz önünde olmayan olarak tanımlanmaktadır. Bir kişinin gaipliğine karar verilebilmesi için ölüm tehlikesi içinde bulunması ya da uzun zamandan beri haber alınamıyor olması gerekmektedir. Mahkeme tarafından gaipliğine karar verilen kişi ölmüş kabul edilmekte ve ölüme bağlı haklar ölümü ispatlanmış gibi kullanılmaktadır. Gaibin mirası, mirası reddetmeyen mirasçılara geçmektedir. Fakat ölüm halinden farklı olarak gaibin ortaya çıkması durumunda tereke mallarını teslim alan mirasçılar aldıkları malları geri vermekle yükümlü olmaktadır.

Vergi hukuku açısından ölüm haline incelendiğinde, mirasçılarının sorumluluğu hususu ön plana gelmektedir. Mükellefin ölümüyle mükellefe ait ödev ve sorumluluklar mirası reddetmeyen kanuni ve atanmış mirasçılara intikal etmektedir. Mirasın üç ay içerisinde reddedilmemesiyle miras kabul edilmiş sayılmaktadır. Mükellefin vergi borçlarından mirasçılar miras hisseleri oranında sorumlu olmaktadır. Mükellefin ölümü vergi hukuku açısından mirasçılara; bildirimde bulunma, beyanname verme, vergiyi zamanında ödeme, mükellefe ait defter ve belgeleri belirli süre saklama gibi sorumluluklar yüklemektedir. VUK'un 164'üncü maddesine göre ölüm, işi bırakma hükmündedir. Bu sebeple vergi dairesine bildirilmesi gerekmektedir. Bu ödev mirası reddetmemiş mirasçılar tarafından yerine getirilmesi gerekmektedir. İş bırakma bildirimi, VUK'un 168'inci madde hükmüne göre işin bırakıldığı tarihten itibaren bir ay içerisinde vergi dairesi bildirilmesi gerekmektedir. Fakat VUK'un 16'ıncı madde hükmünde bildirim sürelerine üç ay ekleneceğine dair düzenleme yer almaktadır. Bu sebeple iş bırakma bildirimi süresi dört aya çıkmaktadır. Bu süre ile ilgili yazarların görüş ayrılıkları bulunmaktadır.

Bazı görüşler, bu ödevin mirasçılara ait olduğu gerekçesiyle üç ay süre eklenmesinin gerek olmadığını ve bir ay olmasının yeterli olacağı yönündedir. Ancak dört aylık sürenin mirasçılar açısından daha uygun olduğu görülmektedir. Çünkü mirasçılara mirası reddetmeleri için üç ay süre tanınmaktadır. Bu süre içerisinde mirasçıların kimler olduğu belli olacaktır. Bu konuyla ilgili karışıklığı gideren bir düzenlemenin yapılması hem mirasçılar hem de vergi idaresi açısından kolaylık olacaktır.

Ölüm halinde mirasçıların sorumluluğu kapsamının tek istisnası vergi cezalarıdır. Cezaların sorumluluğu şahsidir ilkesinden dolayı mirasçılar tarafından ödenmesi istenmemektedir. İndirilmesi gereken cezaların içinde gecikme zam ve faizi bulunmamaktadır. Genel görüş gecikme zam ve faizinin vergi aslına bağlı fer'i alacak kabul ederek ödenmesi gerektiğidir. Bu görüşün sepelerinden biri gecikme zam ve faizinin mükellefe bağlı gecikmelerden kaynaklanmasıdır. Bir diğer sebep ise gecikme faizinin hem mükellefin haksız yere kullandığı devlete ait paranın faizi olmasından hem de vergi kanunlarında ceza sayıldığına dair bir ibarenin olmamasından dolayı ödenmesi gerekmektedir. Gecikme zammı içinde kanunlarda ceza olduğuna dair bir düzenleme bulunmamaktadır. Ceza sayılarak düşmesi gerektiği görüşü ise, gecikme zam ve faizi oranının yüksekliği sebebiyle mükellefe cezalardan daha fazla yaptırımı olmasından dolayı mirasçılara geçememesi gerektiğini savunmaktadır. Genel inanış olarak hem kanunlarda ceza olarak sayılacağına dair bir ibarenin olmayışı hem de Danıştay'ın ceza olmadıklarına dair vermiş olduğu kararlardan dolayı mirasçılara geçecektir. Bu konunun hukuki düzenlemeler vasıtasıyla açıklanması gerekmektedir. Böylece görüş farklılıkları sona erecektir.

Ölüm halinde kamu alacaklarının takibi, borlunun ölümü, borçlunun yakınının ölümü ve mirasçıların sorumlu tutulmasına göre farklılık göstermektedir. Borçlunun ölümü halinde kamu borçları silinmemekte ve mirası reddetmeyen mirasçılara intikal etmektedir. Mükellefin ölümünde önceki var olan bir takip söz konusu ise mirasçılar hakkında devam olacaktır. Fakat bu takip ölüm günü ile beraber üç gün için geri bırakılmaktadır. Mükellefin yakınlarından birinin ölümü halinde de mükellefin üzüntüsünü göz önüne alarak ölüm günü ile beraber üç gün takip geri bırakılacaktır. Mirasçıların sorumluluğu ile ilgili durum ise mirasçıların mirası reddetmesi için verilen süreyle ilgilidir. Mirasçılara verilen üç aylık süre

içerisinde takip yapılamayacaktır. Çünkü mirasçıların mirası kabul veya ret ettiği belli değildir. Mirasın reddi halinde tereke tasfiye edildikten sonra kamu alacağı takip yollarından biriyle takip edilememesi durumunda tahsil zamanaşımı da işlemeyecektir.

Ölüm halinde mirasçılara geçen ödevlerin yerine getirilmesinde bildirim ve beyanname sürelerine üç ay eklenmektedir. Bu durum gelir vergisi beyannamesi açısından farklılık yaratmaktadır. Çünkü GVK'nın 92'inci maddesinde ölüm halinde yıllık gelir vergisi beyannamesinin ne zaman verileceğine dair özel hüküm yer almaktadır. Bu hükme göre yıllık gelir vergisi beyannamesi, takvim yılı başından ölüm tarihine kadar olan kıst dönem ile geçmiş takvim yılına ait olup beyan edilmeyen gelir vergisi beyannamesi ölüm tarihinden itibaren dört ay içinde mirası reddetmeyen mirasçılar tarafından verilmesi gerekmektedir. Fakat bu hüküm ile ilgili bazı görüş ayrılıkları bulunmaktadır. Sebebi ise ilgili maddede “*bir takvim yılı içerisinde*” ifadesinden kaynaklanmaktadır. Görüşler, bir takvim yılı içerisinde meydana gelen ölüm halinde, ölüm tarihinden itibaren dört ay içinde verilmesi gereken beyannamenin sadece kıst dönem için geçerli olduğu, bir önceki takvim yılına ait olup verilmeyen beyannamenin VUK'un 16'ıncı madde hükmüne göre beyanname verme süresine üç ay eklenmesi gerektiği yönündedir. Bu durum ile ilgili Danıştay'ın dört ay içerisinde verilmesi gerektiğine dair kararlar bulunmaktadır. Yanı sıra mirasçıların vergisel yükümlülükleri rehberinde de hem kıst dönemin hem de geçmiş yıl beyannamesinin dört ay içerisinde verilmesi gerektiğine dair ifade yer almaktadır. Bu sebeple her iki dönemin de aynı süre içerisinde verilmesi gerektiği sonucu çıkmaktadır. Çünkü kıst dönemin ölüm tarihinden itibaren dört ay içerisinde verilip, geçmiş döneme ait olan beyannamenin verilme süresine üç ay eklenerek verilmesi halinde tarihler arasında fark oluşabileceğinden dolayı karışıklıklar meydana gelebilecektir.

Yıllık gelir vergisi beyannamesinin ölüm halinde ne zaman verileceğine dair hüküm bulunurken ödeme zamanı ile ilgili bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu sebeple VUK'un 112'inci madde hükmüne göre beyanname verme süresi içinde ödenmesi gerekmektedir.

Yıllık gelir vergisi beyannamesinin hangi mirasçılar tarafından verilmesi gerektiğine dair de bir hüküm yer almamaktadır. Bu sebeple VUK'un 164'üncü

madde hükmü gereğince mirasçılardan herhangi birinin ölümü bildirmesi yeterli olmakta ve birinin bildirmesi ile diğer mirasçıların bu ödevi yerine getirme yükümlülüğü kalkmaktadır.

Gelir Vergisi Kanunu'nda ölüm halinde yıllık beyannamenin ne zaman verileceğine dair bir düzenleme yer alırken muhtasar beyanname ve münferit beyanname hakkında bir düzenleme yer almamaktadır. Bu sebeple VUK'un 16'ncı madde hükmüne göre beyanname verme süresine üç ay eklenerek verilmesi ve VUK'un 112'inci madde hükmüne göre beyanname verme süresinde ödenmesi gerekmektedir.

Gerçek usulde gelir vergisine tabi ticaret ve serbest meslek erbabları, GVK'nın 120'inci madde hükmüne göre, cari vergilendirme döneminde mahsup edilmek üzere GVK'nın ticari veya mesleki kazancın tespitine ilişkin hükümlerine göre belirlenen ilgili hesap döneminin üçer aylık kazançları üzerinden geçici vergi ödemektedirler. Mükelleflerin geçici vergiyi, ilgili olduğu üç aylık dönemi izleyen ikinci ayın ondördüncü günü akşamına kadar bağlı olunan vergi dairesine beyan etmeleri ve onyedinci günü akşamına kadar ödemeleri gerekmektedir. GVK'nın 120'inci maddesinde işi bırakma halinde, işin bırakıldığı dönemi izleyen dönemlerde geçici vergi ödenmeyeceğine dair düzenleme yer almaktadır. Ölüm halinde VUK'un 164'üncü maddesine göre işi bırakma hükmündedir. Bu sebeple ölüm halinde, ölüm tarihinden itibaren geçici vergi beyannamesi verilmemekte ve geçici vergi ödenmemektedir.

Mirasçıların işe devam etme kararı vermeleri durumunda murisin işi bırakması, mirasçıların ise işe başlaması anlamına gelmektedir. Bu sebeple mirasçıların işe başlama bildiriminde bulunmaları gerekmektedir. İş başlama bildirimi VUK'un 168'inci madde hükmüne göre işe başlama tarihinden itibaren 10 gün içinde ilgili vergi dairesine bildirilmesi gerekmektedir. Fakat mirasçıların içinde bulundukları durum göz önüne alındığında bu sürenin yetersiz kaldığı görüldüğünden 2001/1 Sıra No'lu VUK İç Genelgesinde konuyla ilgili açıklama yapılarak, mirasçıların aynı işe aralıksız devam etmeleri halinde işe başlama bildiriminin bir ay içinde yapılması durumunda zamanında yapıldığı kabul edilecektir. Böylece mirasçılar açısından aralıksız işe başlandığında bildirim süresi bir ay olacaktır. Fakat mirasçıların ara verip işe başladığı durum hakkında bir açıklama bulunmamaktadır.

Bunun yanısıra mirasçılarının mirası reddedip reddetmeyeceğide belli değildir. Mirasçı bir ay içerisinde işe devam edeceğine dair bildirimde bulunduğu takdirde mirası kabul etmiş sayılacaktır. Bu sebeple mirasçılara mirası ret edebilmesi için tanınan üç aylık sürenin de göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Bu durumlar ile ilgili açıklamanın yapılması mükellefler açısından yararlı olacak ve aksaklıkların yaşanmasının önüne geçilecektir

Mükellef veya vergi sorumluları KDV beyanlarını vergilendirme dönemini takip eden ayın yirmi dördüncü günü akşamına kadar ilgili vergi dairesine vermekle yükümlüdürler. İş bırakma halinde KDVK'nın 41/4'üncü maddesine göre KDV beyanı işin bırakıldığı tarihi izleyen ayın yirmi dördüncü günü akşamına kadar verilmesi gerekmektedir. VUK'un 164'üncü madde hükmüne göre ölüm işi bırakma hükmündedir. Bu sebeple ölüm tarihini izleyen ayın yirmi dördüncü günü akşamına kadar verilmesi gerekmektedir. Fakat VUK'un 16'ıncı maddesinde ise ölüm halinde bildirim ve beyanname sürelerine üç ay süre ekleneceğine dair düzenleme yer almaktadır. Bu nedenle iki madde hükmü çakışmaktadır. Beyanname verilebilmesi için öncelikle mirasçılar tarafından mirasın üç ay süre içinde ret edilmemesi gerekmektedir. Bu sebeple VUK'un 16'ıncı madde hükmü gereğince üç ay eklenmesi gerektiği daha uygun olmaktadır. Çünkü bu süre içinde mirasçılarında kimler olacağı net şekilde belirlenmiş olacaktır. Katma değer vergisinin ödenme zamanı ise VUK'un 112'inci madde hükmü gereğince beyanname verme süresi içinde olacaktır.

Murisin ölümüyle miras açılmaktadır. Miras, külli halefiyet ilkesine göre bir bütün olarak mirasçılara intikal etmektedir. Mirasçılar bu intikalden dolayı veraset ve intikal vergisine tabi olmaktadır. Veraset ve intikal vergisinde mükellefiyet; beyanname verildiği takdirde, beyannamede gösterilen mallar için beyanname tarihinde, verilen beyannamede gösterilmeyen mallar ile beyanname verilmeyen hallerde intikal eden malların idarece tespit olunduğu tarihte, terekenin tahriri, defter tutma veya resmi tasfiye hallerinde mahkemece bu muamelelerin ikmal edildiği tarihte başlamaktadır. Diğer vergilerin aksine veraset ve intikal vergisinde beyanname verilmeyen hallerde idarece tespit edildiği tarihte başlayacağına dair hüküm yer almaktadır. Bu hükmün sebebi verginin zamanaşımına uğramasının önüne geçmektedir. Fakat mükellefiyetin idarenin tespitiyle başlaması, bunun yanı

sıra ek sürelerde tanınması mükellefiyetin başlangıcını geciktirmektedir. Bunun sonucunda zamanaşımı da gecikmektedir. Bazı görüşler veraset ve intikal vergisinde mükellefiyetin başlangıcı ile ilgili hüküm için hem zamanaşımını geciktirdiği hem de VUK'un vergiyi doğuran olay ilkesine uymamasından dolayı kaldırılması gerektiğini yönündedir. Ancak veraset ve intikal vergisinin kaldırılması çözüm gibi gözükse de devletin servetin vergilendirmesinde sınırlı araçlardan biri olduğunu unutmamak gerekmektedir. Bu nedenle kaldırmanın yanı sıra zamanaşımında yer alan belirsizliklerin giderilmesi, mükelleflerin beyannamelerini zamanında vermeleri için ağır cezai yaptırımların uygulanması gibi düzenlemeler ile iyileştirme yapılabilir.

Veraset ve intikal vergisinde mirasçılara yönelik önemli istisnalar bulunmaktadır. Bunlardan biri terekeden intikal eden miras paylarıyla ilgili menkul ve gayrimenkul mallardan evlatlıklar da dahil olmak üzere fûruğ ve eşten her birine isabet eden miras hissesinin ve fûruğ bulunmaması halinde eşe isabet eden miras hissesinin belirli miktarlarının istisna edilmesidir. Ancak bu istisna miktarlarının yüksekliği sebebiyle eleştirilmektedir. Devletin önemli miktarda vergiden vazgeçtiği düşünülmektedir. Sadece bu yönden değil genel olarak veraset ve intikal vergisinde istisna ve muafiyetlere çok fazla yer verilmesi elde edilecek vergi gelirin düşük olmasına neden olmasından dolayı da eleştirilmektedir.

Veraset ve intikal vergisinde hem şahsılık hem de mülkilik ilkesi uygulanmaktadır. Fakat iki ilkenin uygulanıyor olması beraberinde sorunlar doğurmaktadır. En önemli sorun çifte vergilendirmedir. Ülkeler çifte vergilendirme sorununa önem vermekte ve aralarında yaptıkları anlaşmalar ile çözümlemeye çalışmaktadırlar. Ancak veraset ve intikal vergisi açısından özel hükümler yer almamaktadır. Genel hükümler aracılığıyla önlenilmeye çalışılmaktadır. Bunun yerine yapılan anlaşmaların içeriğinde veraset ve intikal vergisine dair özel hükümlerin olması ya da mevcut anlaşmalara ilgili hükümler eklenmesi daha doğru olacaktır. Çünkü veraset ve intikal vergisinden kaynaklanan çifte vergilendirme sorununun çözüme kavuşması gerekmektedir. Bu sayede mirasçılarda karışıklıktan kurtulmuş olacaklardır.

Ölüm hali birçok kanun açısından sonuçlar doğurmaktadır. Çalışmada Vergi Usul, Gelir Vergisi, Katma Değer Vergisi, Harçlar, Özel Tüketim Vergisi, Veraset ve İntikal Vergisi ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun açısından

ölüm değerlendirilmektedir. Değerlendirmeler sonucunda ölüm haliyle ilgili var olan düzenlemelerde eksikliklerin ve belirsizliklerin yer aldığı görülmektedir. Bu eksiklikler ve belirsizlikler çatışmalara ve karışıklıklara yol açmaktadır. Bu sebeple bu durumların hukuki ya da idari düzenlemeler aracılığıyla çözüme kavuşturulması gerekmektedir. Açıklık ve netliğin sağlanması mirasçıların yapması gerekenleri anlamasını kolaylaştıracak ve gönüllü uyuma yönlendirecektir. Vergi idaresinin ise mirasçıların gönüllü uyumu ile üzerindeki yükü hafifleyecektir.



KAYNAKÇA

Acuner, Serkan. “Genç Girişimcilere Yönelik Kazanç İstisnası”, **Vergi Dünyası**, Sayı:418, Haziran 2016, ss.155-165.

Akarslan, Mehmet. “Veraset İntikal Vergisinde Muaf Olan Şahıslar – III”, **E-Yaklaşım Dergisi**, Sayı:170, Şubat 2007, www.yaklasim.com, (02.09.2020).

Akçakın, Mete. “Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Kapsamında Vergilendirme Esasları”, **Vergi Raporu**, Sayı:180, Eylül 2014, ss.25-31.

Akdoğan, Abdurrahman. **Kamu Maliyesi**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 18.Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2017.

Akdoğan, Abdurrahman. **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 14.Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2019.

Akıncı, Şahin. **Türk Özel Hukukunda İnsan Kökenli Biyolojik Madde (Organ-Doku) Nakli Kavramı ve Bundan Doğan Hukuki Sonuçlar**, Yetkin Yayınları, Ankara, 1996.

Akıntürk, Turgut. **Medeni Hukuk**, 9.Baskı, Beta Basım, İstanbul, 2003.

Akıntürk, Turgut ve Derya Ateş Karaman. **Medeni Hukuk – Yeni Medeni Kanuna Uyarlanmış**, 15.Baskı, Beta Basım, İstanbul, 2010.

Akıpek, Jale ve Turgut Akıntürk. **Türk Medeni Hukuku – Başlangıç Hükümleri, Kişiler Hukuku**, 6.Baskı, Beta Basım, Cilt:1, İstanbul, 2007.

Akkurt, Sinan Sami, Kemal Erdoğan ve Hüseyin Tokat. **Borçlar Hukuku**, 1.Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2018.

Akmaz, Kemal. “Ölüm Olayının Vergi Usul Kanunu Bakımından Doğurduğu Sorunlar ve Sonuçlar”, **Vergi Raporu**, Sayı:94, 2007, ss.67-77.

Akmaz, Kemal. Ölüm Olayının Hukuki Boyutu ve Vergilendirilmesi, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), **Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, Denizli, 2019.

Alkış, Alpaslan. “İslam Hukuku Açısından Organ Naklinde Tartışmaya Açık Alanlar”, **Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt:15, Sayı:2,2018, ss.751-770.

Alpaslan, Mustafa ve Eda Kaya. **Vergi Uygulamasında Zamanaşımı**, 2.Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2016.

Altan Rençber, “Kamu Alacaklarında Tahsil Zamanaşımı”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Cilt:40, Sayı:351, 2017, ss.113-127.

Altaş, Soner. **Türk Ticaret Kanunu’na Göre Anonim Şirketler**, 8.Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2017.

Altıparmak, Şükrü. “Veraset ve İntikal Değerleme”, **Vergi Raporu**, Sayı:222, Mart 2018, ss.150-161.

Anadolu, Zafer. “Mükellefin Ölümü Halinde Mirasçıların Vergi Mevzuatı Açısından Değerlendirilmesi”, **E-Yaklaşım Dergisi**, Sayı:266, Şubat 2015.

Anayasa Mahkemesi 31.03.1987 Tarih, E: 1986/20, K:1987/9 Sayılı Karar.

Anayasa Mahkemesi 26.12.1988 Tarih, E:1988-9, K:1988-28 Sayılı Karar.

Anayasa Mahkemesi 26.12.1988 Tarih, E: 1988/7, K: 1988/27 Sayılı Karar.

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı, 21.02.2012 Tarih, B.07.1.GİB.4.06.18.02-32164-8374-266 sayılı Özelge.

Antalya, O.Gökhan. **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, Legal Yayıncılık, İstanbul, 2015.

Antalya, O.Gökhan. **Marmara Hukuk Yorumu- Miras Hukuku**, Cilt:3, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2019.

Antalya, O.Gökhan. **Mirastan Feragat Sözleşmesi**, Alkım Yayınevi, İstanbul, 1999.

Antalya, O.Gökhan. **Miras Hukuku**, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2009.

Arıkan, Zeynep ve Ahmet İnneci. “Vergilendirilebilir Gelir ve Gelir Vergisinde Üniter Yapıyı Bozan Uygulamalar”, **Sosyoekonomi**, Cilt:24, Sayı:30, 2016, ss.11-28.

Arslaner, Hakan. **6183 Sayılı Kamu Alacaklarının Haciz Yolu İle Tahsili**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2010.

Aslan, Memduh. “Mirasçılardan Vergi Borçlarından Sorumluluğu”, **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi**, Cilt:17, Sayı:3-4, 2011, ss.127-144.

Atar, Yavuz. **Vergi Hukuku – Genel Esaslar**, Gözden Geçirilmiş 2.Baskı, Mimoza Yayınları, Konya, 2000.

Atay, Ender Ethem. **Hukuk Başlangıcı**, 5.Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2017.

Atabey, Tuncel. “Gelir Vergisi Rehberi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Cilt:44, Sayı:390, 2021, ss.1-349.

Ayan, Mehmet. **Miras Hukuku**, Güncelleştirilmiş 5.Baskı, Mimoza Yayınları, Konya, 2009.

Ayan, Mehmet. **Miras Hukuku**, 9.Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2016.

Ayan, Mehmet ve Nurşen Ayan. **Kişiler Hukuku**, 8.Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2016.

Ayan, Özge. “Ölümün Şirketler Hukuku İlişkilerine Etkileri”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 21, Sayı: 1, 2019, ss.1-25.

Aydos, Oğuz Sadık. **Borçlar Hukuku (Genel Hükümler)**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2019.

Ayluçtarhan, Arif ve Emre Akın. “Veraset ve İntikal Vergisi İncelemelerine Eleştirel Bir Bakış Açısı ve Konuya İlişkin Öneriler”, **Vergi Raporu**, Sayı:240, Eylül2019, ss.56-68.

Baştuğ, Ayşe Gezer. “Muris veya Tasarrufu Yapan Şahsın İkametgâhının Tespitolunamaması Durumunda Veraset ve İntikal Vergisi Beyannamesinin Verileceği Yer Vergi Dairesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Cilt:38, Sayı:317, 2015, ss.54-58.

Baydemir, Mehmet. “Veraset ve İntikal Vergisinde Zamanaşımının Başlangıcı ve Uygulaması”, **E-Yaklaşım Dergisi**, Sayı:224, Ağustos 2011, www.yaklasim.com, (31.08.2020).

Bayındırlık İşleri Genel Şartnamesi, 9 Ekim 1984 Tarihli T.C. Resmi Gazete Sayı:18540.

Belgesay, Mustafa Reşit. **Türk Kanunu Medenisi Şerhi**, 4.Baskı, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1952.

Berki, Şakir. **Miras Hukuku**, Sevinç Matbaası, Ankara, 1975.

Biray, Nergis. “Kazak Türklerinde Ölümle İlgili Kelime, Kelime Grubu ve Deyimlerden Hareketle Ölüm Kavramı”, https://www.academia.edu/14033436/Nergis_B%C4%B0RAY_Kazak_T%C3%BCrklerinde_%C3%96l%C3%BCmle_%C4%B0lgili_Kelime_Kelime_Grubu_ve_Deyimlerden_Hareketle_%C3%96l%C3%BCm_Kavram%C4%B1, (10.02.2020).

Biyan, Özgür ve Vakkas Yurtlu, “Hukuki Belirlilik İlkesi Açısından Veraset ve İntikal Vergisi’nde Zamanaşımının Değerlendirilmesi”, **Vergi Raporu**, Sayı:251, Ağustos 2020, ss.11-19.

Bozdoğan, Doğan. “Pişmanlık ve Islah Müessesesinin Vergi Cezalarının Yaptırım Gücü Üzerine Etkisi”, **Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Araştırma Dergisi**, Cilt:12, Sayı:1, 2017, ss.153-168.

Bozdoğan, Doğan ve Serhat Kurt, “Hayat Standardı Esasının Anayasal Vergileme İlkeleri Açısından İncelenmesi ve Vergiye Gönüllü Uyum Üzerindeki Etkisi”, **Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Araştırmaları Dergisi**, Cilt:11, Sayı:2, 2016, ss.59-76.

Budak, Tamer. “Türk Vergi Hukukunda Kişiliğin Sona Ermesi ve Sonuçları (Gerçek Kişiler)”, **12 Levha Yayıncılık**, İstanbul, 2011.

Bülbül, Duran. **Türk Vergi Sisteminde Gecikme Zammı – Gecikme Faizi – Tecil Faizi**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2003.

Candan, Turgut. **Amme Alacaklarını Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2007.

Cenk, Ramazan. “Mükellefin Ölümü Halinde Mirasçıların Vergi Hukuku Açısından Sorumlulukları”, **E-Yaklaşım Dergisi**, Sayı:221, Mayıs 2011, <https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=12656>, (04.02.2020).

Cıllı, Ebru. “Uluslararası Boyutta Çifte Vergilendirme Sorunu ve Önlemeye Yönelik Düzenlemeler”, **Vergi Raporu**, Sayı:181, Ekim 2014.

Çavdar, Abdullah. “Türk Vergi Hukukunda Gecikme Faizi Ve Gecikme Zammı- Hukuki Nitelikleri, Farklılıkları ve Ölçülülük İlkesi Açısından Değerlendirilmesi”, **Sosyal Araştırmalar ve Davranış Bilimleri Dergisi**, Sayı:1, 2015, ss.1-11.

Çeker, Mustafa. **Ticaret Hukuku Genel Esaslar**, Karahan Kitabevi, Adana, 2016.

Çetiner, Selma ve Armağan Ebru Bozkurt Yüksel. **Ticari İşletme ve Şirketler Hukuku**, 4.Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2017.

Çınar, Ömer. “Miras Sözleşmesinin Tek Taraflı İrade Beyanı İle Sona Erdirilmesi, **İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Yıl: 6, Sayı:12, Güz 2007/2, ss.219-230.

Çil, Orçun ve Şefik Görkey. “Beyin Ölümü Kriterlerinin Tarihsel Gelişimi ve Kadavradan Organ Nakline Etkisi”, **Marmara Medical Journal**, Cilt:27, Sayı:1, 2014, ss.69-74.

Çoşkun, Mahmut. **Açıklamalı – İctihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2016.

Danıştay İdari Dava Daireleri Genel Kurulu 31.05.2007 Tarih, E:2006/2914, K:2007/1316 Sayılı Karar.

Danıştay 7.Daire, 15.04.1999 Tarih, E: 1998/96, K: 1999/1502 Sayılı Karar.

Danıştay 4.Daire, 17.12.1986 Tarih, E. 1985/4085, K: 1986/4052 Sayılı Karar.

Danıştay 3.Daire, 04.06.1992 Tarih, E.1991/3403, K: 1992/2179 Sayılı Karar.

Danıştay 3.Daire, 27.11.1984 Tarih, E.1984/1636, K: 1984/3219 Sayılı Karar.

Danıştay 7.Daire, 20.10.2008 Tarih, E:2007/4573, K:2008/4080 Sayılı Karar.

Danıştay 9.Daire,22.11.1989 Tarih, E:1989/2232, K:1989/3234 Sayılı Karar.

Değer, Nuri. **Açıklamalı ve Uygulamalı Katma Değer Vergisi Kanunu**, 4.Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2011.

Demir, Bahadır. , “6098 Borçlar Kanunu Kapsamında Doğrudan Temsil Müessesesi”, **İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:6, Sayı:1, 2015, ss.249-278.

Demirci, Zeynep. “Veraset ve İntikal Vergisinin Uluslararası Anlaşmalar, Yargıtay ve Danıştay Kararları Çerçevesinde İrdelenmesi”, **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı:58, Ekim 2018, ss.41-46.

Demirel, Mustafa, Handan Günaydın ve Uğur Okur. “Telif Kazançları İstisnasından Yararlananların Vergisel Yükümlülükleri”, **Vergi Raporu**, Sayı:192, Eylül 2015, ss. 209-217.

Demiroğlu, Kaan. **Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2017.

Deniz, Hande. **Miras Hukuku Pratik Çalışmaları**, 4.Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2020.

Dersinlioğlu, Zeki Taner. “Vergi Hukukunda Pişmanlık ve Islah Müessesesi”, **Vergi Raporu**, Sayı:124, Ocak 2010, ss.103-110.

Doğan, Murat, Gökhan Şaban ve İsmail Atamulu. **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**,1.Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2019.

Doğrusöz, Bumin. “Gecikme Zammı ve Faizinde Kargaşa”, **Mali Çözüm Dergisi İSMMMO**, Sayı:8, Ekim 1991, ss.33-36.

Dural, Mustafa. **Miras Sözleşmeleri (İsviçre, Alman ve Avusturya Hukuklarıyla Karşılaştırmalı Olarak)**, İstanbul, Fakülteler Matbaası, 1980.

Dural, Mustafa ve Tufan Ögüz. **Türk Özel Hukuku – Kişiler Hukuku**, Filiz Kitabevi, Cilt:2, İstanbul, 2018.

Dural, Mustafa ve Turgut Öz. **Türk Özel Hukuku Cilt IV Miras Hukuku**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2003.

Ekinci, Hakan. “Malul ve Emeklilere Yönelik Özel Tüketim Vergisi İstisnasında Son Durum”, **Vergi Raporu**, Sayı:108, Eylül 2008, ss.57-62.

Erdal, Ömer. “Vergi Usul Kanunu’nda Ölüm ve Sonuçları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 262, Temmuz 2010.

Erdem, Metin, Doğan Şenyüz ve İsmail Tatlıoğlu. **Kamu Maliyesi**, Güncellenmiş 13.Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa, 2016.

Ergün, Ömer. “Kişi Kavramı ve Çeşitleri”, **Dicle Üniversitesi Adalet Meslek Yüksekokulu Dicle Adalet Dergisi**, 2017, ss.1-14.

Erol, Ahmet ve Dilek Cingöz, “Bir Mükellef Hakkı Olarak Mirasın Reddi”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı:118, 2015, ss.271-296.

Erol, Ali. “Vergi Hukukunda Verilen Bilgilerin Gizli Kalma Zorunluluğu”, **Kırklareli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt:7, Sayı:1, 2018, ss.87-96.

Gerçek, Adnan. “Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:54, Sayı:3, 2005, ss. 157-193.

Gerçek, Adnan. **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku**, Ekin Yayınevi, Bursa, 2017.

Gınalı, Ayşe. “Mükellefin Ölümü Halinde Mirasçıların Sorumluluğu”, **İstanbul SMMMO Mali Çözüm**, Sayı:103, Ocak-Şubat 2011, ss.231-238.

GİB, 12.02.2009 Tarih, B.07.1.GİB.0.60/6000-2505 Sayılı Özelge.

GİB, 12.06.2009 Tarih, B.07.1.GİB.0.02.60/6000-2515 Sayılı Özelge.

GİB, 10.09.1997 Tarih, B.07.0.GEL.0.65/6523-22/38714 Sayılı Özelge.

GİB, 24.12.2014 Tarih, 97895701-160[23.2014/5.1.39-2754]-2713 sayılı Özelge.

GİB, 02.12.2016 Tarih, 64597866-160[17-2016]-22585 Sayılı Özelge.

GİB, 23.06.1998 Tarih, B.07.0.GEL.0.60/6026-98/023315 Sayılı Özelge.

GİB, 24.12.1997 Tarih, B.07.0.GEL.0.60/6026-85/56410 Sayılı Özelge.

GİB, 16.11.2016, Tarih, 66813766-160[4-2016-4]-104198 Sayılı Özelge.

GİB, 07.02.2012 Tarih, B.07.1.GİB.4.99.16.02-VİVK-1-39 Sayılı Özelge.

GİB, 30.06.2007 Tarih, Seri:A, Sıra No:1, Tahsilat Genel Tebliği.

GİB, 01.12.1999, 29 Seri No'lu Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu Genel Tebliği.

GİB, 20.12.1969, 14 Sıra No'lu Veraset ve İntikal Vergisi Genel Tebliği.

GİB, Diğer Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi Rehberi, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, Yayın No: 331, 2020.

GİB, Mirasçılarının Vergisel Yükümlülükleri Rehberi, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Yayın No:359, Temmuz 2020

GİB, Yardım ve Kaynaklar, Sıkça Sorulan Sorular, Veraset ve İntikal Vergisi Beyannamesi Nereye Verilir? , <https://www.gib.gov.tr/yarim-ve-kaynaklar/sikca-sorulan-sorular>, (22.09.2020).

GİB, Veraset ve İntikal Vergisinin Beyanı, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Yayın No:316, Nisan 2019.

GİB, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu İç Genelgesi, Seri No: 2007/1, Sayı: B.07.0.GEL.0.60/6012-1430.

GİB, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu İç Genelgesi, Seri No: 2000/1, Sayı: B.07.0.GEL.0.60/6012-1430.

Giray, Filiz ve Özgür Mustafa Ömür, “Veraset ve İntikal Vergisinde Mali ve Sosyal Fonksiyonlara Aykırı Olan Vergi Harcamaları”, **Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt:12, Sayı:1, Ocak2019, ss.72-82.

Gök, Şemsi. **Adli Tıp**, 5.Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1983.

Gökçen, Ahmet. “Organ ve Doku Nakli Üzerine Düşünceler”, **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:8, Sayı:1-2, 2000, ss.63-85.

Gökçen, Mehmet. “Veraset ve İntikal Vergisinde İlk Tarhiyat ve Sonrasında Yapılacak İşlemler”, **Vergi Raporu**, Sayı:142, Temmuz 2011, ss.76-82.

Gülçiçek, Ayşe. **Yorum ve Açıklamalarla Katma Değer Vergisi**, Gelirler Kontrolörleri Derneği, İstanbul, 2015.

Günay, Erhan. **Miras Hukukunda Mirasçılarının Sorumluluğu ve Alacaklıların Korunması**, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2019.

Günay, Erhan. **Yargıtay Kararları/Öğreti Görüşü Eşliğinde Mirasçılık Sifatının Yitirilmesi**, Güncellenmiş 13.Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2021.

Gündoğdu, Zeliha“Bireysel Emeklilik Katkı Payları ve Şahıs Sigorta Primlerinin Vergi Matrahından İndirilmesi”, **Vergi Raporu**, Sayı:103, Nisan 2008, ss.79-84.

Gündüz, Ahmet. “Gecikme Zammı ve Gecikme Faizine Hukuki Bakış - Kamu Alacaklarında Gecikme Zammı ve Gecikme Faizi Uygulanması, **Mali Çözüm Dergisi İSMMMO**, Sayı:140, Mart-Nisan 2017, ss.197-210.

Gündüz, Ahmet. “Basit Usule Tabi Mükelleflerde Kazanç İndirimi ve Genç Girişimcilere Tanınan Kazanç İstisnası”, **Mali Çözüm Dergisi**, Eylül-Ekim 2017, ss.227-239.

Güneş, Mehmet. “Veraset ve İntikal Vergisi’nde Revizyon Gerekliliği”, **International Journal of Public Finance**, Cilt:2, Sayı:1, 2017, ss.124-158.

Görçek Devamoğlu, Senem. “Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri”, **Vergi Raporu**, Sayı:129, Haziran 2010, s30-64.

Güzel, Volkan. “Serbest Meslek Kazancı”, **Vergi Raporu**, Sayı:162, Mart 2013, ss. 89-103.

Güzel, Volkan. “Türk Vergi Hukuku’nda Ölüm Hali”, **Vergi Raporu**, Sayı:226, Temmuz 2018, ss. 73-83.

Helvacı, Serap. **Gerçek Kişiler**, Legal Yayıncılık, İstanbul, 2010.

Hukuk Medeniyeti, <https://www.hukukmedeniyeti.org/yalanci-olum/nedir/>, (21.08.2019).

İçtihadı Birleştirme Kurulu, E.1994/4, K.1994/4, T.11.11.1994.

İmre, Zahit ve Hasan Erman. **Miras Hukuku**, Der Yayınevi, İstanbul, 2016.

İmre, Zahit. **Türk Miras Hukuku**, Yenilik Basımevi, İstanbul, 1968.

İnan, Ali Naim, Şeref Ertaş ve Hakan Albaş. **Türk Medeni Hukuku Miras Hukuku**, 10.Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2019.

İnce Akman, Nurten. “Mirasbırakanın Dijital Bilgilerinin Mirasçılara Geçişi (Dijital Tereke), **İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:9, Sayı:2, 2018, ss.527-560).

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 08.08.2011 Tarih, B.07.1.GİB.4.34.19.02-019.01-1220 sayılı Özelge.

İşgüzar, Hasan, Mehmet Demir ve Süleyman Yılmaz. **Miras Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2019.

Karakoç, Yusuf. **Türk Miras Hukuku Açısından Veraset ve İntikal Vergisi**, Ankara Üniversitesi Basımevi, Ankara, 1990.

Karakoç, Yusuf. **Kamu Alacaklarının Tahsil Aşamasında Ortaya Çıkan ve Vergi Yargısında Çözümlenen Uyuşmazlıklar**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2000.

Karakoç, Yusuf. **Genel Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 5.Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2012.

Karakoç, Yusuf. “Vergi Cezası Anlaşmazlıklarının Çözüm Yollarından Cezalarda İndirim Müessesesi”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:16, 2014, ss.3637-3739.

Karaoğlu, Sibel. “Vergi Mükellefinin Ölümü Halinde Mirasçıların Vergisel ve Hukuksal Yükümlülükleri”, **Muhasebe Bilenler Topluluğu**, <https://muhassebebilenler.com/vergi-mukellefinin-olumu-halinde-mirascilarin-vergisel-ve-hukuksal-yukumlulukleri/>, (14.02.2020).

Karyağdı, Müjgan. “**Vergi İnceleme Sürecinin Değerlendirilmesi**”, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2020, s.413-414.

Kaya, Ufuk. “Veraset Yoluyla Gerçekleşen İntikallerde Matrah Belirleme Yönteminin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi”, **Vergi Raporu**, Sayı:161, Şubat 2013, ss.48-63.

Kayar, İsmail. **6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu’na Göre Ticaret Hukuku**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2018.

Kayıhan, Şaban ve Mustafa Ünlütepe. **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, 6.Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2018.

Kayıhan, Şaban. **Hukukun Temel Kavramları**, 7.Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2017.

Kayıhan, Şaban ve Mustafa Yasan. **Şirketler Hukuku**, 2.Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2017.

Kılıç, Mustafa. **Gerçek Yaşam Tadında; Gelişim Dönemleri 4 (Yaşam Döngüsü – Ölüm)**, 1.Baskı, Pegem Akademi, Ankara, 2013.

Kılıçaslan, Harun. “Veraset Vergisini Kaldırmak: Kayıt Dışı Ekonomi Bağlamında Bir Değerlendirme ve Yeni Bir Düzenleme Önerisi”, **Maliye Dergisi**, Sayı:161, Temmuz-Aralık 2011, ss. 337-346.

Kılışarslan, Nilgün. “Ölüm Halinde Mirasçıların Vergi Yasaları Gereği Yapacağı İşlemler”, **Vergi Denetmenleri Derneği**, Sayı:72, 2004, ss.111-130.

Kızılot, Şükrü. **Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması**, Cilt:1, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 1995.

Kızılot, Şükrü. **Açıklamalı İçtihatlı Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, 5.Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2010.

Kızılot, Şükrü. “Eşin Ölümü Halinde, Bankadaki Ortak Hesabın Beyanı”, **E-Yaklaşım Dergisi**, Sayı:135, Mart 2004, www.yaklasim.com, (14.10.2020).

Kirazcı, Emrullah. “Ferdî Bir İşletmenin Ölümü Halinde Mirasçılarının GVK ve VUK Çerçevesinde Sorumluluk ve Ödevleri”, **Vergi Denetmenleri Derneği**, Sayı:53, 2001, ss.15-24.

Kocasavaş, Yıldız. “‘Türkçe’nin Tarihi Dönemlerinde Ölüm Kavramının İfadesi’”, **İstanbul Üniversitesi Edebiyat Fakültesi Türk Dili ve Edebiyatı Dergisi**, Cilt:29, 2000, ss.77-115.

Kocayusufpaşaoğlu, Necip. **Miras Hukukuna Giriş**, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul, 1966.

Koçak, Muhsin. **Vergi – İcra Hukuku**, Güncellenmiş 2.Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2018.

Korkusuz, Mehmet. “Ölüm Olayının Vergi Hukuku Açısından Sonuçları”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:24, Ocak-Şubat 1994, ss. 17-23.

Kütahya Defterdarlığı, 24.12.2011 Tarih, B.07.4.DEF.0.43.10.00-10669/5992-36 sayılı Özelge.

Maç, Mehmet ve Tarık Jamali, **Veraset, Hibe ve Ölüm**, E-Kitap, <https://www.denet.com.tr/vergi/dosyalar/veraset/ver21.pdf>, (05.10.2020).

Maliye Bakanlığı 442 Seri No.lu Tahsilat Genel Tebliği, 12 Mayıs 2007 tarih ve 26520 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır, <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/09/TAHS%C4%B0LAT-GENEL-TEBL%C4%B0%C4%9E%C4%B0-SER%C4%B0-NO-442.pdf>, (04.02.2020).

Maliye Bakanlığı Özelgesi, Tarih: 19.12.1996, B.07.0.GEL.0.28/2809-12-44/60823, Mirasın Reddedilmesi Halinde Ölen Kişi İle İlgili Olarak Yapılan Tarhiyata Ait İhbarnamenin Kime Tebliğ Edileceği Hakkında, <https://www.gib.gov.tr/node/9594>, (10.05.2021).

Maraşlı Dinç, Yasemin. “Ölümden Sonra Sosyal Medya Hesaplarının Hukuki Akibeti: Dijital Miras”, **Türk Barolar Birliği Dergisi**, Cilt:32, Sayı:142, Mayıs 2019, ss.273-287.

Metin, Sevtap. **Biyo-Tıp Etiği ve Hukuk**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2010.

Miras Hukuku - Mirastan Çıkarılma, <https://kulacoglu.av.tr/mirasciliktan-cikarma/>, (15.05.2021).

Mumcu, Yaşar Turgut. **Veraset ve İntikal Vergisi**, Onur Yayıncılık, Ankara, 1992.

Nar, Ahmet. **Türk Miras Hukukunda Tenkis**, On İki Levha Yayıncılık A.Ş., İstanbul, 2016.

Nas, Adil. “Vergi Hukukunda Ödeme Zamanları ve Ödeme Zamanlarına Uyulmamasının Hukuki Sonuçları”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:12, 2010, ss. 207-229.

Nas, Adil. “Vergi Hukukunda Tarh Zamanaşımı”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:60, Sayı:2, 2011.

Oğuzman, M.Kemal. **Miras Hukuku**, 6.Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1995.

Oğuzman, M.Kemal, Nami Barlas. **Medeni Hukuk**, Beta Basım, İstanbul, 2003.

Ozanemre Yayla ve Hatice Tolunay. “Ön Vasiyet (Mirasçı Lehine Vasiyet) Kavramı, Ön Vasiyet Unsurları ve Özellikleri”, **Ankara Barosu Dergisi**, Cilt:75, Sayı:2, ss.99-144.

Ölüm. Tıp Fakültesi Öğrencileri İçin Bir Not, <https://patoloji.gen.tr/tag/olum/>, (21.08.2019).

Önen, Z. Sacit. **Genel Vergi Hukuku**, Detay Yayıncılık, Ankara, 2017.

Öner, Erdoğan. **Türk Vergi Sistemi**, 9.Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2019.

Öner, Adil. “Mirasçıların İşe Devam Etmeleri Halinde KDV, İşe Başlama Bildiriminin Süresi ile Murisin Defterlerinin Kullanılıp Kullanılmayacağı”, **E-Yaklaşım Dergisi**, Haziran 2001, www.yaklasim.com, (18.02.2020).

Öncel, Mualla, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan. **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş Değişiklikler İşlenmiş 15.Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2008.

Öncel, Mualla. Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, 21.Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2012.

Öncel, Mualla. Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, 27.Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2018.

Öz, Ersan, Ersin Yavuz ve Fatih Akçay. “Ölüm Vakalarının Türkiye’de Vergisel Açıdan Doğurduğu Hukuki Sonuçlar”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Sayı:31, Tem. 2017, ss.27-46.

Özel, Çağlar. “ Medeni Hukuk Açısından Ölüm Anının Belirlenmesi ve Ceset Üzerindeki Hakka İlişkin Bazı Düşünceler”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:51, Sayı:1, 2002, ss. 43-77.

Özen, H.Cahit. **Kısa Adli Tıp Ders Kitabı**, 2.Baskı, Çeliker Matbaacılık, İstanbul, 1980.

Özen, Mustafa. **213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda Düzenlenen Vergi Suçları ve Kabahatleri**, Güncellenmiş ve Gözden Geçirilmiş 2.Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2018.

Özbalcı, Yılmaz, **Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2012.

Özbalcı, Yılmaz, **Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2008.

Özbalcı, Yılmaz, **Katma Değer Vergisi Kanunu**, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2002.

Özbek, Aziz. “Servet Vergilerinde Reform İhtiyacı-I: Veraset ve İntikal Vergisi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:307, 2014, ss.96-113.

Özbek, Aziz. “Değerleme Ölçüsü Farklılığından Doğan Veraset ve İntikal Vergisi Tarhiyatında Gecikme Faizi Hesaplanabilir Mi?”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:333, Haziran 2016, ss.50-57.

Özcan, Güngör. “Vasiyet Alacaklısı ve Veraset ve İntikal Vergisi Karşısındaki Durumu”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Cilt:43, Sayı:380, 2020, ss.25-35.

Özdemir, Murat. “Vergi Hukukunda İvazsız İntikallerin Vergilendirilmesi Üzerine Bir İnceleme”. **Vergi Raporu**, Sayı 154, 2012.

Özkara, Erdem. **Hukuk Öğrencileri ve Uygulayıcıları İçin Adli Tıp**, 2.Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2017.

Özüğür, Ali İhsan. “Miras Hakkından Iskat”, **Ankara Barosu Dergisi**, 1996/3, ss.346-353.

Öztan, Bilge. **Şahsın Hukuku – Hakiki Şahıslar**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2000.

Öztürel, Adnan. **Adli Tıp**, Güzel Sanatlar Matbaası, Ankara, 1966.

Öztürk, İlhami. **Vergi Benzeri Mali Yükümlülükler**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2016.

Özyer, Mehmet Ali. Açıklamalı ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması, Güncelleştirilmiş 8.Baskı, **Maliye Hesap Uzmanları Derneği**, İstanbul, 2018.

Pehlivan, Osman. **Kamu Maliyesi**, Celepler Matbaacılık Basın Yayın ve Dağıtım, Trabzon, 2019.

Petek, Hasan. "Mirasçılık Sıfatını Sona Erdiren Sebeplerin Mirasbırakanın Serbestçe Tasarruf Edebileceği Kısım Üzerindeki Etkisi", **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:4, Sayı. 2, 2002, ss.139-172.

Petek, Hasan. , Mirasın Hükmen Reddi, **Yaşar Üniversitesi Elektronik Dergisi**, Cilt:8, Özel Sayı, 2013, ss.2191-2236.

Polat, Oğuz. **Klinik Adli Tıp**, 8.Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2017.

Polat, İsmet. “213 Sayılı Vergi Usul Kanunu Hükümlerine Göre Pişmanlık ve Islah Müessesesi”, **Vergi Denetmenleri Derneği**, Sayı:60, Ağustos-Eylül 2002, ss. 9-26.

Pulaşlı, Hasan. **Şirketler Hukuku Genel Esaslar**, Adalet Yayınevi, Cilt:1, Ankara, 2020.

Reform Serisi Yayın Kurulu, **Medeni Hukuk 2 (Eşya Hukuku- Miras Hukuku)**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2020.

Resmi Gazete, 24.02.1987 Tarih, 25 Seri No’lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği.

Resmi Gazete, 05.05.2016 Tarih, 292 Seri No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliği.

Saatçioğlu, Fuat. “Mirasın Gerçek Reddi”, **Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi**, Sayı:1, 2012, ss.173-208.

Saatçi, Ekrem. “Vergi Hukukunda Gecikme Zammı ve Gecikme Faizi”, **Vergi Raporu**, Sayı:90, 2007, ss.48-51.

Sağlam, İpek. “Devletin Yasal Mirasçılığı”, **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi**, Cilt:22, Sayı:3, 2016, ss. 2473 – 2495.

Saraçoğlu, Fatih, İsmail Engin ve Cem Barlas Aslan. “Kamu Alacaklılarını Koruma Yöntemi Olarak İptal Davası”, **Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi**, Cilt:9, Sayı:2, 2017, ss.59-67.

Sarı Fidan, Özlem. “Mirasçılık Sıfatı Kaybedenlerin Miras Ortaklığı İle İlişkisi”, **Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:19, Sayı:2, 2015, ss.149-164.

Say, Mehmet. “Ölüm Halinde İş Terk”, **E- Yaklaşım Dergisi**, Sayı:197, Mayıs 2009, www.yaklasim.com, (18.02.2020).

Sayın, Mahmut. “Vergi Klavuzu”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Cilt:44, Sayı:389, 2021, ss.1-424.

Serozan, Rona ve Baki İlkay Engin. **Miras Hukuku**, Güncellenmiş 5. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2018.

Serozan, Rona ve Baki İlkay Engin. **Miras Hukuku ve Uygulama Çalışmaları**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2019.

Sezen, Cehdi Cihan. “**Türk Miras Hukukunda Mirastan Çıkarma**”, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2008.

Sezgin, Bülent. “Adi Ortaklık Hisse Devirlerinin KDV Kanunu Karşısındaki Durumu”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:98, 2010, ss.195-204.

SGK,

http://www.sgk.gov.tr/wps/portal/sgk/tr/emekli/hastalik_ve_analik#:~:text=Ge%C3%A7ici%20i%C5%9F%20g%C3%B6remezlik%20%C3%B6dene%C4%9Fi%3B%20sosyal,i%C3%A7in%20Kurumca%20%C3%B6denen%20parasal%20yard%C4%B1m%C4%B1r, (12.10.2020).

Soysal, Zeki ve Canser Çakılır. **Adli Tıp**, Cilt:1, İstanbul Üniversitesi Basımevi ve Film Merkezi, İstanbul, 1999.

Söker, Sevda. “Ganglion”, **Dicle Tıp Dergisi**, Cilt:33, Sayı:4, Diyarbakır, 2006, ss.273-277.

Sümer, Haluk Hadi. **İş Hukuku**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2020.

Şafak, Havva ve Hatice Yurtsever. “Servet Vergilerinden Veraset ve İntikal Vergisi Üzerine Değerlendirmeler”, **Ege Akademik Bakış Dergisi**, Cilt:15, Sayı:1, 2015, ss.27-38.

Şahin, Mustafa. “Ölüm Halinde Mirasçılarının Sorumlulukları”, **E- Yaklaşım Dergisi**, Sayı:320, Ağustos 2019, <https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=33310>, (13.02.2020).

Şamlıoğlu, Servet ve Yılmaz Özbalcı. **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları**, Feryal Matbaacılık, Ankara, 1988.

Şanver, Cahit. “Türk Vergi Sisteminde Vergi Kabahat ve Suçlarına Uygulanan Yaptırımların Caydırıcılığı Araştırması”, **Yönetim Bilimleri Dergisi**, Cilt:15, Sayı:29, 2017, ss.91-106.

Şenses, Nevzat. “Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu Uyarınca Gaibin Ortaya Çıkması”, **E-Yaklaşım Dergisi**, Sayı:293, Mayıs2017, www.yaklasim.com, (02.10.2020)

Şenyüz, Doğan, Mehmet Yüce ve Adnan Gerçek, **Türk Vergi Sistemi**, 15.Baskı, Ekin Basın Yayın Dağıtım, Bursa, 2018.

Şin, Sevil. **Türk Vergi Sistemi**, Dora Yayınevi, Bursa, 2016.

Tanhan, Fuat ve Figen Arı İnce. **Ölüm Eğitimi**, 1.Baskı, Pegem Akademi, Ankara, 2009.

Taşatan, Caner. “Türk Medeni Kanunu’na Göre Mirasçı Atama”, **İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:1, Sayı:1, 2019, ss.40-49.

Tay, Murat. “Türkiye’de Doku ve Organ Naklinin Önemi”, **Sağlık Akademisyenleri Dergisi**, Cilt:3, Sayı:3, 2016, ss.106-110.

Tekdoğan, Aydın. **Muris Muvazaası Nedeniyle Açılan Tapu İptal ve Tescil Davaları**, Güncellenmiş 2.Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara, 2019.

Terzi, Gökhan. “Uluslararası Çifte Vergilendirme ve Önleyici Düzenlemeler”, **Gümrük ve Ticaret Dergisi**, Sayı:9, 2017, ss.74-83.

Tokat, Hüseyin. **Türk Hukukunda Gaiplik**, 1.Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2018.

Tosuner, Mehmet ve Zeynep Arıkan. **Vergi Usul Hukuku**, Kanyılmaz Matbaası, 11. Baskı, İzmir, 2017.

Tosuner, Mehmet ve Zeynep Arıkan. **Türk Vergi Sistemi**, Kanyılmaz Matbaası, 22. Baskı, İzmir, 2017.

Tosuner, Mehmet ve Hakan Bay. “Death and Its Results in Turkish Tax Law”, **Recent Developments in Social Sciences: Political Sciences and International Relations**, Ed. Yücel Acer, Igor Koval, Mehmet Ali İbay ve Hasan Arslan, E-BWN, 2017, ss.217-229.

Tuncer, Selahattin. **Vergi Hukuku ve Uygulaması**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2003.

Türkal, Hasan, Mehmet Sena Ekici ve Mahmut İnan. “Vergi Suç ve Kabahati Kavramı 4369 Sayılı Yasa Öncesinden Günümüze Yürürlükteki Suçları-Kabahatleri ve Cezaları”, **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:18, Sayı:1, 2010, ss. 45-83.

Türkay, İmdat. “Telif Kazançları İstisnasında Eser Sahiplerinin Sorumlulukları”, **E-Yaklaşım Dergisi**, Sayı:306, Haziran 2018, <https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=31124>, (17.02.2020).

Ubay, Birol. “Ölüm Üzerine İntikallerden Alınan Veraset Vergisinin Avrupa Birliğine Üye Ülkeler ve Türkiye’deki Uygulamalarının Karşılaştırılması”, **Vergi Raporu**, Sayı:191, Ağustos 2015, ss.92-114

Uçak, Mesut. “Telif Kazançları İstisnasının Yapılan Son Düzenlemeler Işığında Gelir ve Katma Değer Kanunu Açısından Vergilendirilmesi ile Kayıt Nizamı”, **Vergi Raporu**, Sayı:154, Temmuz 2012, ss.32- 40.

Ufuk, M.Tahir. “Veraset ve İntikal Vergisinde Zamanaşımı”, **E-Yaklaşım Dergisi**, Aralık 2002, www.yaklasim.com, (16.10.2020).

Ulusoy, Erol. “Adi Ortaklığın Tasfiyesi ve Mahkemelerin Görevi”, **Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi**, Cilt:0, Sayı:5, 2015, ss.879-904.

Uysal, Ali ve Nurettin Eroğlu. **Açıklamalı ve İctihatlı Vergi Usul Kanunu**, 3.Baskı, Sözkesen Matbaacılık, Ankara, 2005.

Uzun, Fatih Burak. “Gerçek Kişilerin Hak Ehliyeti ve Hak Ehliyetine Uygulanacak Hukukun Tespiti”, **Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:6, Sayı:2, 2006.

Ünlü, M. Cengiz. **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, Seçkin Yayınevi, Ankara, 1995.

Ünsal, Hilmi. “Doğal Afetlere Yönelik Vergi Politikaları ve Türkiye Uygulamalarının İncelenmesi”, **İstanbul Gelişim Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt:3, Sayı:2, 2016, ss.1-23.

Ünsal, Hilmi. **Amme Alacaklarının Takip ve Tahsili, Damga Vergisi ve Harçlar**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2019.

Ürel, Gürol. **Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2006.

Yakupoglu, S.Derya. “Olumlu Miras Sözleşmesinin Bağlayıcılığı”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Cilt:31, Sayı:136, 2018, ss.225-262.

Yardımcı Blog, “Dijital Çağda Miras”,
<https://www.yardimciavukatlik.com/post/dijital-%C3%A7a%C4%9Fda-miras>,
(02.03.2020).

Yargıtay 3.Hukuk Dairesi 14.02.2013 Tarih, E.2013/1212 K.2013/2269 Sayılı Karar.

Yavuz, Mustafa. “Tek Kişilik Limited Şirketlerde Ortağın Ölümü Sonrasında Şirketin Geleceği”, **Vergi Raporu**, Sayı:217, Ekim 2017, ss.27-33.

Yıldırım, Hayri. “Borçlunun Ölümü Halinde Mirasçılarının Takibi”, **İstanbul Barosu Dergisi**, Cilt:84, Sayı:3, 2010, ss.1653-1665.

Yıldız, A.Murat. **Ödeme Kaydedici Cihaz Rehberi**, Yıldız YMM Denetim ve Danışmanlık, Ankara, 2004.

Yiğit Uğur. **Vergi Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2019.

Zevkliler, Aydın ve Ayşe Havutçu. **Yeni Medeni Kanuna Göre Medeni Hukuk - Temel Bilgiler**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2004.

[www.gib.gov.tr/Sıkça Sorulan Sorular/Veraset ve İntikal Vergisi](http://www.gib.gov.tr/Sıkça%20Sorulan%20Sorular/Veraset%20ve%20İntikal%20Vergisi), (22.09.2020).



EKLER

EK-1: Vergi Mükellefleri İçin Veraset ve İntikal Vergisi Beyannamesi



VERASET VE İNTİKAL VERGİSİ BEYANNAMESİ

1031 A

V.D.KODU

1 Vergi Dairesi Müdürlüğüne

İNTİKALIN ŞEKLİ(*)

Veraset ☐

İvazsız İntikaller ☐

2 İl-İlçe

3 Olay Kayıt ve Hs. Def. Sıra No.
(Vergi Dairesince Doldurulacaktır.)

TABLO 1	ÖLENİN VEYA İVAZSIZ İNTİKALDE BULUNANIN
1 Vergi Kimlik Numarası(**)	
2 Soyadı / Unvanı	
3 Adı	
4 Baba Adı	
5 Mesleği / Faaliyeti	
6 Ölüm Yeri ve Tarihi	
7 İvazsız İntikalin Meydana Geldiği Yer ve Tarih	
8 İkametgah ve ya İşyeri Adresi	Mahalle Cadde / Sokak Kapı No. Daire No. İl / İlçe Posta Kodu

TABLO 2	MÜKELLEFLERİN				
Vergi Kimlik No(**)	Adı Soyadı / Unvanı	Akrabalık Derecesi	Doğum Tarihi	İkametgah veya İşyeri Adresi /Telefon No.	İMZA

(*) İntikal hangi şekilde meydana gelmiş ise ilgili haneye (x) işareti konulacaktır.

(**) T.C. vatandaşı olan gerçek kişilerde T.C. kimlik numarası, yabancı kimlik numarası bulunan yabancı gerçek kişilerde yabancı kimlik numarası yazılacaktır.

EK-2: Vergi Sorumluları İçin Veraset ve İntikal Vergisi Beyannamesi

VERASET VE İNTİKAL VERGİSİ BEYANNAMESİ (VERGİ SORUMLULARI İÇİN)

1031 B

1
VERGİ DAİRESİ MÜDÜRLÜĞÜNE

2
İL - İLÇE

VERGİLENDİRME DÖNEMİ				YILI :.....
OCA	NIS	TEM	EKL	
ŞUB	MAY	AĞU	KAS	
MAR	HAZ	EYL	ARA	

3 Olay/Kayıt ve Hes. Def. Sıra No.
(Vergi Dairesince Doldurulacaktır)

TABLO - 1		VERGİ SORUMLUSUNUN KİMLİK VE ADRES BİLGİLERİ	
4	Vergi Kimlik Numarası		T.C. Kimlik No.
5	Soyadı	Unvanı	
6	Adı		
7	Kanuni Merkez veya İşyeri Adresi	Mah./Semt	
		Cadde / Sokak	Posta Kodu
		Kapı No.	Daire No. İl / İlçe
	Cep Tel. No.	Tel No. (İş)	Fax No.
		(Alan Kodu)	(Alan Kodu)

TABLO - 2		TAHAKKUKA ESAS İCMAL CETVELİ	
Veraset ve İntikal Vergisi		Damga Vergisi	
	(TL)	(Kr)	
Matrah (*)	1		1
Ödenecek (**)	4		4
		(TL)	(Kr)

BEYANNAMEYE EKLENECEK BELGELER		VERGİ SORUMLUSUNUN	
Adet	Türü	Soyadı	
	Yarışma ve Çekilişe İlişkin İzin Yazısının Örneği	Adı	
	Duyuru, Broşür	İmzası	
	Kazananlar Listesi	Tarih	 / /

(*) Bu satıra kendisine ödeme yapılanlara ait bildirimin (3 No.lu Tablonun) vergi matrahı sütununun toplamı yazılacaktır.

(**) Bu satıra kendisine ödeme yapılanlara ait bildirimin (3 No.lu Tablonun) kesilen V.İ.V. sütununun toplamı yazılacaktır.

Örnek No. : 1953 - c

PARASIZDIR

D.M.O. Basım İşl. Md. - 2018

TABLO - 3 KENDİSİNE ÖDEME YAPILANLARA AİT BİLDİRİM (*)										
Sıra No.	Adı Soyadı	İntikal Eden Malın Cinsi	Gayrisafi Tutar (**)		İstisna Tutarı		Verginin Matrahı		Kesilen V.İ.V. (%20)	
			(TL)	(Kr)	(TL)	(Kr)	(TL)	(Kr)	(TL)	(Kr)
1										
2										
3										
4										
5										
6										
7										
8										
9										
10										
11										
12										
13										
14										
15										
16										
17										
18										
19										
20										
TOPLAM										

(*) Bu tablodaki satırların yeterli olmaması halinde, tablo muhteviyatına uygun olarak hazırlanacak liste eklenecektir. Kazanılan ikramiye'nin istisna haddinin altında kalması halinde, bu ikramiyelere ilişkin bilgilere tabloda yer verilmeyecektir.

(**) Gayrisafi tutar; kazanılan ikramiye'nin nakdi olarak ödenmesi halinde bu tutar, aynı olarak ödenmesi halinde ise mal veya hizmetin fatura tutarı ile ikramiyeyi ödeyenler tarafından üstlenilen vergi ve masraf toplamını ifade eder.