

KISIM III

ÖLEN ADINA MİRASÇILAR TARAFINDAN ÖDENMESİ GEREKEN VERGİLER

1. ÖLENLE İLGİLİ OLUP MİRASÇILAR TARAFINDAN YERİNE GETİRİLMESİ GEREKEN NORMAL VERGİSEL YÜKÜMLÜLÜKLER

Bu bölümde, mirası reddetmemiş olan mirasçıların;

- Murise ait geçmiş yıl (ölümden bir önceki yıl) gelir vergisi ile yıl başından ölüm tarihine kadar olan kıst dönem gelir vergisini beyan etmeleri,
- Bu vergilerin ödenmesi,
- Murise ait aylık (kdv, muhtasar vs.) vergilerin beyanı ve ödenmesi (kıst dönem ve tam dönem vergileri)

anlatılmıştır.

Bilindiği gibi, Vergi Usul Kanununun 12'nci maddesinde “*Ölüm halinde mükellefin ödevleri, mirası reddetmemiş kanunî ve mansup mirasçılara geçer. Ancak mirasçılardan her biri ölünün vergi borçlarından miras hisseleri nispetinde sorumlu olurlar.*” hükmü yer almaktadır.

Bu hükme göre miras bırakanın sağlığında yerine getirmesi gereken tüm vergisel ödevler mirası reddetmemiş mirasçılara geçmektedir. Bu ödevler, mükellefiyete ilişkin aslî ödevler (vergi ödemek) olabileceği gibi şeklî ödevleri de (beyanname vermek, defter tutmak vs.) ihtiva eder.

Mirası reddetmemiş kanunî mirasçılar, ölenin vergi borçlarından dolayı sorumludurlar. Sadece kanunî mirasçılar değil, ölen kişinin ölümünden önce vasiyetle mirasçı tayin ettiği kişiler de ölenin vergi borçlarından, kendilerine bırakılan mirası reddetmedikçe sorumlu olurlar. Mirası reddeden mirasçılar ise, ölenin vergi borçlarından sorumlu olmazlar.

Öte yandan lehine muayyen mal vasiyeti yapılmış kimse murisin vergi borçlarından sorumlu değildir. Çünkü böyle bir şahıs Medenî Kanun hükümleri karşısında külli halef değildir. Lehine muayyen mal tasarrufu yapılan şahıslar, cüz-i halef durumunda olduklarından ölenin vergi borcundan sorumlu olmadıkları gibi, hiçbir borcundan da sorumlu değildirler.

Mirası reddetmemiş mirasçılar ölenin vergi borçlarından kendilerine düşen miras hisseleri oranında sorumludurlar. Medenî Kanuna göre mirasçılar ölenin borçlarından müteselsilen sorumlu oldukları halde, vergi hukuku açısından sorumluluk miras hisseleri oranındadır. Yani ölenden kalan malvarlığı, 4 kişi arasında eşit olarak (%25 oranında) paylaştırılıyorsa, mirasçılardan her biri vergi borcunun da %25'i oranında sorumlu olurlar. Mirasçılardan her birine 10.000.YTL pay düşmüş olsa ve vergi borcunun tamamı 60.000. YTL. olsa dahi mirası reddetmemiş her mirasçı 60 milyarın %25'i oranında yani 15.000.YTL. dan sorumlu olacaklardır. (Elbette buradaki tereke borca batık olduğundan mirasın reddedilmesi daha makul bir davranıştır.)

Murise ait vergisel yükümlülüklerin hangi mirasçı tarafından yerine getirileceği konusunda bir düzenleme yoktur. Vergisel yükümlülük yerine getirilmiş ise, mesele yoktur. Eksik kalan vergisel yükümlülüklerde İdare mirasçılardan her birine ayrı ayrı ve miras payları oranında müracaat etmek durumundadır.

1.1. Gelir Vergisine Tâbi Olan ve Yıllık Beyanname Vermek Zorunda Olan Murise Ait Vergisel Ödevler

Gelir Vergisi Kanunu'na göre yıllık beyana tâbi geliri olan bir kimsenin ölümü halinde vergisel ödevleri mirası reddetmemiş olan mirasçılar tarafından yerine

getirilir. Ölüm hali, vergiye ilişkin ödevler bakımından özel bir durum olarak kabul edildiğinden vergi kanunlarında ayrıca düzenlenmiştir.

1.1.1. Ölene Ait Gelir Vergisi Beyanı (Kapanan Yıl ve Kıst Dönem)

Gelir Vergisi Kanununun 92'inci maddesinde ölüm halinde beyanname verme süresi ile ilgili özel bir belirleme söz konusudur. Buna göre beyanname,

"...ölüm halinde, ölüm tarihinden itibaren 4 ay içinde verilir."

Bu hükme göre yıllık beyannamelerin verilmesi açısından Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan beyan sürelerinin bir önemi kalmamaktadır. Ölüm haline ilişkin bu özel düzenleme sebebiyle, mirasçıların ;

- Ölümden önceki yıla ait olup, murisin vermediği yıllık beyannamenin,
- Yıl başından ölüm tarihine kadar olan kıst dönem beyannamesinin,

verilmesinde bu 4 aylık beyan süresini dikkate almaları gerekir.

Ayrıca Vergi Usul Kanununun 16'ıncı maddesinde ölüm halinde beyanname verme sürelerinin uzayacağını düzenleyen bir başka hüküm mevcuttur:

"Vergi kanunlarında hüküm bulunmayan hallerde ölüm dolayısıyla mirasçılara geçen ödevlerin yerine getirilmesinde bildirme ve beyanname verme sürelerine üç ay eklenir."

VUK'nun bu düzenlemesine göre vergi kanunlarında hüküm olmayan durumlara uygulanabilecek genel bir ek süre öngörülmektedir. Bu ek süre, Medenî Kanunun 606'ncı maddesine göre mirası kabul edip etmeme hususunda mirasçılara tanınan 3 aylık ek süreyle paralel bir düzenlemeyi yansıtır. Gelir vergisinde açık bir hüküm olduğuna göre VUK'nun bu hükmüne gelir vergisi açısından ihtiyaç duyulmaz. Dolayısıyla ölüm halinde mirası reddetmemiş mirasçılar tarafından murise ait şahsî kazancın 4 ay içinde beyan edilmesi gerekir.

Örnek:

Kişi 15 Şubat 2006 da ölmüş olsun.

2005 Yılı beyanı:

Muris 2005 yılı gelir vergisi beyannamesini vermeden önce öldüğü için bu beyannamenin verilmesi mükellefiyeti, mirası reddetmemiş mirasçılar tarafından yerine getirilecektir. Örneğimize göre mirasçılar ölene ait gelir vergisi

beyannamesini 16 Şubat ile 15 Haziran akşamı arasında herhangi bir günde verebilirler.

1.1.2006-15.02.2006 Kıst dönem beyannamesi:

Ölüm halinde beyan süresi 4 ay olarak belirtildiğine göre, söz konusu kıst döneme ait gelir vergisi beyannamesi de yine 16 Şubat ile 15 Haziran akşamı arasında herhangi bir günde verilebilecektir.

İlk bakışta 1 Ocak ile 15 Şubat arasında gerçekleşen kıst dönem faaliyet sonucunun gelecek yıl Mart ayında beyan edilmesi gerektiği düşünülebilir. Ancak GVK'nunda normal beyanname verme süreleri ayrı bir maddede düzenlenmiştir. Ölüm hali ise normal olmayan bir durumu ifade eder. Mükellefiyetin ölümle birlikte kalkması halinde Devletin vergi alacağını bir an önce tahsil etmesi gereği ortaya çıkmaktadır. Çünkü ölenin malvarlığından alınması gereken vergilerin gecikmesi halinde, bölünen miras sebebiyle bu yükümlülük yerine getirilmeyebilir. Devlet vadesi yakın bir vergi alacağını da mirasçılarını müşkül durumda bırakmamak için 4 aylık bir süre ile ertelemektedir. GVK' nun 92'nci maddesinde ölüm halinde beyanname verme süresini düzenleyen hüküm, herhangi bir ayırım gözetmemektedir. Yani miras ait vergilerin, mirasçılar tarafından yerine getirilmesi için 4 aylık süre, gerek geçmiş yıl kazançları, gerekse cari yıl kazançları için geçerlidir. Maliye İdaresinin de bu görüşte olduğu anlaşılmaktadır.¹

Bize göre de ölüm halinde, mirası reddetmemiş mirasçıların ölene ait yıllık gelir vergisi beyannamesini ölüm tarihinden itibaren 4 ay içinde vermesi gerekmektedir. Bu sürenin gerek geçmiş yılın beyanı açısından gerekse kıst dönem kazancının beyanı açısından tek süre olduğu GVK'nda yer alan açık hükümden anlaşılmaktadır. VUK'nun 16 ncı maddesindeki üç aylık ek süre "*vergi kanunlarında hüküm bulunmayan hallerde..*" uygulanacağı için ölüme ilişkin özel hüküm içeren 92 nci madde dolayısıyla bu hüküm işlemez.

1.1.2. Yıllık Vergilerin Ödenmesi

Yıllık beyanname ile bildirilen vergilerin taksit süreleri GVK'nun 117'nci maddesinde Mart ve Temmuz ayları olarak belirlenmiştir. Ancak ölüm hali özellik arz ettiğinden VUK'nun 112'nci maddesinde özel bir düzenleme yer almaktadır:

"2. Memleketi terk ve ölüm gibi mükellefiyetin kalkmasını mucip haller dolayısıyla beyan üzerine tarh olunan vergiler, beyanname verme süreleri içinde ödenir.

¹ Bkz. Özbalcı Yılmaz, Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Ankara 1998, s.324

Mükellefin vadeleri mezkur süreden sonra gelen vergileri de aynı süre içinde alınır.

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

Bu fıkrada yazılı tahsil süreleri Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun mucibince teminat gösterildiği takdirde, Vergi Kanunu ile belli taksit zamanına kadar ve taksit zamanı geçmiş ise üç ay uzatılır.”

Yukarıdaki maddeden anlaşıldığı gibi ölüm halinde beyan üzerine tarh edilen vergilerin ödeme süreleri beyanname verme süresidir. Ölüm gibi mükellefiyetin kalkmasını gerektiren bir halin mevcudiyeti, vergi ödemelerinin beyanname verme süresi içinde yapılmasını gerektirir. Hatta ödeme vadeleri beyan süresinden sonra gelen taksitlerin dahi beyanname verme süresinde mirasçılar tarafından ödenmesi gerekmektedir.

Kanun koyucu görüldüğü gibi ölen mükellefin vergi borçlarının ödenip ödenmeyeceği hususunda endişe duyarak verginin bir an önce tahsilini öngörmektedir. Ancak AATUHK hükümlerine göre bir teminat gösterildiği takdirde ilgili taksit zamanında ödenmesi mümkün olan vergiler için taksit zamanlarına kadar müsaade edilmekte, vadesi geçmiş olanlar için ise 3 aylık bir ek süre öngörülmektedir.

Buna göre murisin geçmiş yıla ve cari yıla ait yıllık vergilerinin nasıl ödenmesi gerektiğini şu şekilde izah edebiliriz.

1.1.2.1. Geçmiş Yıla Ait Yıllık Verginin Ödenmesi

Şayet mükellef, bir önceki yılın gelir vergisi beyannamesini vermeden (örneğin 20 Şubat) ölmüş ise, beyanname verme süresi 4 ay olduğundan bu süre içinde mirasçılar tarafından geçmiş yılın faaliyeti beyan edilir ve vergileri de bu süre içinde veya teminat göstermek şartıyla normal taksit sürelerinde ödenir. Çünkü yukarıdaki hüküm, vadesi geçmemiş olan taksitler açısından bir süre uzatımı öngörmemektedir. 20 Şubat'ta öldüğü varsayılan mükellefin geçmiş yıla ait beyannamesi 4 ay içinde verilir. Yani 20 Haziran akşamına kadar beyan süresi söz konusudur.

Geçmiş yıl beyanını mükellef ölmeden önce vermemiş ve ilk taksiti yatırmadan (örneğin 20 Şubat'ta) ölmüş ise mirasçılarının teminat göstermek şartıyla geçmiş

taksiti 3 ay içinde ve vadesi gelmemiş olan taksitleri de teminat göstermek şartıyla ilgili vadelerinde ödemeleriyle borç ortadan kalkar. Ancak mirasçıların beyanname vermek için 4 aylık bir süreleri olduğunu göz ardı etmemek gerekir. Bu durumda 20 Şubatta vefat eden şahsa ait beyanname mirasçıları tarafından ölüm tarihinden itibaren 4 ay içinde yani 20 Haziran akşamına kadar verilebilecektir. Bu durumda mirasçılar teminat göstermiş iseler, Mart ayına ilişkin taksiti 20 Eylül akşamına kadar ödemeleri gerekmektedir. İkinci taksit normal vadesi olan 30 Temmuzda ödenecektir. İlk taksitin ikinci taksitten sonra ödenmesi garip olmakla beraber 112 nci maddenin lafzı bunu gerektirmektedir.

1.1.2.2. Cari Yıla Ait Verginin Ödenmesi

Mirası reddetmemiş mirasçılar, sadece murisin geçmiş yıla ait gelirlerini değil, yıl başından ölüm tarihine kadar olan sürede muris tarafından beyanı gereken tüm gelir unsurlarını onun adına beyan etmek zorundadırlar. Bu zorunluluğun yukarıda açıklandığı gibi (GVK m.92) 4 aylık süre içinde yerine getirilmesi gerekmektedir. Örneğin 10 Martta vefat eden mükellefin 1 Ocak - 10 Mart tarihine kadar olan faaliyeti mirasçıları tarafından 4 ay içinde yani 10 Temmuz akşamına kadar beyan edilmesi zorunludur. Temmuz ayında beyan edilen kazançta ait verginin tamamının beyanname verme süresi içinde ödenmesi esastır. Ancak mirasçıların gerekli teminatı göstermeleri şartıyla vergiyi "*Vergi Kanunu ile belli taksit zamanına kadar*" ödemeleri mümkündür.

Buradaki ifadede yer alan "*vergi Kanunu ile belli edilen taksit zamanından*" neyin anlaşılması gerektiği bize göre açık olmakla beraber, uygulamada farklı görüşler mevcuttur. Bazı yazarlarca bu ifade, ölüm halinde belli edilen taksit zamanı yani 4 aylık süre olarak algılanmaktadır.² Ancak 112 nci maddede "*taksit*" ifadesi geçmektedir. Hâlbuki yukarıda da ifade ettiğimiz gibi 4 aylık sürede vergilerin tamamının ödenmesi gereği vardır. Bununla birlikte Kanun koyucunun, vergi kanununda belli edilen taksit zamanlarından ifadesi ile, ilgili vergi kanununda verginin taksitle yatırılmasına ilişkin hükümlerine atıfta bulunduğu anlaşılmaktadır. Dolayısıyla verginin yatırılması ilgili sürenin, verginin kendi kanunlarında yer alan taksit süreleri olmalıdır.

Yani bu kişi ölmeseydi, ölüm yılına ait vergileri hangi taksitlerle ödenecek idiyse, mirasçıların teminat vermesi halinde de bu sürelerin 4 aylık ödeme süresinin yerine geçmesi gerekir. Kaldı ki ölüm olayının işi bırakma hükmünde olduğunu düzenleyen VUK nun 164 üncü maddesinden hareketle de aynı sonuç elde edilmektedir. Örneğin bir mükellef Nisan ayında işini bırakmış (faaliyetini terk etmiş) olsa idi, Nisan ayına kadar olan kıst dönem için beyan zamanı gelecek yılın Mart ayı olacak ve vergi taksitleri de yine gelecek yılın Mart, Haziran ve Eylül ayları olacaktır. Ölüm hali, işin bırakılması olarak kabul edilmesine (VUK m.164) ve

² Özbalcı, Vergi Usul..., s.325

teminat verilmesine rağmen, mirasçılarının gelecek yılda vergi taksitlerini ödeme imkânlarının söz konusu olmaması düşünülemez.

Konu bu derece açık olmasına rağmen, farklı uygulamalara rastlanabilmektedir. Mirasçılarının teminat göstermeleri halinde kıst dönem gelir vergisinin ne zaman ödeneceği konusunda muktezaya veya yargı kararına rastlayamadık. Bu nedenle mirasçılar söz konusu yasal haklarını kullanırken ilgili vergi dairesinin görüşünü almaları, daire bizim görüşümüzden farklı bir uygulamada ısrar ediyorsa bunun dikkate alınması, mukteza talebinde bulunulması veya bizim görüşümüze göre hareket ederek ihtilâfın göze alınması gerekmektedir.

1.1.3. Basit Usule Tâbi Mükellefin Ölümü Halinde Beyan ve Ödeme

4369 sayılı Kanunla GVK'ndaki ticarî kazançlara ilişkin götürü usul tamamen kaldırılmış ve bu durumda bulunan mükelleflerin basit usul adı verilen bir mükellefiyet türü şeklinde vergilendirilmesi düzenlenmiştir. Bilindiği gibi basit usule tâbi olan mükellefler GVK'nun 47 ve 48'inci maddelerinde yer alan genel ve özel şartları haiz olan mükelleflerdir.

Basit usule tâbi bir mükellefin bu maddelerde yer alan sınırlı bir ticarî faaliyeti söz konusu olduğundan mirasçılarının kalan malvarlığının da sınırlı olduğunu en başta söylemek gerekir. Basit usule tâbi mükelleften mirasçılara kalan vergisel ödevlerin başında, ölen kişinin Gelir Vergisi beyannamesinin 4 ay içinde verilmesi gelmektedir. Bilindiği gibi basit usule tâbi mükelleflerin kayıtları meslek odalarının tutulmakta ve buradaki meslek mensupları tarafından beyannameleri hazırlanmaktadır.

Basit usule tâbi bir şahsın ölümü halinde ilgili meslek odasında, kayıtları takip eden meslek mensubunun durumdan haberdar edilmesi ve beyannamenin de ölüm tarihinden itibaren 4 ay içinde verilmesinin sağlanması gerekir. Bunun için mirasçılara intikal eden stok miktarının da ilgili meslek mensubuna bildirilmesi gerekir. Böylelikle murisin öldüğü tarihe kadar oluşan kârın hesaplanması mümkün olur.

Basit usule tâbi mükellefin ölümünde diğer mükelleflere göre tek fark, teminat gösterilen hallerde gerek ölümden önceki yılın gerekse yılbaşından ölüm tarihine kadar olan kıst dönemin gelir vergisinin dört aylık süre yerine normal taksit sürelerinde (tahsil süresi geçmiş ise 3 ay içinde) ödenmesinde taksit aylarının farklılığıdır. Basit usule tâbi mükelleflerde taksitler Şubat ve Haziran ayları olup bu fark dışında yukarıdaki 1.1.2.1 ve 1.1.2.2 no.lu bölümlerde yapmış olduğumuz açıklamalar geçerlidir.

1.1.4. Ölümden Önceki Yıl ve Ölüm Yılındaki Kıst Dönem Beyannamesinin İçeriği

Gelir Vergisi Kanunu'nda vergiye tâbi gelirler 7 grupta toplanmıştır (GVK m.2). Ölen kişi gerek beyannamesini vermeye fırsat bulamadığı ölümden önceki yılda gerekse ölüm yılının başından ölüm tarihine kadar olan sürede bu yedi gelir unsurundan birini veya birkaçını elde etmiş olabileceği gibi, beyana tâbi herhangi bir gelir de sağlamamış olabilir.

Şayet ölen, bu dönemlerde GV beyannamesi ile beyanı gereken herhangi bir gelir elde etmemişse, mirasçılarının ölenin gelir vergisi bakımından yapmaları gereken herhangi bir işlem yoktur. Ancak ölenin vergi dairesince beyanname verilmesi beklenen mükellefiyeti (aktif anlamda vergi numarası) varsa ve ölen kapanan yılda veya kıst dönemde beyana tâbi gelir elde etmemişse, mirasçılarının bir dilekçe ile durumu izah etmelerinde yarar vardır. Aksi halde vergi dairesi beyanname verilmediği gerekçesi ile re'sen tarhiyata gidebilir.

Şayet muris, kapanan yılda beyana tâbi gelir elde etmiş ve bu geliri beyan etmesine fırsat kalmadan ölmüşse, söz konusu gelirin mirasçılarca ölümden itibaren dört ay içinde beyan edilmesi gerekir. Muris kapanan yıl beyannamesini verdikten sonra ölmüşse, mirasçılarının bu yükümlülüğü kalmamış demektir ve mirasçılar bu beyana ilişkin ödenmemiş taksitleri ölümden itibaren dört ay içinde veya teminat göstermek suretiyle normal vadesinde ödemekle yetinirler.

Yine muris yılbaşından ölüm tarihine kadar olan sürede beyana tâbi gelir elde etmişse bu gelirin mirasçılar tarafından dört ay içinde beyanı ve yukarıdaki 1.1.2.2. no.lu bölümde anlatıldığı şekilde ödenmesi gerekmektedir.

Söz konusu beyannamelerinin içeriğinin ne olup olmadığına ilişkin detaylar gelir vergisinin konusuna girmekte olup, genişliği dolayısıyla burada detaylarına girmemiz mümkün değildir. Bu nedenle beyannamede yer alacak gelir unsurlarının sıralanması ve kısaca açıklanması ile yetinilmiştir.

1.1.4.1. Ticarî Kazançlar

Ölenin;

- Şahsî ticarî işletmesi bulunması (basit usul, işletme defteri, bilanço usulü),
- Adi ortaklık ortağı olması,
- Kollektif şirket ortağı olması,
- Komandit şirketin komandite ortağı olması,

Hallerinde mutlak olarak gelir vergisi beyannamesi verilmesi ve elde ettiği sonucu (ticarî kâr veya zararı) beyan etmesi zorunludur. Muris ölümden önceki yıla ait beyannameyi vermeye fırsat bulamamışsa veya yıl başından ölüm tarihine kadar olan sürede yukarıdaki faaliyeti veya ortaklıkları sürdürmüşse mirası reddetmemiş mirasçılarının bu dönemlere ilişkin ticarî kazançları yukarıdaki sürelerde beyan etmeleri ve vergileri ödemeleri gerekmektedir. Ölene ait defter tutma, bildirimler, belge düzeni vs. vergisel ödevler de mirasçılar tarafından yerine getirilir.

1.1.4.2. Beyana Tâbi Ziraî Kazançlar

GVK'nda 4369 sayılı Kanunla yapılan değişiklikten sonra bu Kanunun 52-60 ıncı maddelerine göre tespit olunan ziraî kazançların vergilenme esasları önemli değişikliklere uğramıştır. Buna göre 54 üncü maddede yazılı işletme büyüklüğünü aşmayan ziraî kazanç sahipleri beyanname vermezler veya verdikleri beyannameye bu gelirlerini dahil etmezler. Söz konusu işletme büyüklükleri geniş tutulduğu için, ziraî kazanç sahiplerinin büyük bir ekseriyeti bu hükümden yararlanır ve bunların vergisi GVK'nun 94/11 maddesi uyarınca yapılan stopajlardan ibaret kalır. Söz konusu işletme büyüklüğünün aşılması halinde çiftçiler ziraî kazançlarını ziraî işletme defteri (isterlerse bilanço usulünde defter) tutarak tespit ve beyan etmek zorundadırlar.

Muris beyanı gereken ölümden önceki yıla ait ziraî kazancını beyan etmeden önce ölmüşse veya murisin ölüm yılında beyana tâbi ziraî kazancı varsa, beyanname verme ve vergi ödeme görevleri yukarıdaki 1.1.1 ve 1.1.2 no.lu bölümlerde izah edildiği şekilde mirası reddetmemiş mirasçılar tarafından yerine getirilir.

1.1.4.3. Ücretler

Tek veya birden fazla işverenden alınmış ve stopaja tâbi tutulmuş ücretler için, miktarı ne olursa olsun beyanname verilmez ve ayrıca başka gelirler dolayısıyla verilen beyannamelere bu gelirler dâhil edilmez. Örneğin, gerçek usule tâbi ölen bir tüccarın, mirasçılar tarafından ticarî kazancı için verilecek beyannamesine aldığı ücret veya ücretler dâhil edilmez. Birden fazla işverenden ücret almakla beraber, birden sonraki işverenden aldıkları ücretlerinin toplamı, GVK'nun 103 üncü maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşmayan mükelleflerin de beyanname vermeleri söz konusu değildir.

1.1.4.4. Serbest Meslek Kazançları

Ölenin GVK'nun 65-69 uncu maddelerinde düzenlenen serbest meslek kazancı varsa bu kazançlarının yukarıda izah edildiği şekilde mirasçılarca beyanı ve vergilerin ödenmesi gerekmektedir.

1.1.4.5. Gayrimenkul Sermaye İratları

GVK'nun 70-74 üncü maddelerinde düzenlenen gayrimenkul sermaye iratları da GVK'nun 21 inci maddesindeki istisna ve 86 inci maddesindeki beyan esasları dikkate alınmak suretiyle yukarıdaki 1.1.1, 1.1.2 ve 1.1.4 no.lu bölümlerde izah edildiği şekilde mirasçılarca beyan olunur ve ödenir.

1.1.4.6. Menkul Sermaye İratları

Menkul sermaye iratları GVK'nun 75 ile 79 uncu maddelerinde düzenlenmiştir.

Tevkif suretiyle vergilendirilmemiş menkul sermaye iratları:

Bu tür gelirler, miktarları ne olursa olsun, mutlak olarak beyana tâbidir. Bu gelirlerin tipik örneği, alacak faizleridir. Öte yandan yabancı ülkelerde elde edilen menkul sermaye iratlarının da, bunlar yurt dışında beyan veya stopaj yoluyla vergilendirilmiş olsunlar veya olmasınlar, aynen yurt dışından elde edilen diğer bütün gelir unsurları gibi mutlak olarak beyan edilmesi zorunluluğu vardır.

Tevkif suretiyle vergilendirilmiş menkul sermaye iratları:

Vadeli mevduat faizi, repo geliri, kâr zarar ortaklığı belgelerinden elde edilen gelirler ile yatırım fon ve ortaklıklarından elde edilen gelirler hariç olmak üzere³ vergi tevkifatına tâbi tutulmuş menkul sermaye iratlarının ile kâr paylarının yarısının toplamı Gelir Vergisi Kanununun 103 üncü maddesinin birinci ve ikinci gelir dilimlerinin toplamının yarısını aşmışsa tümü beyan edilir.

Bu uygulama sırasında %0 nispetinde stopaja tâbi menkul sermaye iratları da stopaja tâbi tutulmuş kabul edilir. Bu açıklamalarımızı bir tablo ile ifade edelim:

ŞAHSİ GELİRİN TÜRÜ	BEYAN DURUMU
1 Halka açık şirketlerin 1.1.2006'dan sonra iktisap edilen hisse senetlerinin Türkiye'de faaliyette bulunan banka veya aracı kurumlar kanalıyla alım-satımından doğan kazançlar (Gayrimenkul yatırım ortaklıkları hisse senetleri dahil, menkul kıymet yatırım ortaklıkları hisse senetleri hariç)	Stopaja tabi tutulan bu kazançlar için yıllık beyanname verilmesi ihtiyaridir. ⁽²⁾ Beyanname verilmediği takdirde yapılan % 15 stopaj nihai vergi haline gelir. Beyanname verildiğinde ise beyanname üzerinde % 15 vergi hesaplanır ve yapılan stopaj hesaplanan vergiye mahsup edilir, mahsup fazlası stopajın iadesi mümkündür. Bu beyannameye, beyanı gereken diğer gelirler dahil edilmez. Söz konusu gelirler, genel hükümlere göre ayrı bir beyanname ile beyan olunur. 1 yıldan fazla elde tutulduğu için % 15 stopaja tabi tutulmayan halka açık şirket hisselerinin satış kazançları GVK Mük. 80 kapsamında vergi ve beyana tabi tutulmaz. GVK. Geç. 67/1,7,11

³ 5281 sayılı Kanun ile GVK'na eklenen Geçici 67 inci madde hükmüne göre

2	Halka açık olmayan şirketlerin hisse senetlerinin (1.1.2006'dan önce veya sonra iktisap edilen) satışından elde edilen kazançlar	İvazsız olarak iktisap edilenlerin alım-satım kazancı ile tam mükellef kurumlara ait olup ivazlı iktisap edilenlerin iktisaptan itibaren 2 yıl (1.1.2006'dan önce iktisap edilmişlerin 1 yıl) geçtikten sonra satışı vergiye tabi değil. İktisaptan itibaren 2 yıl (1.1.2006'dan önce iktisap edilenlerde 1 yıl) içinde satışı vergiye tabi. Alışla satış arasındaki sürede TEFE'de % 10'u aşan artış olursa alış bedelinin TEFE ile revizesi mümkün. (1.1.2006'dan önce iktisap edilenlerde artış %10'u aşmasa bile revize yapılabilir.) İstisna yok. (1.1.2006'dan önce iktisap edilenlerin satışında istisna var. İstisnanın tutarı 2005 için 13.000 ⁽³⁾ YTL.) GVK. Geç. 67/7,14 GVK. Mük. 80/1 GVK Mük. 81
3	Menkul kıymet yatırım ortaklıkları hisse senetlerinin alım-satımından elde edilen kazançlar	Beyan dışı. GVK Geç. 67/8
4	1.1.2006'dan sonra ihraç edilen her nev'i tahvil (Devlet-özel sektör) ve Hazine bonolarının Türkiye'de faaliyette bulunan banka veya aracı kurumlar kanalıyla elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar	Stopaj yapıldığı için prensip olarak beyan edilmez. Stopaj nihai vergidir. Ancak istenirse yıllık beyanname verilebilir. Bu takdirde yapılan stopajların mahsubu ve mahsup fazlası stopajın iadesi mümkündür. GVK. Geç. 67/7,11
5	1.1.2006'dan önce ihraç edilen her nev'i tahvil (Devlet-özel sektör) ve Hazine bonoları ile TKİ ve Özelleştirme İdaresince ihraç edilen menkul kıymetlerin elden çıkarılmasından doğan kazançlar	İvazsız olarak iktisap edilenlerin satış kazancı vergiye tabi değil. İvazlı edinilmiş olanları vergiye tabi. Kazancın tespitinde TEFE ile maliyet revizesi mümkün. TEFE'deki artış % 10'un altında olsa bile endeksleme mümkün. 26.7.2001 ilâ 31.12.2005 arasında ihraç edilen Devlet tahvili ve Hazine bonolarının faiz gelirleri ile bunların alım-satım kazançlarının belli bir kısmı ⁽³⁾ vergiden müstesna. İstisnanın öncelikle alım-satım kazançları ile faiz gelirlerinden hangisine uygulanacağını mükellefler serbestçe belirleyebilir. Bu istisnadan yararlanamayan gelirlerin bir kısmı Mük. 81'e göre vergiden müstesna (2005 için 13.000 YTL.). Dövizli olarak ihraç edilmiş olanların alım-satımından elde edilen kazancın tespitinde de maliyet revizesi imkanı var. GVK. Mük. 80/1 GVK Mük. 81 GVK. Geç. 59
6	Hazine tarafından yurt dışında ihraç edilen menkul kıymetlerin (Eurobondların) alım-satım kazancı (1.1.2006'dan sonra iktisap edilenler ile banka veya aracı kurum kanalıyla satılanlar dahil)	5.madde ile aynı. (TEFE endekslemesi, 1.1.2006 dan itibaren ihraç edilenlerde artış % 10 veya üzerinde olursa mümkün) GVK. Mük. 80/1 GVK Mük. 81 GVK. Geç. 59
7	1.1.2006'dan sonra ihraç edilen her nevi tahvil (Devlet-özel sektör) ve Hazine bonolarının banka veya aracı kurum aracılığıyla tahsil edilen faiz gelirleri ile TKİ ve Özelleştirme İdarelerince çıkarılan menkul kıymetlerin yine banka veya aracı kurum aracılığıyla tahsil edilen gelirleri	% 15 stopaja tabi tutulduğu için hiçbir hadde ve koşula bağlı olmaksızın beyan dışı, kesilen vergiler nihai vergi. GVK. Geç. 67/7
8	1.1.2006'dan önce ihraç edilen her nev'i tahvil (Devlet-özel sektör) ve Hazine Bonolarının (1.1.2006'dan sonra iktisap edilenler dahil) faizleri ile TKİ ve Özelleştirme İdaresince ihraç edilen menkul kıymetlerden sağlanan gelirler	Beyan sınırı aşıldığı takdirde beyana tabi ⁽⁴⁾ . Dövizli olanlar hariç indirim uygulaması var. 26.7.2001 ilâ 31.12.2005 arasında ihraç edilen Devlet Tahvili ve Hazine Bonolarının faiz gelirleri ile bunların alım-satım kazançlarının belli bir kısmı ⁽³⁾ vergiden müstesna. İstisna indirim sonrası gelire uygulanır. Ana para kur farkları ve değer artışları vergiye tabi değil. İndirime isabet eden stopaj hariç stopaj mahsubu ve iadesi mümkün. Stopaj mahsup hakkının tümü itfa eden tarafından kullanılır. GVK 85,86 Geç. 59 Geç.67/10

9	Hazine tarafından yurt dışında ihraç edilen menkul kıymetlerin (Eurobondların) faiz gelirleri (1.1.2006'dan sonra ihraç edilenlerden elde edilenler dahil)	Beyan sınırı aşıldığında beyana tabi. ⁽⁴⁾ İndirim yok. 26.7.2001 ilâ 31.12.2005 arasında ihraç edilen Devlet tahvili ve Hazine bonolarının faizi gelirleri ile bunların alım-satımından doğan kazançların belli bir kısmı ⁽³⁾ 2007 yılı sonuna kadar vergiden müstesna. İstisnanın öncelikle alım-satım kazançları ile faiz gelirlerinden hangisine uygulanacağını mükellefler serbestçe belirleyebilir. GVK. 85,86 GVK Geç. 59 GVK Geç.67/10
10	Menkul Kıymet Yatırım Fonu (Borsa yatırım fonları hariç) katılma belgelerinin kar payları (yani bunların ilgili fona iadesinden elde edilen gelirler)	Beyan dışı. GVK Geç.67/8
11	Borsa Yatırım Fonu katılma belgelerinin kâr payları	Beyan dışı. Geç. 67/7,8
12	Her türlü kâr payları (menkul ve gayrimenkul yatırım ortaklıkları hisse senetlerinden elde edilenler dahil) (1.1.2006'dan önce veya sonra ihraç veya iktisap farketmez.)	Ele geçen brüt (stopaj dahil) kâr payının yarısı gelir vergisinden müstesna. Geri kalan yarısı beyan sınırı aşıldığı takdirde beyana tabi. Yapılan stopajın tümü (istisnaya isabet eden kısım dahil) hesaplanan vergiden mahsup edilir. Mahsup edilemeyen kısmın iadesi mümkün. Kâr payının kaynağını kurumların 1998 ve önceki yılları kârları oluşturuyorsa bunların tamamı vergiden müstesna, 1999-2002 dönemlerinde elde edilen KV'nden müstesna gelirler ile GVK'nun Geçici 61'nci maddesinde yazılı gelirler oluşturuyorsa, ele geçen kâr payının net tutarına bu tutarın 1/9'u eklenerek bulunan tutarın yarısı vergiye tabi, gelir olarak dikkate alınıyor. Bunların beyanı halinde beyan edilen tutarın 1/5 i hesaplanan vergiden mahsup ediliyor. Kârın sermayeye eklenmesi suretiyle edinilen hisseler, kaynağına ve ilgili olduğu yıla bakılmaksızın kâr payı sayılmaz ve beyan edilmez. 1.1.2006'dan önce iktisap edilen gayrimenkul yatırım ortaklığı hisse senetlerinde indirim uygulaması devam ediyor. GVK 22,85,86 Geçici 62 Geç.67/10
13	Mevduat Faizleri, Özel Finans Kurumlarından Alınan Kâr Payları, KZOB Kâr Payları, Repo Gelirleri	Beyan edilmez, yapılan stopaj nihai vergi olur. Geç. 67/7
14	Alacak Faizleri	Stopaj yapılmadığından beyana tabi. Ancak diğer stopaja ve istisna uygulamasına konu olmayan menkul ve gayrimenkul sermaye iratları ile birlikte toplam tutarı belli bir haddi (2005'te 800 YTL.'yi) aşmazsa beyana tabi değil. Aşarsa tamamı beyana tabi, indirim yok. Ana para kur farkları vergiye tabi değil. GVK 85,86
15	Vadeli İşlem ve Opsiyon Sözleşmelerinden Elde Edilen Gelirler	Stopaja tabi tutulanlar beyan edilmez. % 0 oranında stopaja tabi tutulanlardan stopaj yapılmış sayılır. İhtiyarî beyanname verilebilir. GVK. Geç.67/1,7,14

1.1.4.7. Diğer Kazanç ve İratlar

Diğer kazanç ve iratlar GVK'nun 80 inci maddesinde sayılmış bazı unsurlardan oluşmaktadır. Bu kazanç unsurlarından biri mevcut ve beyanname verme şartları oluşmuş ise bu ödev de mirasçılar tarafından yerine getirilecektir.

1.1.5. Beyannamenin Verileceği Vergi Dairesi

GVK'nun 106 ncı maddesine göre, Gelir Vergisi, mükellefin ikametgâhının bulunduğu yer vergi dairesince tarh edilir. Ancak, işyeri ve ikametgâhı ayrı vergi dairelerinin yetki alanında bulunan mükelleflerin vergileri, Maliye Bakanlığınca uygun görüldüğü takdirde ve mükellefe de önceden bildirilmek kaydıyla, mükellefin işyerinin bulunduğu yer vergi dairesince tarh olunur.

Maliye Bakanlığı bu yetkisini kullanarak, büyük merkezlerdeki tarha yetkili vergi dairesini, işyerinin bulunduğu yer vergi dairesi olarak belirlemiştir. Mirasçılarının herhangi bir işyeri olmaksızın murise ait yıllık beyana tâbi olan gelirlerini ise, murisin ikametgâhının olduğu yer vergi dairesine beyan etmeleri gerekmektedir.

Murisin zaten herhangi bir vergi dairesinde mükellefiyet kaydı varsa mirasçılarının, ölenin veremediği kapanan yıl beyannamesine ve/veya ölüm yılına ait kıst dönem beyannamesini bu vergi dairesine verecekleri tâbiidir.

1.1.6. Yapılan Stopajların ve Geçici Verginin Yıllık Beyanname Üzerinde Mahsubu

Yıllık beyannamede gösterilen gelire dahil kazanç ve iratlardan GVK'na göre yapılmış stopajlar ve geçici vergi, beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisine mahsup edilir (GVK m.121 ve mük.m.120). Bu mahsuplara rağmen ödenecek vergi kalmışsa, bu vergi yukarıdaki 1.1.2 no.lu bölümde izah edildiği gibi ödenir.

Mahsup edilecek geçici vergi ve stopaj, hesaplanan gelir vergisinden fazla olduğu takdirde, aradaki fark, prensip olarak iade olunur.

Hesaplanan gelir vergisinden öncelikle ilgili dönemde uğranılmış olunan stopaj mahsup olunur. Arta kalan tutardan da geçici vergi mahsup edilir. Mahsup edilen bu iki unsurun toplamı hesaplanan gelir vergisinden fazla ise ve fark bu sıraya göre geçici vergiden kaynaklanıyorsa söz konusu geçici vergi alacağı mirasçılarının müracaatı üzerine teminatsız ve incelemesiz olarak derhal iade edilir. Lehte farkın stopaj kaynaklı olması halinde bu alacağın tahsili son derece karmaşık esaslara tâbi olup bu konuda 169, 194 ve 226 no.lu GVK Genel Tebliği göz önünde tutulmalıdır.⁴

1.1.7. Dar Mükellef Şahsın Ölümü Halinde Beyan ve Ödeme

Dar mükellefler de tam mükellefler gibi bir takvim yılı içinde elde ettikleri kazançları prensip olarak yıllık beyan ederler. Dar mükelleflerden yıllık

⁴ Detay bilgi için Sayın Mehmet MAÇ'ın Kurumlar Vergisi isimli kitabının üçüncü baskısındaki 44 üncü maddeye ilişkin bölüme bakınız.

beyanname vermeye mecbur olmayanlar GVK'nun 101'inci maddesinde sayılan kazanç ve iratları elde ettikleri takdirde, eğer bu kazanç ve iratların vergisi tevkif suretiyle alınmamış ise, münferit beyanname ile 15 gün içinde ilgili vergi dairesine beyanda bulunmaları gerekir. Dolayısıyla dar mükellefler açısından gelirin niteliğine göre yıllık beyan ve münferit beyanda bulunabilme imkânı söz konusudur.

Dar mükellefiyete tâbi bir şahsın ölümü halinde beyannamenin GVK'nun 92'nci maddesi gereği ölüm tarihinden itibaren 4 ay içinde verilmesi gerekmektedir. Dar mükellef şahsın ölümü halinde VUK'ndaki genel hükümden hareketle vergisel yükümlülükleri mirasçılara geçmektedir, ancak şahsın mirasçıları Türkiye'de bulunmayabilir. Türkiye'de bulunmayan mirasçıların murise ait vergisel yükümlülükleri yerine getirmesi genellikle söz konusu olmaz. Dar mükellef şahsın ölümü halinde vergisel yükümlülüklerin yerine getirilmesi ve vergi alacağının güvence altına alınması açısından bu görevin veya sorumluluğun Türkiye'de kime verildiği Kanunlarımızda yer almamaktadır.

Esasen dar mükellefiyete tâbi kişiler Türkiye'de daimî bir temsilci vasıtasıyla kazanç elde ediyorsa dar mükellef şahsın ölümü halinde vergisel yükümlülüklerin daimî temsilci tarafından yerine getirileceği muhakkaktır (GVK m.8). Dar mükellef şahıs, bizzat kendi Türkiye sınırları içinde faaliyet gösterirken vefat etmiş ise, kendisine ait vergisel yükümlülüklerin, ticarî ziraî veya meslekî ilişkide bulunduğu (kazancı sağlayan) gerçek veya tüzel kişiler tarafından yerine getirileceğine dair bir düzenleme yoktur.

Dar mükellefe ait beyan edilen vergilerin ödenmesi de tam mükelleflerden farklı bir uygulama içinde değildir. Şöyle ki, münferit beyanname vermesi gereken dar mükellef şahsın ölümü halinde ölüm tarihinden itibaren 4 ay içinde kazanç beyan edilmeli prensip olarak bu süre içinde defaten ödenmelidir. (Çünkü taksit uygulaması yoktur.)

Yıllık beyanname vermesi gereken dar mükellef şahsın ölümü halinde, vergi mükellefiyetleri, yukarıda yıllık vergilerin beyanı ve ödenmesi bölümünde (1.1.1. ve 1.1.2) bahsettiğimiz şekilde yerine getirilmesi gerekir.

1.2. Gerçek Usulde Vergilendirilen Murise Ait Aylık Vergilerin Beyanı ve Ödenmesi

1.2.1. Katma Değer Vergisi

Katma Değer Vergisi Kanununun 41/4'üncü maddesinde, "*İşi bırakan mükellefin katma değer vergisi beyannamesi, işin bırakıldığı tarihi izleyen ayın 25'inci günü akşamına kadar*" verileceği hükmedilmiştir.

Ölüm yukarıda ifade olunduğu üzere işi bırakma hükmündedir. (VUK m.164)

Ancak KDV ile ilgili yükümlülüğün yerine getirilmesinde işi bırakma ifadesinden ölüm halinin anlaşılması gerektiğini düşünüyoruz. Dolayısıyla bu tarihin dikkate alınmaması gerekir. Çünkü Vergi Usul Kanununda ölüm sebebiyle süreleri uzatan özel hüküm KDV açısından da uygulanabilir. Nitekim 1 sıra no.lu KDV Genel Tebliğinde;

“Mükellefin ölümü halinde, katma değer vergisi beyannamesinin verilme süresine 3 ay eklenecektir.” düzenlemesi yer almaktadır.

Buna göre meselâ KDV mükellefi olan kişi 10 Ağustos günü ölmüşse;

- Henüz beyannamesi verilmemiş olan Temmuz ayına ilişkin KDV beyannamesi normal beyan süresi olan 1-20 Ağustos yerine buna üç ay eklenerek 1-20 Kasım tarihinde mirasçılara verilecek ve varsa vergi bu süre içinde ödenecektir.
- 1-10 Ağustos arasındaki 10 günlük kıst süreye ait KDV beyannamesi ise, normal beyan süresi olan 1-20 Eylül'e üç ay eklenerek 1-20 Aralık talebinde beyan olunarak gerekli ödeme mirasçılarca yapılacaktır.

Fakat ölen kişi, bir adi ortaklığın veya bir şahıs şirketinin (kollektif, adi komandit vs.) ortağı ise ve mücbir sebep yoksa bu işletmelere ait aylık beyannamelerin verilmesinde ortağın ölümü dolayısıyla bir süre uzaması söz konusu olmaz. Çünkü burada mükellefiyet ortaklık adınadır ve ortağın ölümü vergilendirmeye ilişkin ödevlerin yerine getirilmesini etkilemez.

KDVK'nun 39 uncu maddesine göre KDV mükellefiyeti büyük bir ekseriyetle aylık dönemler itibarıyla yerine getirilmekte ve çok sınırlı bir mükellef grubu üçer aylık dönemlerde KDV beyannamesi vermektedir.

1.2.2. Muhtasar ve Damga Vergisi Beyannameleri

Ölenin bir şahıs işletmesi var ise, bu işletme nedeniyle verilmesi gereken aylık beyannameler normal vadelerinden itibaren üç ay geçtikten sonra mirası reddetmemiş mirasçılar tarafından verilebilir (VUK.m.16). Meselâ muris 12 Haziran günü vefat etmişse, Mayıs ve Haziran (kıst dönem) aylarına ait muhtasar beyannameler sırasıyla 20 Eylül ve 20 Ekim Akşamına kadar verilebilir. Muhtasar beyannamelerini üç aylık dönemler itibarıyla verenlerde ise, beyanname verme döneminin sonundan itibaren üç ay ekleneceği tâbiidir.

Yukarıda da ifade ettiğimiz gibi murisin ortak olduğu bir işletme söz konusu ise, beyannamelerin verilmesi ve vergilerin ödenmesine ilişkin herhangi bir özellik söz konusu olmaz.

1.2.3. Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi

Ölenin banka ve sigorta muameleleri vergisi (BSMV) varsa, (meselâ ölen bankacılık yapıyorsa veya bir sigorta şirketinin şahsen A acentası ise) müteakip ayın 15 inci günü akşamına kadar verilmesi gereken ve ölen tarafından verilmemiş olan BSMV beyannameleri, normal beyan sürelerine üç ay eklenerek (VUK m.16) mirasçılarca beyan olunur ve ödenir.

1.2.4. Ölene Ait Geçici Vergiler:

GVK'nun Mük. 120 nci maddesinin son fıkrasında şu hüküm yer almaktadır:

“İşin bırakılması halinde, işin bırakıldığı dönemi izleyen dönemlerde geçici vergi ödenmez.”

Ölüm işin bırakılması hükmünde olduğundan geçici vergi, ölüm tarihinden sonraki dönemlerde **ödenmez**. Örneğin 6 Mayıs 2006 tarihinde ölen kişinin ilk 3 aylık geçici vergi dönemi için henüz geçici vergi beyannamesi verilmemişse bu yükümlülük mirasçılar tarafından yerine getirilir. Ancak böyle bir durumda VUK'nda ölüm halinde sürelerin uzamasına ilişkin hüküm işler ve beyanname verme süresinin son günü 10 Mayıs yerine, 10 Ağustos olur. Geçici vergi açısından GVK'nun 92 nci maddesi hükmü işlemez. Çünkü bu hüküm bir takvim yılına ait beyannameye ilişkin olarak düzenlenmiştir.

Ölen adına ödenmiş olan geçici vergiler, ölen adına 4 ay içinde verilecek olan GV beyannamesindeki vergiye mahsup olunur. Mahsup fazlası geçici vergi varsa bunun mirasçılara iadesi gerekir.

Örneğin 6 Mayıs'ta ölen bir kişinin 1 Nisan ile 6 Mayıs arasındaki kıst döneme tekabül eden geçici vergi beyannamesi de mirasçılar tarafından verilmesi gerekmektedir. Çünkü yukarıdaki hükme göre işin bırakıldığı dönemi izleyen dönemler ifadesi kullanılmıştır. Geçici vergi ise, dönemler itibarıyla alındığından ölüm tarihi içinde bulunulan geçici vergi dönemi için de beyanda bulunulması gerekmektedir. Beyan süresi ise, 10 Ağustos değil, ölüm halinde vergisel ödevlerin uzamasına ilişkin genel ek süre gereği 10 Kasım akşamına kadar uzamaktadır. 15 Mayıs'ta vefat eden bir kişinin artık 3 üncü dönem geçici vergi beyanı söz konusu olmaz.

Burada beyan süreleri açısından bir problem ortaya çıkmaktadır. Bilindiği gibi ölen şahsın yıllık beyannamesi mirasçılar tarafından 4 ay içinde verilmesi

gerekmektedir. Buna göre 6 Mayıs'ta ölen bir kimsenin 1 Nisan ile 6 Mayıs tarihleri arasındaki kıst döneme ait geçici vergi beyannamesi 10 Kasım'da verilebilmesi mümkün iken Gelir Vergisi beyannamesi ise, ölüm tarihinden itibaren 4 ay içinde yani 6 Eylül'e kadar verilmesi gerekir. Buna göre yıllık beyandan sonra geçici vergi beyanı söz konusu olamayacağından, bize göre bahsi geçen kıst döneme ait geçici verginin beyanı, mirasçılarca eşitlenmesi gereken bir yükümlülük olarak karşımıza çıkmaktadır.

1.3. Diğer Vergisel Mükellefiyetler

Ölene ait yıllık gelir vergisi ve aylık (KDV, muhtasar, DV, geçici vergi) mükellefiyetlerin mirasçılar tarafından yerine getirilmesi yukarıdaki 1.1. ve 1.2. no.lu bölümlerde açıklanmıştır. Bu bölümde ise ölene ait diğer vergisel yükümlülükler açıklanacaktır.

1.3.1. Emlak Vergisi

Yeni emlak edinimlerinde vergi mükellefiyeti edinim yılını izleyen yıldan itibaren başlamaktadır (EVK m.9). Ölen kişi ölümden önceki yılda emlak edinmişse (veya bu yılda muafiyeti sona ermişse veya sahibi olduğu emlakta 33 üncü maddede sayılan vergi değerini tadil eden değişiklikler olmuşsa) ölen tarafından beyannamesi verilmemiş bu işlem ve olaylara ilişkin emlak vergisi beyanı, normal beyan sürelerine üç ay eklenerek mirasçılar tarafından yerine getirilir ve bu beyana göre oluşan vergi müteakip yıldan başlayarak mirasçılarca ödenir. Bu ödeme muris adına yapılan tek ve son ödemedir. Çünkü ölüm yılını izleyen yıldan itibaren mirasçılar emlak vergisi mükellefi olurlar.

Yeni emlak edinimi veya 9 uncu maddedeki diğer mükellefiyet başlatan veya değiştiren haller, ölüm yılında olmuşsa, mirasçılar bunların beyanına ilişkin ölene ait vergisel ödevi yerine getirirler. Fakat mükellefiyet yeni başlayacaksa, ölene ait vergi doğması söz konusu olmaz. Çünkü ölüm yılında mükellefiyetin değişmesi halinde ölüm yılına ait emlak vergisini eski sahip ödemektedir. Ölüm yılında eski sahipten ölene, ölenen de mirasçılarına intikal olduğu için ölen kişi adına vergi doğmaz. (Müteakip yıldan itibaren mirasçılar şahsen mükellef olurlar.)

1.3.2. Belediye Gelirleri

2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu uyarınca yerine getirilmesi gereken aylık periyodik veya arazi mükellefiyetlerden ölen tarafından yerine getirilmesi gerekenler mirasçılarca normal sürelerine 3 ay eklenmek suretiyle yerine getirilir ve ödenir.

1.3.3. Motorlu Taşıtlar Vergisi

Ölen adına kayıtlı olup bu vergiye tâbi taşıtlarla ilgili motorlu taşıtlar vergisi hakkında mirasçılarca yapılması gereken fazlaca bir işlem yoktur. Çünkü bu vergi her yıl otomatik olarak tahakkuk etmektedir. Ölüm, yılın ilk yarısında olmuşsa ölüm yılına ait ödenmemiş ilk taksit (ve varsa ödenmemiş diğer taksitler) ölen adına mirasçılarca ödenir. Daha sonraki vergilerin mükellefi mirasçılardır.

1.3.4. Harçlar

492 sayılı Harçlar Kanunu'ndaki harçların çoğunluğu işlemden önce veya işlem esnasında alınmaktadır. Bu nedenle mirasçıların ölene ait harçlar konusunda yapmaları gereken fazlaca bir ödev söz konusu değildir. Ancak bazı harçlar harca neden olan durumun devamı süresince her yıl alındığı için harcı ödenmemiş yıllara ait ödeme görevinin mirasçılarca yerine getirilmesi gerekir.

2. ÖLENİN SAĞLIĞINDA BEYAN DIŞI BIRAKTIĞI VERGİLER

Muris sağladığında beyan süresi dolan bir vergiyi beyan etmemiş olabilir veya böyle bir beyannameyi vermiş olmakla beraber eksik beyanda bulunmuş olabilir. İkmalen, resen veya İdarece tarhiyata ilişkin tebligat, sağlığında murise yapılmış, fakat ödeme ve dava açma süreleri devam ederken ölüm olayı gerçekleşmiş olabilir. Yahut tebligat ölen adına ölümden sonra gönderilmiş olabilir. Bu gibi durumlarda söz konusu tarhiyata, mirası reddetmemiş mirasçılarının muhatap olmaları söz konusudur.

Mirası reddetmemiş mirasçılarının söz konusu tarhiyatlar karşısındaki uzlaşma, dava açma hakları ve süreleri ile ödeme süreleri konusunda net olmayan, yoruma açık hükümler mevcuttur.

Aşağıdaki bölümlerde

- Mirasçılarının ölenle ilgili matrah farklarından doğan vergileri ödeme süreleri ve tebligat esasları
- Mirasçılarının uzlaşma hakkı
- Mirasçılarının dava açma hakkı konusundaki görüşlerimiz açıklanmıştır.

Ölene ait vergi cezaları özellik göstermekte olup, aşağıdaki 3 no.lu bölümde açıklanmıştır.

2.1. Ölene İlişkin Matrah Farklarından Doğan Vergilerin Mirasçılar Tarafından Ödenmesi

Ölüm olaylarında murise ait vergi borçlarının mirası reddetmemiş mirasçılar tarafından ödenmesi esası vardır. Ancak ölüm dolayısıyla ödeme süreleri etkilenebilmektedir.

- Ölmeden önce murise yapılan matrah farkları ile ilgili tebligatlara ilişkin dava açma süreleri dolmuşsa, 30 günlük dava açma süresi içinde bu süreyi uzatan bir mücbir sebep olayı yoksa (tarhiyat ölümden önce kesinleşmişse) bu tarhiyata ait vergi, gecikme faizi ve gecikme zammı mirası reddetmemiş mirasçılardan aranacaktır. Bu durum ölene ait kesinleşmiş vergi borçlarının AATUHK uyarınca nasıl tahsil edileceği ile ilgili olup aşağıdaki 4 no.lu bölümde incelendiği için burada tekrarına gerek görülmemiştir.
- Ölene tebliğ olunan ihbarname ile ilgili dava açma süresi dolmadan önce ölüm gerçekleşmişse veya bu süre içinde mücbir sebep başlamış, mücbir sebep bitmeden, muris ölmüş ise kesinleşmiş bir vergi borcundan bahsetmek mümkün değildir. Her ne kadar VUK'nun 112'nci maddesinde "*..... ölenlerin ikmalen, resen veya idarece tarh olunan vergileri tahakkuk tarihinden başlayarak bir ay içinde ödenir*" ifadesi yer almaktaysa da buradaki tahakkuktan, daha önce ölen adına yapılan tahakkukun kastedilmediği açıktır. Bizim anlayışımıza göre tarhiyat kesinleşmeksizin meydana gelen ölüm olaylarında İdare kimlerin mirasçı olduğunun (2 ve 5 no.lu maddelere bkz.) belirlenmesini beklemek bu belirlemeden sonra mirasçılara hisseleri nispetinde yeni bir tebligatta bulunmak durumundadır. Çünkü VUK'nun 12 nci maddesi, ölenin vergi borçlarından miras hisseleri nispetinde mirasçıların sorumlu olduklarını hükme bağlamıştır.

İşte 112 nci maddedeki tahakkuk tarihi (hatta bu tahakkukun tebellüğ tarihi) olarak mirasçılara payları oranında gönderilecek ihbarnameleri anlamak lazımdır.

112 nci maddeye göre mirasçılar bu bir aylık sürede ödemede bulunabilecekleri gibi, isterlerse teminat vermek suretiyle ödemeyi vadesi gelmemiş taksitler için taksit zamanına, vadesi geçmiş taksitleri de 3 ay uzatabilirler.

Yukarıda metni verilen VUK 112 nci maddesinin 2 nci bendin 3 üncü paragrafı, gerek mirasın kabul veya reddi için mirasçılara tanınan üç aylık süreyi göz ardı etmesi, gerekse ödeme süresini (tebligattan değil) tahakkuktan itibaren başlatması nedeniyle özensiz bir düzenleme olup uygulamacıları, lafza aykırı yorumlara zorlamaktadır.

2.2. Mirasçıların Uzlaşma Hakkı

Muris sağlığında tarhiyat öncesi uzlaşma talep etmiş ve uzlaşma öncesinde ölmüşse uzlaşma hakkının mirasçılarca kullanılabilmesi gerekir. Ancak bu hak ölen adına yapılacak tarhiyata istinad edemez. İdarenin miras hisselerinin

kesinleşmesini beklemesi, mirasçılara hisseleri oranında tebligatta bulunması ve mirasçılarının her birine tarhiyat öncesi uzlaşma gününü bildirmesi gerekir. Mirasçılar uzlaşma hakları konusunda birbirlerinden bağımsız olarak hareket ederler.

Tarhiyat öncesi uzlaşma istemi yoksa, yukarıda belirtildiği şekilde mirasçılara payları oranında yapılacak tebligattan itibaren 30 gün içinde her bir mirasçı uzlaşma hakkını kullanır veya kullanmayabilir. (VUK Ek m.1- 11)

2.3. Mirasçılarının Ölene Ait Vergilerle İlgili Olarak Dava Açması veya Devam Eden Davalara Taraf Olması

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununda vergi davalarına ilişkin ölüm hali özel bir düzenlemeye konu edilmemiştir. Ancak Kanun'un 31 inci maddesinde bu Kanunda hüküm olmayan hallerde Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nun vergi uyuşmazlıklarında ise, Vergi Usul Kanunu hükümlerinin uygulanacağı hükmedilmiştir.

Muris ile ilgili vergi davasında iki durum söz konusu olabilir. Birincisi mükellef kendisine vergi ihbarnamesi gelmiş ve dava açma süresi içinde ölmüş ise mirasçılarının dava açma süre ve olanakları, ikincisi ise muris adına devam etmekte olan davalara mirasçılarının taraf olması hususudur.

Bizim anlayışımıza göre muris ile ilgili olup ölüm tarihi itibarıyla dava açma hakkı devam eden tarhiyatların, miras paylarının belli olmasından sonra mirasçılara payları oranında yeniden tebliğ edilmesi ve tebligattan itibaren 30 gün dava açma süresi tanınması gerekir. Mirasçılar dava açma haklarını kullanıp kullanmama konusunda münferiden hareket edebilirler.

Şayet muris adına devam etmekte olan bir dava varsa ölümlerle birlikte bu davaya ilişkin sürelerin durması (karşı savunma, duruşma vs.) mirasçılar belli olduktan sonra mirasçılarının davaya taraf olarak davayı sürdürmeleri gerekir.

3. ÖLENE AİT VERGİ CEZALARI DÜŞER

VUK'nun 372'nci maddesinde "*Ölüm halinde vergi cezası düşer*" hükmü yer almaktadır. Cezaların şahsî olması sebebiyle ölenin sağlığında işlemiş olduğu vergi suçlarından kaynaklanan cezalar ölümlerle birlikte ortadan kalkmakta ve mirasçılara cezalar konusunda bir mali külfet gelmemektedir.

Ölümden sonra yapılan tarhiyatlarda vergi cezası uygulanmaz. Uygulanmış ise, bu ceza VUK'nun 372 ve 375 inci maddelerine göre düzeltilir.

Ölüm tarihinden önce kesinleşmiş fakat henüz tahsil edilmemiş cezaların da düşmesi gerektiği söylenebilir.⁵ Aksi takdirde ölüm olayına rağmen murise ait suçlardan dolayı mirasçıların cezalandırılması söz konusu olacaktır ki bunun ne derece haksız bir uygulama olduğu ortadadır. Nitekim Kanunda, cezaların önceden veya sonradan kesilenler açısından bir ayrımı da yapılmamıştır. Dolayısıyla murise ait tüm vergi cezalarının ölümle birlikte ortadan kalktığını söyleyebiliriz.

Sadece vergi cezaları değil, VUK kapsamına giren diğer vergisel yükümlülüklere örneğin resim ve harçlara ilişkin cezalarda ortadan kalkar. Ancak gecikme zam ve faizleri ortadan kalkmaz. Gecikme zam ve faizleri ceza niteliğinde değildir. Dolayısıyla muris adına tahakkuk etmiş veya edecek olan gecikme zam ve faizleri mirası reddetmemiş mirasçılardan aranır.⁶

Kanunî temsilcilerin ölümü halinde de cezalar ortadan kalkar. Çünkü kanunî temsilciler ya küçük ve kısıtlıların ya da tüzel kişilerin vergisel ödevlerini yerine getirmekte ve bu kişilere ait vergi aslı ve cezalarından belirli şartlarla sorumlu tutulmaktadırlar. Mükellef olan küçük veya kısıtlının ölmesi halinde cezaların belirli şartlarla kanunî temsilcilere ait olması sebebiyle cezaların ortadan kalkmayacağı söylenebilir.⁷ Kanunî temsilci bir tüzel kişiliği temsil ediyorsa durum farklıdır. Tüzel kişileri temsil eden kanunî temsilcinin ölmesi halinde, tüzel kişiliğe kesilen ve tüzel kişilikten tahsil edilemeyerek ölen kanunî temsilciden aranan cezaların düşeceğini mirasçılardan aranmayacağını ifade etmek gerekir.

Şayet muris sağlığında tüzel kişiliği haiz bir ortaklığın ortağı durumunda ise, inceleme esnasında bulunacak matrah farklarına ait vergi cezaları, tüzel kişiliğe kesilir ve cezanın düşmesi söz konusu olmaz.

Meselâ bir limited şirketinin % 99 hisseli ortağının ölmüş olması limited şirkete cezalı tarhiyat yapılmasına engel değildir. Ancak şahıs şirketlerinde gelir vergisi mükellefiyeti şirkete değil ortaklara yöneliktir. Şahıs şirketi gelir vergisi dışındaki vergilerin mükellefidir. Dolayısıyla bir kolektif şirketin tüm ortakları ölmüş olsa dahi, bu şirket adına şirketin mükellef olduğu vergiler cezalı olarak salınabilir. Bu cezayı mirasçılar ödemek durumundadırlar. Buna mukabil örneğin kolektif şirket kayıtlarında tespit edilen gelir eksikliği ortakların gelir vergisi beyanlarında eksiklik bulunduğu anlamına gelir. Tarhiyat ölmüş olan ortakların mirasçılara cezasız, yaşayan ortaklara cezalı olarak yapılır.

4. ÖLENE AİT VERGİLERİN TAHSİLİ

⁵ Şahin Ahmet, “Ölüm Olayının Vergi Hukuku Bakımından Doğurduğu Sorunlar ve Sonuçları” Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 11, Temmuz 1982, s.61

⁶ Şahin Ahmet, a.g.m., s.62

⁷ Şahin Ahmet, a.g.m., s.63

4.1. Ölene Ait Amme Borçlarının Mirasçılar Nezdindeki Takibi

AATUHK'nda bu konuyu düzenleyen iki madde vardır. Kanunun 7 nci maddesinde;

“Borçlunun ölümü halinde mirası reddetmemiş mirasçılar hakkında bu kanun hükümleri tatbik edilir. Borçlunun ölümünden önce başlamış muamelelere devam olunur.”

hükmü yer almaktadır.

7 nci madde böyle olmakla beraber aynı Kanunun 50 nci maddesinde borçlunun ölümü halinde ölenin amme borçları ile takibatın ölüm günü dahil üç gün için durdurulacağı ancak mirasçılardan tümünün mirası ret veya kabul yönündeki kararı belli olmamışsa, Medenî Kanundaki muayyen müddetler geçinceye kadar takibatın duracağı anlaşılmaktadır. Mirasçılardan herhangi birisi dahi Medenî Kanundaki üç aylık süre içinde mirası kabul veya reddettiği hakkında beyanda bulunmamışsa Medenî Kanundaki üç aylık sürenin beklenmesi gerekir. (Buradaki üç günlük süre mirasçılardan hemen belli olduğu hallerde uygulanabilecek bir süredir.)

Üç aylık sürenin bitimine kadar olan süre içinde mirası reddetmemiş mirasçılar, mirası kabul etmiş sayılırlar, böylelikle mirasçılardan kimler olduğu ve miras payları belli olur. İdare bu belirleme üzerine takip etmekte olduğu ölene ait amme borçlarını mirasçılardan her biri için gerek tereke mallarından kaynaklanan gerekse ölenin şahsına ait olan amme alacakları için miras hissesi nispetinde ödeme emrine bağlayarak mirasçılar nezdinde takibatı sürdürür.

Ölüm hali ihtiyati haciz işlemini engellemez ve geciktirmez.

4.2. Mirasçılardan Tümünün Mirası Reddetmiş Olması Veya Mirasçı Bulunmaması

Mirasçılardan mirası reddettikleri takdirde mirasın resmî tasfiyesi gerekir. Resmî tasfiye re'sen ve sulh mahkemesi veya onun tayin edeceği bir memur vasıtasıyla yapılır. Resmî tasfiye bir yandan tereke mallarının idaresi diğer yandan da tasfiyesini gerektirir. Bu esnada tereke mallarının defteri tutulur. Eğer mirasın malları tereke borçlarının ödenmesine yetiyor ise alelâde tasfiye usulü, yetmiyor ise iflas kuralarına göre tasfiye usulü uygulanır. Alelâde tasfiye usulünde tereke malları satılarak alacaklıların alacakları ödenir ve geriye kalan tutar mirasçılara geri verilir. İflas usulü tasfiye, İcra İflas Kanunu hükümlerine göre yürütülür. Yani

tereke malları paraya çevrildikten sonra alacaklılar arasında garameten (orantılı olarak) paylaşılır.

İcra usulüne göre tasfiyede devletin vergi alacağı ise, Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre tahsil olunur. AATUHK'nun 7'nci maddesinin devamında şu hükümler yer almaktadır:

"... 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 boyunca satış yapılmaz."

Kamu borçlusunu olan bir şahsın ölmesi, mirasçılarının da mirası kabul etmesi halinde takip, mirasçılar nezdinde devam eder. Ancak terekenin mahkeme veya iflas idaresi tarafından tasfiyesi söz konusu olduğu hallerde, tereke defterinin mirasçı tarafından kabul edilmesine kadar takip durur. Tereke defterinin mirasçılar tarafından kabul edilmesinden sonra bu defterde yazılı olan malların değeri amme alacağını karşılamasa bile mirasçılar kendilerine düşen paylar itibariyle bu borcu ödemeye mecburdurlar.

Bu esnada terekeye dahil malların satışı amme alacağı karşılanmadan yapılamaz. Nitekim aynı Kanunun 33'ncü maddesinde şu hüküm yer almaktadır:

"Tasfiye memurları veya tasfiyeyi yürütenler, tasfiyenin başladığını üç gün içinde ilgili tahsil dairelerine bildirmek mecburiyetindedirler.

Tasfiye memurları veya tasfiyeyi yürütenler, amme idarelerinin her tür alacaklarını ödemedi veya ödemek üzere ayırmadan önce tasfiye sonucunda elde edileni dağıtamazlar veya bunlar üzerinde herhangi bir şekilde tasarrufta bulunamazlar. Aksi halde tahakkuk etmiş ve edecek amme alacaklarından tasfiye memurları veya tasfiyeyi yürütenler şahsen ve müteselsilen mesul olurlar. Bu mesuliyet yapılan tasarrufların ifade ettiği para miktarını geçemez.

Bunların ödedikleri borçlar için amme alacağı ödenmeden kendilerine dağıtım yapılmış olanlara rücu hakları mahfuzdur."

Buna göre tereke malları üzerinde amme alacağı karşılanmadan tasarruf yapılamamakta, şayet tasfiye memurları veya tasfiyeyi yürütenler aksine bir işlemde bulunacak olurlarsa tahakkuk etmiş ve edecek vergilerden sorumlu olmaktadır.

