



T.C.

BANDIRMA ONYEDİ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

MALİYE ANABİLİM DALI

Yüksek Lisans Tezi

**ÖLÜM OLAYININ VERGİ HUKUKU AÇISINDAN
DEĞERLENDİRİLMESİ**

Çağla Gizem AKÇİL

165013018

Tez Danışmanı:

Doç. Dr. Özgür BIYAN

Bandırma 2018

T.C.
BANDIRMA ONYEDİ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI

Yüksek Lisans Tezi

**ÖLÜM OLAYININ VERGİ HUKUKU AÇISINDAN
DEĞERLENDİRİLMESİ**

Çağla Gizem AKÇİL
165013018

Tez Danışmanı:

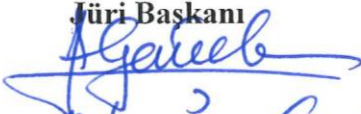
Doç. Dr. Özgür BİYAN

Bandırma 2018

YÜKSEK LİSANS TEZİ ONAYI

Bandırma Onyedli Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Programında Yüksek Lisans öğrencisi Çağla Gizem AKÇİL tarafından Doç. Dr. Özgür BİYAN'ın danışmanlığında hazırlanan "ÖLÜM OLAYININ VERGİ HUKUKU AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ" başlıklı tez aşağıdaki jüri üyeleri tarafından, 29/11/2018 tarihinde yapılan Tez Savunma Sınavında oyçokluğu/oybirliği ile başarılı bulunmuş ve Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.


Jüri Başkanı


Prof. Dr. Adnan Bergele

Jüri-Danışman

Doç. Dr. Özgür BİYAN


Jüri Üyesi

Doç. Dr. Güneş YILMAZ


Etik Beyan Sayfası

TÜRKİYE CUMHURİYETİ
BANDIRMA ONYEDİ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

Bu belge ile, bu tezdeki bütün bilgilerin akademik kurallara ve etik ilkelere uygun olarak toplanıp sunulduğunu beyan ederim. Bu kural ve ilkelerin gereği olarak, çalışmada bana ait olmayan tüm veri, düşünce ve sonuçları andığımı ve kaynağını gösterdiğimi ayrıca beyan ederim. (12.12.2018)

Tezi Hazırlayan Öğrencinin

Adı Soyadı

Çağla Gizem AKÇİL

İmzası

ÖZET

ÖLÜM OLAYININ VERGİ HUKUKU AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Çağla Gizem AKÇİL

Yaşamın tamamlanmasıyla meydana gelen ve her canlının karşılaştığı ölüm, kavramsal olarak farklı disiplinlere konu olmuştur. Felsefe ve din bilimleri, sosyal bilimler ve hukuk biliminde ölüm, çeşitli açılardan ele alınan çok yönlü bir olgu olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu çalışmada Türk Vergi Hukukunda miras ve mirasçılarının sorumlulukları ve ödevleri konusu ele alınmıştır. Literatür taraması araştırma yöntemiyle yapılan çalışmada ölüme bağlı olarak vergi kanunlarındaki yapılan düzenlemelere yer verilmiş, özellikle mirasçılarının bildirimde bulunma, beyanname verme, verginin ödenmesi ödevlerinin yanı sıra işe devam etme, istisnalardan yararlanma, vergi dairesine karşı uzlaşma, dava açma hakları vb. pek çok husus irdelenmiştir. Literatür yanında idare tarafından oluşturulan özelge, tebliğ vb. kaynaklara ve bunun yanında yargısal içtihatlarla da yer verilmiştir. Çalışma sonucunda mirasçılarının sorumluluklarında ve ödevlerinde tespit edilen sorunlar ifade edilerek çözüm önerilerinde bulunulmuş ve konu bir bütün olarak değerlendirmeye tabi tutulmuştur.

Anahtar Sözcükler: Ölüm, Miras, Sorumluluk, Vergi Hukuku, Veraset ve İntikal.

ABSTRACT

AN EXAMINATION OF DEATH IN TERMS OF TAX LAW

Çağla Gizem AKÇİL

Death, which is a part of life and ultimately suffered from all living things, has been conceptually subject to different disciplines. The concept of death was examined in philosophy, religious sciences, social sciences and law with details. In this study, the inheritance, the responsibility of the heirs and their obligations, like notification of the inheritance of the heirs, the declaration of taxpayers, the continuation of the work after death, the use of exceptions, the negotiation of the tax office and the right of litigation, are examined with literature research method. Additionally, it was included advance ruling and communiques by ministry and judicial decisions. At the result of the study, there is some determinations and offers out the responsibility of the heirs and their obligations.

Key Words: Death, Inheritance, Liability, Tax Law, Inheritance and Succession.

ÖNSÖZ

Fiziksel aktiviteyi sonlandıran ancak ruhun ilelebet yaşanmasına sebep olan ölüm, insanların bir kısmı tarafından korkulsa da bir kısmı için vuslat olarak görülmektedir. Her insanın hayatının nihayete ereceği bilinse de ölen kişinin bazı hakları, mal varlıkları mirasçılara kalmaktadır. Vergi Hukuku açısından ise mirasçılar ölen mükellefin sorumluluklarını yerine getirmektedirler.

Çalışmayı tamamlamamda benden hiçbir zaman desteğini esirgemeyen varlıklarıyla bana güç veren sevgili annem ve babama minnettarım. Sadece akademik olarak değil her zaman yanımda olan engin bilgi ve tecrübeleriyle yolumu aydınlatan danışmanım Doç. Dr. Özgür BİYAN'a sonsuz minnetle teşekkürlerimi sunariken, çalışmaya katkılarından dolayı saygıdeğer Prof. Dr. Adnan GERÇEK ve Doç. Dr. Güneş YILMAZ hocalarıma ayrıca teşekkür ederim.

Çağla Gizem AKÇİL

BANDIRMA

Tarih: 12.12.2018

İÇİNDEKİLER

YÜKSEK LİSANS TEZİ ONAYI	ii
ETİK BEYAN SAYFASI.....	iii
ÖZET.....	iv
ABSTRACT	v
ÖNSÖZ.....	vi
İÇİNDEKİLER	vii
KISALTMALAR	xi
GİRİŞ	1
BİRİNCİ BÖLÜM	3
ÖLÜM VE ÖLÜMLE İLGİLİ TEMEL KAVRAMLAR	3
1. Ölüm Kavramı.....	3
1.1. Felsefi Açıdan Ölüm Kavramı	4
1.2. Dini Açıdan Ölüm Kavramı	6
1.3. Tıp Bilimi Açısından Ölüm Kavramı	8
1.4. Hukuki Açıdan Ölüm Kavramı.....	10
1.4.1. Genel Olarak.....	10
1.4.2. Karineler	11
1.4.2.1. Ölüm Karinesi	11
1.4.2.2. Birlikte Ölüm Karinesi.....	12
1.4.3. Gaiplik	13
2. Ölümün Sonuçları	15
2.1. Organ ve Doku Nakli Uygulaması.....	15
2.2. Miras	18
3. Diğer Kavramlar.....	19
3.1. Muris	19
3.2. Tereke (Miras).....	19
3.3. Mirasçı (Varis)	19
3.4. Ölüme Bağlı Tasarruflar	20
3.5. Mirasın Kazanılması ve Mirasçılarının Sorumluluğu	21
3.6. Mirasın Reddi	21

4. Dijital Ekonominin Miras Hukukuna Etkisi	22
4.1. Genel Olarak Dijital Ekonomi	22
4.2. Dijital Varlıklar ve Mirası	26
İKİNCİ BÖLÜM	29
VERGİ HUKUKUNDA ÖLÜME BAĞLI DÜZENLEMELER	29
1. Vergi Usul Kanunu'ndaki Düzenlemeler	29
1.1. Mirasçıların Sorumluluğu	29
1.2. Ölüm Olayının Bildirimi	32
1.3. İşi Bırakma	33
1.4. Süreler ve Ödeme Zamanları	34
1.4.1. Genel Süreler ve Ödeme Zamanları	34
1.4.2. Özel Süreler ve Ödeme Zamanları	35
1.5. Cezalar	36
2. Gelir Vergisi Kanunu'ndaki Düzenlemeler	39
2.1. Ölüm Halinde Beyannamelerin Verilmesi	40
2.2. Mirasçıların İşe Devam Etmesi	43
2.3. Cezalar	46
2.4. İstisnalar	47
2.4.1. Mükellefin Ölümünde Mirasçılara Verilen Tazminat ve Yardım İstisnası	47
2.4.2. Telif Kazancı İstisnası	47
3. Katma Değer Vergisi Kanunu'ndaki Düzenlemeler	49
3.1. Beyanname Verme ve Ödeme	50
3.2. Ferdi İşletme Sahibinin Ölümünden Sonra KDV Hesaplanması	50
3.3. Adi Ortaklıkta Ortaklardan Birinin Ölmesi Durumu	52
3.4. Kollektif ve Komandit Şirketlerde Ortaklardan Birinin Ölmesi Durumu	55
4. Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'ndaki Düzenlemeler	56
4.1. Verginin Konusu ve Vergiyi Doğuran Olay	57
4.2. VİV'de İstisnalar	60
4.3. VİV'de Mükellef	64
4.4. Beyanname	65
4.4.1. Beyannamenin Verileceği Yer	66
4.4.2. Beyannamesinin Verilme Süresi	67
4.5. Matrah ve Değerleme	68

4.5.1. Değerleme Günü	69
4.5.2. Değerleme Ölçütleri ve İlk Tarhiyat	69
4.5.3. VİVK’de Sayılan Değerleme Ölçütleri	70
4.5.3.1. Ticari Sermayenin Değerlemesi.....	70
4.5.3.2. Gayrimenkullerin Değerlemesi	71
4.5.3.3. Menkul Mallar ve Gemilerin Beyanı.....	74
4.5.3.4. Hisse Senetlerin Değerlemesi	74
4.5.3.5. Tahvilatın (Borç Senetleri) Değerlemesi.....	75
4.5.3.6. Yabancı Paraların Değerlemesi	75
4.5.3.7. Hakların Değerlemesi	76
4.6. Son (İkmal) Tarhiyat	77
4.7. VİV’in Tarifesi	78
4.8. VİV’in Ödenmesi.....	79
4.9. VİV’ de Cezalar	81
4.9.1. Beyannamenin Geç Verilmesinde veya Verilmemesinde Cezalar.....	81
4.9.2. Zamanaşımı Hükümleri Karşısında Cezalar	82
4.9.3. Tevkifat Yapma Yükümlülüğü Olanlara Karşı Ceza Uygulamaları.....	83
5. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’daki Düzenlemeler.....	84
5.1. Mirasçıların Sorumlulukları	85
5.1.1. Mirasçıların Vergi Borcunu Ödemedeki Sorumlulukları.....	85
5.1.2. Mirasın Reddi Durumunda Kamu Borcunun Akıbeti	86
5.2. Ödeme Emri ve Ödeme Emrine Karşı Borçluların Hakları	87
5.3. Kamu Borçlusu Ölmeden Önce Ödeme Emrinin Kesinleşmesi veya Kesinleşmemesi	88
5.4. Mirasçıların Ödeme Emrine Karşı Dava Açma Hakkı	89
5.5. Ölüm Durumunda Takibin Geri Bırakılması.....	91
5.5.1. Borçlu Ölmeden Önce Takip İşlemine Başlanılmışsa Yapılacak İşlemler	92
5.5.2. Borçlu Öldükten Sonra Takip İşlemine Başlanılmışsa Yapılacak İşlemler.....	92
6. Özel Tüketim Vergisi Kanunu’ndaki Düzenlemeler.....	93
6.1. Engelli ve Malul Kişilerin ÖTV’den İstisnası.....	94
6.2. İstisnaya Tabi Aracın Veraset Yoluyla Mirasçılara İntikali	95
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM	99
ÖLÜM İLE İLGİLİ VERGİ KANUNLARINDA TESPİT EDİLEN SORUNLAR VE ÖNERİLER	99
1. Vergi Usul Kanunu’nda Tespit Edilen Sorunlar	99

1.1. Mirasçılarının Sorumluluğu	99
1.2. İşi Bırakma	100
1.3. Cezalar	101
2. Gelir Vergisi Kanunu'nda Tespit Edilen Sorunlar	101
2.1. Beyanname Verme ve Ödeme	101
2.2. İşe Devam Etme	103
2.3. Cezalar	104
3. Katma Değer Vergisi Kanunu'nda Tespit Edilen Sorunlar	105
3.1. Teslim ve Beyanname Verme	105
3.2. Adi Ortaklıkları ve Şahıs İşletmelerinin Mirasçılara İntikali	106
4. Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nda Tespit Edilen Sorunlar	107
4.1. Verginin Konusu	108
4.2. Beyannamenin Verileceği Yer	109
4.3. Değerleme ve Değerleme Günü	110
4.4. İlk Tarhiyat – Son (İkmal) Tarhiyat	111
4.5. Cezalar	112
4.6. Veraset ve İntikal Vergisinin Kaldırılmasına Yönelik Görüşler	112
5. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da Tespit Edilen Sorunlar	115
5.1. Mirasın Reddi Durumunda Tahsilatta Yaşanılan Karışıklıklar	115
5.2. Ödeme Emrine Karşı Dava Açmada Görülen Sorunlar	116
SONUÇ	118
KAYNAKÇA	123

KISALTMALAR

AATUHK	:	Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
Akt.	:	Aktaran
a.e.	:	Aynı Eser
a.y.	:	Aynı Yer
BEPS	:	Matrah Aşındırma ve Kar Aktarımı
BİT	:	Bilgi İletişim Teknolojileri
Bkz.	:	Bakınız
CRA	:	Kanada Gelir İdaresi
Çev.	:	Çeviren
E	:	Esas
GVK	:	Gelir Vergisi Kanunu
Haz.	:	Hazırlayan
HMK	:	Hukuk Muhakemeleri Kanunu
HUMK	:	Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu
IRS	:	Amerika Gelir İdaresi
İYUK	:	İdari Yargılama Usulü Kanunu
K	:	Kanun
KDV	:	Katma Değer Vergisi
KDVK	:	Katma Değer Vergisi Kanunu
M.K.	:	Medeni Kanun
M.Ö.	:	Milattan Önce
Mük.	:	Mükerrer
No.	:	Numara
OECD	:	Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü
ÖTV	:	Özel Tüketim Vergisi
ÖTVK	:	Özel Tüketim Vergisi Kanunu
R.G.	:	Resmi Gazete
S.	:	Sayı
s.	:	Sayfa
TCK	:	Türk Ceza Kanunu
TDK	:	Türk Dil Kurumu
TMK	:	Türk Medeni Kanunu

TTK	:	Türk Ticaret Kanunu
UNESCO	:	Birleşmiş Milletler Eğitim, Bilim ve Kültür Örgütü
vb	:	Ve Benzeri
vd	:	Ve Diğerleri
VİV	:	Veraset ve İntikal Vergisi
VİVK	:	Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu
VUK	:	Vergi Usul Kanunu



GİRİŞ

Ölüm, genel olarak canlıların hayatlarının son bulmasıdır. Çeşitli disiplinlerde tanımlanan ölüm hukuk açısından da önemli sonuçlara neden olan bir durumdur. Hukukun her dalında ölüme bağlı düzenlemelere yer verilmiştir. Yaşamı sona eren gerçek kişilerin, ölüm sonrası yapması gereken son yükümlülükleri, borçları ve alacaklarının durumu ve diğer pek çok hususların akıbetinin ne olması gerektiği ayrıntılı şekilde ilgili kanunlarda yer almaktadır. Bu düzenlemeler aynı zamanda bir zorunluluk da arz etmektedir. Özellikle mirasçılarının görev ve sorumluluklarının tespit edilmesi açısından bu düzenlemeler büyük bir öneme sahiptir. Bu önemli alanlardan biri de kamu alacaklarının en önemlisi olan vergi ile ilgili düzenlemelerdir. Vergi hukukunda ölüm olayına bağlı olarak çok geniş ve önemli hükümler barındıran pek çok vergi kanunu bulunmaktadır.

Ölüm sonrası mirasçılarının vergi hukuku açısından yükümlülükleri, Amme Alacakları ve Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Vergi Usul Kanunu gibi temel kanunlar yanında, Gelir Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu, Özel Tüketim Vergisi Kanunu gibi özel kanunlarda ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. Bu derece geniş bir şekilde düzenlenmesine karşın ölüm olayının mali hukukun bir alt dalı olan vergi hukuku doktrininde tek başına müstakil olarak incelendiği akademik çalışmaların az olduğu fark edilmiştir. Oldukça zengin bir doktrine sahip olan vergi hukukunda çeşitli araştırmalarda ölüm konusuna değinilmesine ve yer verilmesine karşın, ölüm olayının başlı başına bağımsız bir inceleme konusu yapılmaması çalışmamızın bu başlık altında yapılmasının temel nedenidir.

Vergi hukukuna yukarıda ifade etmeye çalıştığımız şekilde katkı sağlamak amacıyla kaleme aldığımız çalışmamızın amacı, ölüm olayı sonucunda vergi mükellefi olan murisin mal varlıklarının, mirasçılarının intikal etmesinde mirasçılarının nasıl bir yol ve yöntem izlemesi gerektiğini irdelemek ve vergisel sorumluluklarını inceleyerek tespit edilen sorunlarla önerilerde bulunmaktır. Literatür taraması yöntemiyle kaleme alınan çalışmada vergi kanunlarında ölüme bağlı düzenlemelerde varlığı devam eden sorunlar tespit edilmiş ve doktrindeki görüşler çerçevesinde önerilere ve eleştirilere yer verilmiştir.

Çalışman birinci bölümünde, ölüm ve ölümle ilgili kavramlar açıklanmış ve ölüm sonucunda medeni kanun başta olmak üzere kanunlarda mirasçılara yönelik düzenlenen maddi ve manevi haklara değinilmiştir.

Çalışmanın ikinci bölümünde, vergi mükellefi olan bir şahsın ölümünün ardından Vergi Usul Kanunu'nda mirasçılarının sorumlulukları ve beyanla ilgili temel ödevleri yanında, vergi kanunlarında yer alan beyanname tarihleri ve ödeme zamanlarına yer verilmiştir. Ayrıca Gelir Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun, Özel Tüketim Vergisi Kanunu kapsamında ölüme bağlı özel düzenlemeler ayrıntılı şekilde açıklanmaya gayret edilmiştir.

Çalışmanın üçüncü bölümünde ise, bahsi geçen vergi kanunlarında yapılan düzenlemelerle ilgili tespit edilen sorunlar ve mirasçılara yönelik problemler tespit edilerek önerilerde bulunulmuştur. Çalışma tüm tespit ve önerileri içeren sonuç bölümü ile tamamlanmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

ÖLÜM VE ÖLÜMLE İLGİLİ TEMEL KAVRAMLAR

1. Ölüm Kavramı

Ölüm, kavramsal olarak insanlık tarihi boyunca zihinlerde soru işareti yaratan ve anlamlandırılmaya çalışılan bir olgudur. Türk Dil Kurumu'nda (TDK), ölüm kavramı “*Bir insan, bir hayvan veya bitkide hayatın tam ve kesin olarak sona ermesi, ahiret yolculuğu, ebedî uyku, emrihak, irtihal, memat, mevt, vefat*” olarak açıklanmaktadır¹. Doğum ve ölüm kişinin kendi elinde olmayan ve kontrol altına alınamayan bir olay olduğu için eski uygarlıklardan bu yana farklı bilim dallarında çeşitli araştırmalara konu olmuştur². Özellikle felsefe, din, tıp, hukuk ve edebiyat bilimlerinde ölüm kavramı derinlemesine incelenmiştir. Amaç ise, insanların hayatlarını idame ettirme isteği doğrultusunda ölüm bulmacasını çözerek bireylerin zihninde belli bir yere oturtmaktır³.

Arapça “mevt” anlamına gelen ölüm kelimesi, canlılığın sona ermesi ve sessizliğe bürünerek beden hareketinin son bulmasıdır⁴. Eski Türkçede ölüm kavramı uçmak olarak ifade edilmiştir. “Uç” kelimesinin ölmek anlamında kullanılması Orhun Abidelerinden İslami metinlere kadar ulaşmıştır. İslami dönem Türk edebiyatının ilk eseri olan Kutadgu Bilig’de uçmak kelimesi geçmiştir. Türklerde ölüm, uçmağa varmak olarak dillendirilmiştir. Bu ifadenin kullanılmasının sebebi, ruhun bedenden ayrılarak özgürlüğe kavuştuğuna inanılmasıdır⁵.

¹ Türk Dil Kurumu, Güncel Türkçe Sözlük, http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5b75f29bc66d25.24715962, Erişim Tarihi: 17.08.2018.

² M. Yüksel Erdoğan, Mustafa Özkan, “Farklı Dini İnanışlardaki Bireylerin Ölüm Kaygıları ile Ruhsal Belirtiler ve Sosyo-Demografik Değişkenler Arasındaki İlişkiler”, **İnönü Üniversitesi Tıp Fakültesi Dergisi**, (14)3, 2007, s. 172.

³ Ruhattin Yazoğlu, Tuncay İmamoğlu, “Mevlana Düşüncesinde Bir Ölümsüzlük Tecrübesi olarak İrâdi ve Doğal Ölüm”, **Atatürk Üniversitesi Türkiyat Araştırmaları Enstitüsü Dergisi**, Sayı 34, 2007, s. 9, Doi: <http://dx.doi.org/10.14222/Turkiyat648>. Sevgi Sezer, Pelin Saya, “Gelişimsel Açından Ölüm Kavramı”, **Dicle Üniversitesi Ziya Gökalp Eğitim Fakültesi Dergisi**, Sayı 13, 2009, s. 151.

⁴ Hasan Özalp, “Farabi ve İbn-i Sina Düşüncesinde Mead”, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), **Cumhuriyet Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, Sivas, 2006, s. 58.

⁵ Naskali, E. G; E. Sağol. Yüksekkkaya (ed.). **Uçmağa Varmak**, s. 32, http://turkoloji.cu.edu.tr/pdf/gulden_sagol_yuksekkaya_olmek_karsiligi_kullanilan_kelimeler.pdf, Erişim Tarihi: 17.10.2018. Ari Şekeryan, “Kutadgu Bilig’de Ölüm Kavramı”, Fatih Üniversitesi Uluslararası Öğrenci Sempozyumu’nda Sunulan Bildiri, s. 3,4, https://slidex.tips/queue/fatih-universitesi-uluslararası-ogrenci-sempozyumunda-sunulan-bildiri?&queue_id=-1&v=1534542587&u=OTUuMTAuMjILjExOA, Erişim Tarihi: 18.08.2018.

1.1. Felsefi Açıdan Ölüm Kavramı

Aristoteles, “*felsefe, kişilerin yaşamı merak etmesinden doğar...*” ifadesinde bulunmuştur. Bu bakımdan insanların yaşamını sonlandıran ölüm kavramı felsefe bilimi açısından önemli bir konu olmuştur. Felsefeyi tanrıların armağanı olarak gören filozoflar, felsefe sayesinde ölüme hazırlandıklarını ve ölümün karmaşa olmadığını algıladıklarını söylemektedirler⁶. Antik Yunan felsefesinin kurucularından olan Sokrates, savunmasında ölüm hakkında düşüncelerini ifade etmiştir. Sokrates’e göre ölüm, hiçbir şeyin bilincinde olmadan hiç olmaktır ya da ruhun yer değişikliği yaparak göçmesidir. Eğer bu ikisi de değilse derin bir uykudur. Sokrates derin olan bir uykunun güzelliğini ve huzurunu kralın bile çok az kere yaşadığını söyler. Ölüm ruhun başka yere göçmesi ise öldükten sonra iyi insanlarla ve yarı tanrılarla birlikte olmanın kötü bir yanının olmadığını ifade eder⁷. Sokrates, ölüm hakkındaki bir diğer düşüncesini ise savunmasında şöyle ifade etmiştir, “*kimse bilemez ölümün insanın başına gelen bütün iyiliklerin en büyüğü olup olmadığını, ama sanki kötülüklerin en büyüğü olduğunu iyice biliyormuş gibi ondan korkarlar*”. Ölümü, hiçbir şey bilmediği halde biliyormuş gibi görünenlere benzetir⁸.

Üç döneme⁹ ayrılan stoacıların işledikleri konular ahlak felsefesi, kuramsal felsefe, doğa ve pratik felsefe olmasına rağmen geç dönem stoacıların dini konulara eğilim gösterdiği görülmektedir. Dini konulara eğilim gösteren geç dönem stoacılar, ölüm konusunu da ele almışlardır. Stoacılar, insanın ölümü kabul ederek kendini hazırlaması gerektiğini söylemişlerdir. Doğaya uyumlu bir şekilde yaşamı sürdürmek amacıyla olan stoacılar, doğal yaşamın gereği olan ölümü olağan karşılamışlardır. Ölümün hayatı anlamlı kıldığını ölüm olmasaydı yaşamın bir anlamı olmayacağını savunmuşlardır. Öncülerinden olan Seneca, ölüm konusunu ve nasıl karşılanması gerektiğini mektuplarında işlemiştir. Seneca, olağan gördüğü ölümü, ruhun bedenle bütünlüğünün

⁶ Fatma Zehra Pattabanoğlu, “İslam Filozoflarının Ölüm Hakkındaki Düşüncelerinde Stoacı Filozofların Etkisi”, **EKEV Akademi Dergisi**, Sayı 64, Güz, 2015, s. 85.

⁷ Platon, **Sokrates’in Savunması**, Çev. Erman Gören, İstanbul, Kabalcı Yayınevi, 2006, s. 103-105

⁸ A.e., s. 69.

⁹ Stoa öğretisi üç döneme ayrılmıştır. Erken stoacılık dönemi, orta stoacılık dönemi, geç veya roma stoacılık dönemidir. Erken ve orta stoacılık döneminden günümüze yetersiz eserler kaldığından filozofların ölüm hakkında düşüncelerine erişilememektedir. Bkz: Ahmet Arslan, **İlk Çağ Felsefe Tarihi 4 Helenistik Dönem Felsefesi: Epikürosçular Stoacılar Septikler**, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2008, s. 165-167,210.

sona ermesi olarak görür¹⁰. Seneca “ölüm; adalettir, eşitliktir” ifadesiyle ölümün sınıf ayrımı gözetmeksizin bütün insanlara uğradığını belirtmiştir¹¹.

Modern felsefe, geleneksel felsefe kadar ölüm konusuyla ilgilenmemiştir. Yirminci yüzyılın sonlarına doğru ortaya çıkan varoluşçu felsefe ölüm konusunu ele almıştır. Varoluşçu felsefenin filozofları S. Kierkegaard, M. Heidegger, A. Camus, J.P. Sartre ölüm hakkında aynı fikirde olmamışlardır. Ancak ortak bir payda da birleşmişlerdir, “insan her an ölen bir varlıktır”¹². Varoluşçu düşünceye göre insan dışındaki canlılar için ölümün anlamı olmasa da insanlar için hayatın anlamıdır. İnsanlar yaşamları boyunca amaçlar edinir, planlar, projeler yapar. Ölümün var olması yapılmış olan plan ve projeleri anlamlı kılar¹³.

Heidegger’e göre geçici olan bu hayatta ölüm varlığa mana katar. Ölüm kesin ve belirsiz bir olgudur. Kesindir, er ya da geç bütün canlılar ölecektir. Belirsizdir, ölümün ne zaman nasıl ve ne şekilde geleceği bilinmemektedir¹⁴. A. Camus’un ölüm hakkındaki düşünceleri Heidegger ile benzerlik göstermektedir. Camus, ebedi olmayan hayatın daha yüce ve değerli olacağı görüşündedir. Sınırsız sayıda olan pastadan alınan haz ile sınırlı sayıda olan pastadan alınan haz farklı olacaktır. Yaşamında sınırlandırılması alınacak hazzı arttıracaktır¹⁵.

S. Kierkegaard ölümün hayata anlam kattığı düşüncesindedir. Ölümü objektif ölüm ve subjektif ölüm şeklinde incelemiştir. Subjektif ölüm, kıskançlık, öfke, hırs, şehvet gibi bireyi kötüye iten duygulardan arınarak huzura erdiren ölüm olarak

¹⁰ Arslan, a.e., s. 165-167 ve 210.

¹¹ Seneca, **Epistulate Morales (Ahlâki Mektuplar)**, Çev. Türkan Uzel, Türk Tarih Kurumu Yayınları, Ankara, 1999, s. 85, Akt., Fatma Zehra Pattabanoğlu, a.e., s. 78.

¹² Hüseyin Aydoğdu, “Kierkegaard ve Heidegger’de Ölümün Eksistensiyal- Ontolojik Çözümlemesi”, **Kaygı Uludağ Üniversitesi Fen Edebiyat Fakültesi Felsefe Dergisi**, Araştırma Makalesi, Sayı 27, 2016, s. 127.

¹³ Emel Koç, “Varoluşsal Bir Problem Olarak Ölüm”, **Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, 12(22), Aralık, 2009, s. 247-248.

¹⁴ Polat, Aşkın, a.e., s. 58.

¹⁵ Emel Koç, “Yunus Emre ve Egzistansiyalist’lerde Zamansallık ve Ölüm”, **Felsefe Dünyası Dergisi**, Sayı 29, 1999, s. 37, http://isamveri.org/pdfdrg/D00615/1999_29/1999_29_KOCE.pdf, Erişim Tarihi: 16.11.2017.

tanımlanır. Kierkegaard'ın tanımladığı sübjektif ölüm aslında tasavvuf ilminde nefsi öldürmektir. Objektif ölüm, kişinin yaşamsal fonksiyonlarının işlevini yitirmesidir¹⁶.

Ateist olan J.P. Sartre'nin ölüm hakkındaki görüşü diğer varoluşçu filozoflardan farklıdır. Birey yaşam boyunca planlar yapar, projeler geliştirir. Ölüm, bu projeleri ve planları yok eder. Öleceğini bilen birey yaşamı boyunca endişeyle ölümü bekler. Sartre'ye göre ölüm, “*insan saçmalığının adeta zaferidir*”¹⁷.

Felsefî açıdan anlaşılacağı üzere ölüm, bir son olarak görülmemekte asıl olan ruhun yaşamaya devam ettiği ifade edilmektedir. Dolayısıyla ölümden korkulmaması ve endişe edilmemesi, ölümün olağan karşılanmasıyla hayatın daha anlamlı kılınacağı belirtilmektedir.

1.2. Dini Açıdan Ölüm Kavramı

Hiç şüphesiz ölüm, din bilimleri açısından en önemli kavramlardan biridir. Geçmişten günümüze binlerce din türünde ölüm kavramı incelenmiştir. İnsanlık tarihinde en eski dinlerden olan Hinduizm, ölümü bir son olarak kabul etmemektedir. Ruhun bedenden ayrılarak yeni bedenlerde, yeni hayatlar yaşayacağına inanılır. Hindu dininde ölüm, iyi ve kötü arasında dengeyi sağlayan, yoğun nüfusun azalmasına sebep olan, yaşama ölçüt kazandıran bir olgudur¹⁸. Uygur Türklerinin benimsemiş olduğu Manihaizm dininde, ölümle ebedi olan ruhun özgürlüğe kavuştuğuna inanılır. Uygur Türklerinin benimsemiş olduğu bir diğer din olan Budizm, ölümü son olarak görmez. Ruhun tekrar dirilip, öldüğü inancı hakimdir¹⁹.

Üç semavi din olarak kabul gören Yahudilik, Hıristiyanlık ve İslamiyet dinlerinin ölüme bakış açıları arasında önemli farklar yoktur. Yahudilikte, ruhun bedenden ayrılmasıyla doğal hayatın bir gerçeği olan ölüm gerçekleşir. Ölümün tüm insanları

¹⁶ Shapiro, Bruce G., **Divine Madness and the Absurd Paradox**, Greenwood, Press, London, s.157, akt., Mirpenç Akşit, “İbn-i Sina İle Kierkegaard'ın Ölüm Anlayışının Karşılaştırması”, **Akademik Bakış Dergisi**, Sayı 39, Kasım- Aralık, 2013, s. 12.

¹⁷ Koç, “Yunus Emre ve Egzistansiyalist’lerde Zamansallık ve Ölüm”, s. 37.

¹⁸ Necati Sümer, “Dinlerin İntihar Olgusuna Bakışı”, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), **Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, 2015, s. 146.

¹⁹ Hacer Tokyürek, “Eski Uygur Türklerinde “Ölüm” Kavramı İle İlgili İfadeler”, **Türk Dünyası Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı 50, Yaz, 2009, s. 170.

eşitlediği düşüncesi vardır²⁰. Yahudilik gibi Hıristiyanlık da ölümü olağan karşılar. Ancak ölümü daha olumsuz gören Hıristiyanlık, ölümü günahların cezası olarak değerlendirir²¹.

İslam dininin kutsal kitabı olan Kuran'da “*her nefis ölümü tadacaktır...*” ifadesi yer almaktadır²². Öldükten sonra yeniden dirilişe inanan İslam dini, Yahudilik ve Hıristiyanlıktaki gibi ölümü bir son olarak görmemektedir. Kuran'da ruh kavramı hakkında fazla bilgi olmamasına²³ karşın Ra'd suresi 40'inci Ayette “... *senin ruhunu alsak da ...*” ifadesiyle ölüm ruhun bedenden ayrılması olarak ifade edilmiştir.

Din felsefesinde filozofların düşüncelerinde ise ölüm kavramı benzerlik göstermektedir. İlk Arap filozof olarak kabul edilen Kindi'ye göre ölüm, insanın doğasında vardır. Olağan olan ölüm gerçekleştiğinde, insan doğası tamamlanır. Ölümü bir gemiye benzeten Kindi, ölümün bizi gerçek yurdumuza götüreceğini söyler. Gerçek yurttan hüznün, kaygı, fenalık bulunmaz. Bu bakımdan ölüm kötü bir şey değildir²⁴.

Farabi de Kindi gibi ölümü olağan karşılar. Farabi ölümü, iradi ve doğal ölüm olarak iki şekilde ele almıştır. Bu düşüncesini “*irade ile öl ki tabiatle yaşıyasın*” diyerek ifade etmiştir. İradi ölüm, kıskançlık, nefret, öfke, şehvet gibi kötü nefsin üstesinden gelerek bu tür duygulardan kişinin arınmasıdır. Doğal ölüm, ruhun bedenden ayrılarak Hakk'a kavuşmasıdır²⁵.

İbn-i Sina ölümü, ruhun bedeni terk etmesiyle beden hareketli kalması olarak tanımlar. Ölümü korkunç bir felaket olarak görülmesini mantıksız bulan İbn-i Sina, erdemli kişilerin varoluşun bir parçası olan ölümü olağan karşılayacağını ifade eder. İbn-i Sina da ölümü iradi ve tabii ölüm şeklinde ayrıma tabi tutmuştur. İradi ölümden birey, nefsinin dünyevi zevklerden arındırarak sonsuz mutluluğa erecektir. Tabii ölüm de genel geçer olarak bilinen canlılığın sona ermesidir²⁶. Gazzali “*bedenin ölümüyle nefsin*

²⁰ Sümer, a.e., s. 35, 37.

²¹ A.e., s. 146.

²² Kur'an-ı Kerim, Enbiya Suresi, 35. Ayet.

²³ Sana ruh hakkında soru sorarlar. De ki: “ruhun ne olduğunu ancak rabbim bilir, size ise pek az bilgi verilmiştir”. İsrâ Suresi, 85. Ayet, Diyanet İşleri Başkanlığı Tefsiri, <https://kuran.diyanet.gov.tr/tefsir/%C4%B0sr%C3%A2-suresi/2114/85-ayet-tefsiri>, Erişim Tarihi: 26.8.2018.

²⁴ Müfit Selim Saruhan, “İslam Filozof Ve Düşünürlerinde Ölüm Korkusu ve Tedavisi”, **Ankara Üniversitesi İlahiyat Fakültesi Dergisi**, 47(1), 2006, s. 91.

²⁵ Farabi, **El Medinetü'l Fazıla**, MEB Yayınları, Ankara, Çev. Nafiz Danışman, 2001, s. 120.

²⁶ Akşit, a.e., s. 5,7.

*ölmediğini söylemekte de bizim için bir sakınca yoktur*²⁷ ifadesiyle bedenın ölmesiyle ruhun ölmediğı düşünceinde olduğu anlaşılmaktadır.

Mevlâna ve Yunus Emre ölüm korkusunu ve kaygısını yumuşatmaya çalışan tasavvufun en önemli düşünürlerindendir. Bireylerin ölümden endişe duymalarına karşılık telkinlerde bulunmuşlardır. Mevlâna ölüm gecesini düğün gecesini, sevgiliye kavuşmak olarak ifade etmiş ve yas tutulmamasını istemiştir²⁸. Ölümü son olarak kabul etmeyen Mevlâna “ölümün görünüşü ölüm, iç yüzü diriliktir; ölümün görünüşte sonu yoktur, hakikatte ise ebediliktir” diyerek Mesnevisinde de bu konuya yer vermiştir²⁹. Mevlâna Mesnevi’de “ne mutlu o kişiye ki ölümden önce öldü³⁰” ifadesiyle aslında iradi ölümden bahsetmiştir. Doğal ölümü bedenın yok olması şeklinde gören Mevlâna, doğal ölümü aşık için armağan olacağını belirtir³¹.

Eserlerinde sevgi, doğa, insan konularına yer veren Yunus Emre, ölümü asıl hakikat olan tanrıya ulaşmak olarak görür. “Ten fanidir can ölmez çün gitti geri gelmez, ölür ise ten ölür canlar ölesi değil” beytinde ruh kavramını cana benzeterek ruhun ebediyetine vurgu yapmıştır³².

1.3. Tıp Bilimi Açısından Ölüm Kavramı

Yeni tedavi yöntemlerinin keşfi ve gelişen teknolojiyle ölüm olayının tespiti çeşitlilik göstermektedir. Buna bağlı olarak ölümün tespiti için iki farklı görüş olan “biyolojik ölüm” ve “beyin ölümü” ileri sürülmüştür. Yaşamsal fonksiyon olan kalp, solunum ve sinir sisteminin çalışmaması durumunda biyolojik (klinik) ölüm gerçekleşir. Gelişen teknoloji ve tıp ilminin ilerlemesiyle geleneksel ölüm olarak adlandırılan biyolojik ölümün yanı sıra beyin ölümü kavramı ortaya çıkmıştır³³. “Beyin ölümü” merkezi sinir sisteminin kafatası içinde kalan kısmı olan beyin, beyin sapı ve serebellumun tamamının tüm aktivitelerinin kalıcı, yani geri dönüşü olmayarak yitirilmesidir. Türk Nöroloji Derneği tıbbi ölüm hali olarak gördüğü beyin ölümü

²⁷ Gazzali, **Filozofların Tutarsızlığı**, Klasik Yayınları, 7. Basım, İstanbul, Çev: Mahmut Kaya, Hüseyin Sarioğlu, 2005, s. 203.

²⁸ Saruhan, a.e., s. 100.

²⁹ Mevlâna, Mesnevi, 1. Cilt, Çev: Veled Çelebi (İzbudak), 3925. Beyt.

³⁰ Mevlâna, Mesnevi, 4.Cilt, Çev: Veled Çelebi (İzbudak), 2270. Beyt.

³¹ A.e., 1680.beyt.

³² Doğan Kaya, **Yunus Emre ve Seçme Beyitler**, Vilayet Kitapevi, Sivas, 2009, s. 38.

³³ Bilge Öztan, **Medeni Hukukun Temel Kavramları**, Turhan Kitapevi, Ankara, 35. Basım, 2011, s. 225.

kavramını toplumsal bakış açısına uygun olarak “tüm beyin ölümü” olarak kabul etmektedir³⁴. Alman Federal Tabipler Odasının İlmî Konseyi de beyin ölümünü “*diğer organlarda kan dolaşımı henüz mevcut olduğu halde, beynin bütün fonksiyonlarının geri dönülemez sükutudur*” şeklinde tanımlamıştır³⁵. Türkiye’de ise Yüksek Sağlık Şûrası, 1969 yılında yaptığı açıklamayla beyin ölümü görüşünü kabul ettiğini beyan etmiştir³⁶.

Budak, ölümü olağan ve olağanüstü ölüm olarak ikiye ayırmaktadır. Kişinin hayatta kalması için bir döngüde olan yaşamsal fonksiyonlarının sona ermesini olağan ölüm, yaşamsal fonksiyonların yasalara uygun olmayacak bir şekilde son verilmesi olağanüstü ölüm olarak ifade etmiştir. Kendi içinde ikiye ayrılan olağanüstü ölümün Türk Hukukunda cezalandırıldığı bilinmektedir³⁷.

Olağanüstü ölüm olarak kabul edilen intihar, “*bir kimsenin toplumsal ve ruhsal nedenlerin etkisi ile kendi hayatına son vermesi*” şeklinde TDK tarafından ifade edilmiştir. Ötanazi³⁸ ise bir diğer olağanüstü ölüm şeklidir. Aktif ve pasif ötanazi olarak incelenen kavram, farklı disiplinlerde de kendine yer bulmuştur. Aktif ötanazi, kişinin yaşama hakkının tıbbi uygulamalarla bilinçli bir şekilde elinden alınması olarak tanımlanmaktadır. Pasif ötanazi ise, kişinin hayatını devam etmesini sağlayan tıbbi müdahalelerin yapılmaması veya devam eden tedavilerin geri çekilmesi olarak açıklanmaktadır³⁹. Ötanazi anlaşıldığı üzere üçüncü kişilerin bireyin yaşamına son vermesidir. Ancak bu durum bireyin isteği dahilinde gerçekleşir. Genel geçer cinayet kavramından farklı olduğu için bazı ülke kanunları ötanaziyi yasal kılmışlardır. Ötanazinin yasal olması için toplum kurallarına ilk önce uyması gerekir. Eğer bir ülkenin toplumsal yapısı ötanaziyi kabul edecek durumda ise yasal olması olasıdır⁴⁰.

³⁴ Türk Nöroloji Derneği, “Beyin Ölümü Tanı Kılavuzu”, 2014, s. 101, https://www.researchgate.net/publication/303660514_Turk_Noroloji_Derneği_Beyin_Olumu_Tani_Kilavu_zu. Erişim Tarihi: 16.11.2017.

³⁵ Mehmet Ayan, **Medeni Hukuk**, Mimoza Yayınları, Konya, s. 265.

³⁶ Öztan, a.e., s. 225.

³⁷ Tamer Budak, **Türk Vergi Hukukunda Kişiliğin Sona Ermesi ve Sonuçları (Gerçek Kişiler)**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2011, s. 18.

³⁸ Ötanazi kelimesinin etimolojisi Yunancaya dayanır. “euthanasia” kelimesinden gelmektedir. “eu” tatlı, iyi anlamına gelir. “thanatos” ise ölüm demektir. Böylece ötanazi kavramı tatlı ölüm, iyi ölüm anlamına gelir. Bkz: Cem Eroğul, “Ölüm Hakkı”, **Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**, 48(1), Ocak -Aralık, 1993, s. 49.

³⁹ Kudret Güven, **Kişilik Hakları ve Ötanazi**, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara, 2000, s. 141,142.

⁴⁰ Eroğul, a.e., s. 53.

Ötanazi ve intihar, en temel hak olan yaşam hakkının ihlali olarak görülmektedir⁴¹. Yaşam Hakkı, İnsan Hakları Evrensel Beyanname'si'nin 3'üncü maddesi, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 2'nci maddesi ve Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın 17'nci maddesiyle koruma altına alınmıştır. Yaşam hakkına müdahale durumunda Türk hukukunda ceza yaptırımını uygulanmaktadır. İntihar eyleminde ölüm gerçekleşiyse kişi hayatta olmadığı için cezaların şahsiliği ilkesi gereği cezai yaptırımında bulunulamaz. Ancak 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nda⁴² intihara yönlendirme başlığı altında teşvik ettiren, azmettiren yardımda bulunanlar için hapis cezası uygulanacağı TCK'nin 84'üncü maddesinde belirtilmiştir. Diğer yandan ötanazi, Türk hukukunda 4847 sayılı Hasta Hakları Yönetmeliğinin⁴³ 13'üncü maddesi gereğince yasaklanmıştır.

1.4. Hukuki Açıdan Ölüm Kavramı

1.4.1. Genel Olarak

Ölüm olayı Türk Hukuku'nda birçok düzenleme ve uygulamayı yakından etkilemektedir. Temel olarak Medeni Hukukta görülen ölüm olayı kişiliğin son bulması olarak ifade edilmektedir. 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu'nun⁴⁴ 28'inci maddesine göre kişilik, çocuğun sağ olarak tamamıyla doğduğu anda başlar ve ölümlle sona erer. Kişiliğin sona ermesiyle hukuki açıdan bazı haklar ortaya çıkar. Bu haklardan kişiler ancak ölümün tespiti ve ispatı sonucunda faydalanabilir. Dolayısıyla önce ölümün tespiti ve ispatı gereklidir.

Ölüm tespitinin kimler tarafından yapılacağı, 2238 sayılı Organ ve Doku Alınması, Saptanması, Aşılınması ve Nakli Hakkında Kanunu'nun⁴⁵ 11'inci maddesinde⁴⁶ belirtilmiştir. Kanunun 13'üncü maddesinde ölümü tespit eden hekimlerin, ölüm tarihini, saatini, ölümün saptanma şeklini gösteren tutanağı hazırlamaları ifade edilmektedir. Ölümün tespitinin ardından kişiliğin sona ermesi sonucunda hak sahibi

⁴¹ Güven, **a.e.**, s. 143.

⁴² 12.10.2004 tarihli 25611 sayılı R.G.

⁴³ 01.08.1998 tarihli 23420 sayılı R.G.

⁴⁴ 08.12.2001 tarihli 24607 sayılı R.G.

⁴⁵ 03.06.1979 tarihli 16655 sayılı R.G.

⁴⁶ 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.

olacak kişilerin ölümü ispat etme görevi vardır⁴⁷. Medeni Kanun madde 6'ya göre “*Kanunda aksine bir hüküm bulunmadıkça, taraflardan her biri, hakkını dayandırdığı olguların varlığını ispatla yükümlüdür*” ifadesine göre kişi ısrarda bulunduğu bir durumu ispat etmekle yükümlüdür. Ayrıca aynı Kanunun 29'uncu maddesinde de bir kişinin hayatta olup olmadığını iddia eden kişinin ispat ile yükümlü olduğu ifade edilmektedir. Resmi sicil ve senetler de ispat niteliğinde belge olarak ilgili Kanunun 7'inci maddesinde ifade edilmiştir. Bunun yanı sıra ölen kişinin nüfus sicilinde kaydı yoksa veya yanlışlık olduğu anlaşılırsa her türlü delille ölüm ispat edilebilir (M.K., md. 30).

1.4.2. Karineler

*“Karine, varlığı bilinmeyen bir olgu hakkında sonuç çıkarmamızı sağlayan bir işaret, belirtidir. Kanuni karineler ise varlığı bilinmeyen bir olgu hakkında sonuç çıkarmamızı sağlayan ve kanunda öngörülmüş olan işaretler, belirtilerdir”*⁴⁸.

Ölümün ispatı mümkün olmayacak durumlar için Medeni Kanun ölüm sonrası hak sahibi olacak kişilere kolaylık sağlamak amacıyla kanuni karinelere yer vermiştir. Karinelerde ispat yükümlülüğü olmamaktadır. Ancak aksini kanıtlamak isteyenlere ispat sorumluluğu verilir. Medeni Kanun karineleri, ölüm karinesi ve birlikte ölüm karinesi olmak üzere iki şekilde ele almıştır⁴⁹.

1.4.2.1. Ölüm Karinesi

Ölüm karinesi Medeni Kanunu'nun 31'inci maddesinde açıklanmaktadır. Kanun maddesinden anlaşılacağı üzere kişinin ölmüş sayılması için iki şartın sağlanması gerekmektedir. İlk şart, kişinin ölümü gerektiren bir olay sonucunda kaybolması şartıdır. Bir olayın ölümle sonuçlanacağı hayat tecrübelerine dayandırılır⁵⁰. İkinci şart ise kişinin cesedinin bulunmamış olmasıdır. Ölüm sonrası hak sahibi olacak kişiler, kişinin ölüm

⁴⁷ Budak, a.e., s. 24.

⁴⁸ Fatma Tülay Karakaş, “Karine Kavramı, Kanuni Karineler ve Varsayımlar”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 62(3), 2013, s. 729.

⁴⁹ Öztan, a.e., s. 225.

⁵⁰ Abdülkadir Arpacı, **Kişiler Hukuku (Gerçek Kişiler)**, Beta Yayınları, 2. Basım, İstanbul, 2000, s. 185; ayrıca 1587 sayılı eski Nüfus Kanun'unda bu durumlar madde 40' belirtilmiştir. Bir kimse bir geminin bir torpil neticesinde batması, fırtına kazası, yanma, patlama, çarpışma ve savaş gibi ölümüne muhakkak nazarı ile bakılacak haller içinde gaip olup da ölüsü bulunmamış ise kayıtlı bulunduğu askerlik şubesi veya kıtası komutanlığınca, sivil ise olayın olduğu yer zabıtasınca durum belgelendirildiği takdirde o kimse gerçekten ölmüş sayılarak en büyük idare amirinin emri ile künyesine ölüm kaydı düşürülür.

tehlikesinde kaybolması ve cesedinin bulunamaması durumunda ölümü ispat edemeyeceklerdir. Ancak kişinin ölmüş nazarıyla bakıldığı olayı, ispat etmekle yükümlüdürler⁵¹.

Ölüm karanesi kaydının olması için, Nüfus Hizmetleri Kanun'un 32'inci maddesine göre ölüm karanesi alınacak kişinin alt ya da üst soy veya kardeşlerinin ya da mirasçılarının dilekçeyle vakayı belgelendirmeleri ya da yetkili mercilerin durumu nüfus müdürlüğüne bildirmeleri gerekir. Nüfus müdürlüğü, kuşkuda bulunursa olayı araştırma ve olay yerinde öldü varsayılan kişinin orada bulunup bulunmadığına dair inceleme yapma hakkına sahiptir. Araştırmalar sonucunda bulgular tatmin edici ise mülki idare amirinin emri ile ölüm kaydı yapılır⁵². Ölümüne kesin gözle bakılan kişinin cesedi bulunamamışsa Medeni Kanun'un 44'üncü maddesine göre o yerin en büyük idari amirinin emri ile kütüğe ölü kaydı yapılır. Nüfus Hizmetleri Kanunu'na göre ise müracaat edilen yerin mülki idare amirinin emri ile ölüm kütüğe işlenir. Nüfus Hizmetleri Kanunu özel Kanun niteliği taşıdığı için ölüm kaydı müracaat edilen yerin mülki idare amirinin emri ile ölüm kütüğe işlenecektir⁵³. Ölüm kaydının yapılmasıyla kişi olayın meydana geldiği zamandan itibaren ölmüş sayılır. Ölüm kaydının işlenmesiyle tüm hukuki uygulamalar kişiyi öldü varsayarak gerçekleşecektir. Mirasçıların, mirası edinmek için teminat göstermelerine gerek yoktur⁵⁴. Düşük bir ihtimal de olsa öldü varsayılan kişinin gelmesi durumunda mahkeme kararıyla ölüm kaydı kaldırılır⁵⁵. Dolayısıyla mirasçılara geçen mal varlığı geri alınarak ortaya çıkan kişiye teslim edilir. Mirasçılardan mal varlığının alınmasının gerekçesi ise "sebepsiz zenginleşmeye" dayandırılmaktadır⁵⁶.

1.4.2.2. Birlikte Ölüm Karanesi

Birlikte ölüm karanesi, ölüm karanesinden farklıdır. Ölüm karanesinde kişinin ölüm tehlikesinde kaybolması ve cesedin bulunmaması gerekiyorken, birlikte ölüm

⁵¹ Budak, a.e., s. 27.

⁵² Budak, a.e., s. 28; aksi durumunda ise Nüfus Hizmetleri Kanununun Uygulanmasına İlişkin Yönetmelik 77/5 maddesine göre: Mülki idare amirince ölüm kaydının tescili uygun bulunmadığı takdirde ilgililerin istekleri reddedilir. Kendilerinden mahkemeye başvurarak kaybolan kimsenin ölü veya sağ olduğunun hâkim tarafından hükme bağlanması istenir.

⁵³ Turgut Akıntürk, Derya Ateş Karaman, **Medeni Hukuk**, 14. Basım, Beta Yayınları, İstanbul, 2009, s. 114.

⁵⁴ Öztan, a.e., s. 114.

⁵⁵ Nüfus Hizmetleri Kanununun Uygulanmasına İlişkin Yönetmelik madde 75/1: Aile kütüğündeki nüfus kaydına tescil edilmiş olan ölüm kaydı, mahkeme kararı ile kaldırılır.

⁵⁶ Budak, a.e., s. 30.

karinesinde birden fazla ölüm vardır ve kişilerde hangisinin önce hangisinin sonra öldüğü bilinmemektedir⁵⁷. Bu gibi durumlar için Medeni Kanun kolaylık getirmiş ve aynı Kanunun 29'uncu maddesi gereğince kişilerden kimin önce öldüğü ispat edilemediği durumlarda hepsinin aynı anda öldüğü kabul edilmiştir. Birlikte ölüm kararının verilmesi için, ölen kişilerin aynı yerde olması gerekmez, tek şart hangisinin önce öldüğünün bilinmemesidir. Bu konu mirasçılık açısından büyük önem arz etmektedir⁵⁸. Medeni Kanun madde 580'e göre, mirasçı olmak için, mirasbırakanın⁵⁹ ölümü esnasında sağ olmak gerekir. Birlikte ölüm karinesinde kişiler birlikte öldükleri varsayıldığından birbirlerinin mirasçısı olamazlar⁶⁰. Ancak birlikte ölüm karinesi adi karine niteliği taşıdığı için aksi ispat edilebilir. Ölenlerden birinin önce veya sonra vefat ettiği ispat edilirse mirasçılık söz konusu olur. Eğer ispat edilemezse birlikte ölen şahısların mirasları kendi mirasçılarına kalacaktır⁶¹.

1.4.3. Gaiplik

Fransız Medeni Kanunu'ndan Türk Medeni Kanunu'na gelen gaiplik sistemi ayrıca İsviçre Medeni Kanun'u tarafından da benimsenmektedir. Gaiplik Medeni Kanun'un 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 ifade edilmiştir. Gaiplik ifadesi, kayıplık olarak da kullanılabilir. Ancak her kaybolma gaiplik kararının verilmesini gerektirmez. Gerekli şartların oluşması lazımdır. İlk olarak, kişinin ölüm tehlikesi içindeyken kaybolması gerekir. Ancak bu kayboluş ölüme kesin gözüyle baktırmamaktadır. Ölüme kesin nazarıyla bakıldığında

⁵⁷ Arpacı, a.e., s. 186.

⁵⁸ Öztan, a.e., s. 228.

⁵⁹ Türk Medeni Kanunu'nda “mirasbırakan” ifadesi kullanıldığından aslına sadık kalınmıştır.

⁶⁰ Yargıtay 8. Hukuk Dairesi, E.2010/4114, K.2011/2038 “*karbonmonoksit gazı zehirlenmesiyle sonucu ölen eşlerin hangisinin daha önce öldüğü belirlenemiyorsa bunların aynı anda ölmüş oldukları karinesi geçerli olacaktır. Ölümle miras edinme ehliyeti ve kişilik son bulduğundan birinin ölümü anında, diğer eş sağ olmadığı için eşler birbirinin mirasçısı veya vasiyet alacaklısı olamayacaktır... aynı anda ölenlerin birlikte ölüm karinesi gereğince birbirlerine mirasçı olamayacakları kural ise de, kişilerin her birinin mirasları kendi miraslarına geçecektir...*”. <https://fr-fr.facebook.com/notes/y%C3%BCksek-mahkeme-i%C3%A7tihatlar%C4%B1/yargıtay-8-hukuk-dairesi-20104114-en-20112038-kn-katki-payi-alaca%C4%9Fi-mal-ayrılı%C4%9Fi/540540045965540/>, Erişim Tarihi: 26.08.2018.

⁶¹ Jale G. Akipek, Turgut Akıntürk, **Türk Medeni Hukuku (Başlangıç Hükümleri Şahsın Hukuku)**, 3. Basım, İstanbul, Beta yayınları, s. 247.

ölüm karinesinin şartı sağlanmış olur. Gaiplikte ölümün yüksek olasılığı kastedilir⁶². İkinci koşul ise, gaip olduğu varsayılan kişiden uzun süre haber alınamamasıdır. Bu süre Medeni Kanun'un 32'inci maddesinde ölüm tehlikesinde kaybolma durumunda en az 1 yıl, uzun süre haber alınamaması durumunda en az 5 yıl olarak belirtilmiştir. Verilen sürelerin farklılık göstermesi ölüm olasılığının kuvvetliliğine bağlıdır. Sürelerin başlangıcı gaip varsayılan kişiden en son haber alınma tarihi veya kaybolduğu olayın gerçekleştiği günden itibaren⁶³. Belirtilen sürenin geçmesinin ardından ölüme bağlı hak elde edecek kişiler⁶⁴ yetkili mahkemeye başvurarak gaiplik isteminde bulunabilirler. Gaiplik isteminde bulunması gerekenler dışında gaiplik kararının istenmesi durumunda talep reddedilecektir⁶⁵. Akipek ve Akıntürk, gaiplik kararına ilişkin yetkili mahkemenin Asliye Hukuk Mahkemesi olduğunu çünkü Medeni Kanun'da yetkili mahkemenin belirtilmediğini ifade etmişlerdir⁶⁶. Uygulamada gaiplik kararına ilişkin hükümler Asliye Hukuk Mahkemeleri tarafından verilmektedir. Kaybolan kişinin yeri ve hatta anne ve babasının kayıtlı bulunduğu yer bilinmiyorsa, 5718 sayılı Milletlerarası Özel Hukuk ve Usul Hukuku Hakkında Kanun'un⁶⁷ 41'inci maddesi gereği yetkili mahkeme, Ankara, İstanbul, İzmir mahkemelerinden biridir⁶⁸. Yetkili mahkeme istemin ardından hemen gaiplik kararı vermez. Talepte bulunan kişilerin savlarını ispatlamak, kaybolan kişiden haber alan varsa bildirmeleri ve bizzat kayıp olan kişinin görmesi açısından mahkeme ilanda bulunur. Mahkeme ilanda bulunduktan sonra 6 ay bekler. Kaybolan kişi ortaya çıkmamış ya da yaşadığına dair haber süre zarfında gelmemişse, mahkeme ikinci ilanda bulunur⁶⁹. İkinci ilanın yapılması zorunludur⁷⁰. Belirtilen süreler içerisinde gaip olduğu

⁶² Arpacı, **a.e.**, s. 187,188.

⁶³ Akipek, Akıntürk, **a.e.**, s. 254.

⁶⁴ Kaybolan kişinin yasal ve atanmış mirasçıları ve lehlerine vasiyet bırakılmış kimselerdir. Bunun dışında gaip yüzünden mirastan mahrum kalanlar, askerlik şubesi, alacaklılar, hazine gaiplik kararı isteyebilirler. Öztan, **a.e.**, s. 231.

⁶⁵ Yargıtay 2. Hukuk Dairesi, E.2011/12019 K.2012/26031, 15.11.2012 tarihli kararında davacı nüfus müdürlüğü gaiplik için mahkemeye başvurmuştur. 4721 sayılı medeni kanunun 32. Maddesine göre “*Nüfus müdürlüğünün gaiplik davası açmaya yetkisi bulunmamaktadır. Davanın davacı nüfus idaresinin taraf sıfatının bulunmaması sebebiyle reddine karar verilmesi gerekirken kabulü ile yazılı şekilde hüküm kurulması doğru bulunmamış, cumhuriyet başsavcılığının kanun yararına bozma isteği bu sebeple yerinde görülüş hüküm açıklanan sebeple kanun yararına bozulması gerekmiştir*”, <https://legalbank.net/guncelleme-indeksi/9/2014>, Erişim Tarihi: 17.10.2018.

⁶⁶ Akipek, Akıntürk, **a.e.**, s. 256.

⁶⁷ 12.12.2007 tarihli 26728 sayılı R.G.

⁶⁸ Budak, **a.e.**, s. 40.

⁶⁹ Öztan, **a.e.**, s. 231.

⁷⁰ E. 2012/4170 K. 2013/5908 Davacı kız kardeşinden uzun süre haber alınamaması sebebiyle mahkemeye gaiplik isteminde bulunmuştur. Kararda 4721 sayılı Kanunun 33/2-3. Maddesinde “...mahkeme, gaipliğine

varsayılan kişiden haber alınır veya kişi ortaya çıkarsa gaiplik istemi Medeni Kanun'un 34'üncü maddesine göre düşer. İlan süresince haber alınmazsa, gaiplik kararı verilir. Gaiplik sonucundaki uygulamalar Medeni Kanun'un 35'inci maddesinde ifade edildiği gibi tıpkı kişi ölmüş gibi yapılır. Nüfus Hizmetleri Kanunu'nun 34'üncü maddesine göre "Gaiplik kararı mahkemenin on gün içerisinde o yerin nüfus müdürlüğüne bildirmesiyle nüfus memurlarınca o yerin aile siciline tescil edilir". Gaiplik kararının sonucunda hukuken kişilik sona ermiştir. Ancak ölümle tamamen aynı sonuçları doğurduğu söylenemez. Hiç şüphesiz ki ölümün ardından gelişecek en önemli olay mirastır. Ölüm söz konusu olduğunda miras, mirasçılara verilir. Ancak gaiplik durumunda gaibin gelmesi ihtimali düşük de olsa vardır. Gaip gelmezse üst derece mirasçıların gelme olasılığı göz önünde bulundurulduğundan miras, mirasçılara teminat karşılığında verilir⁷¹. Kanun koyucu bu durumda gaibin haklarını korumuş olmaktadır.

2. Ölümün Sonuçları

2.1. Organ ve Doku Nakli Uygulaması

Organ-doku⁷²nakli (transplantasyon) bir kişinin vücudunda görevini yerine getiremeyen organın veya dokunun başka bir canlı, cansız ya da beyin ölümü gerçekleşmiş kişiden sağlam organ veya dokunun nakli olarak ifade edilmektedir⁷³. Organ ve doku naklinin tarihi 1954 yılına dayanmaktadır. Boston ve Fransa'da tek yumurta ikizlerinden böbrek alınmasıyla literatüre girmiştir. Türkiye'de ilk organ nakli 1975 yılında Doktor Mehmet Haberal tarafından on iki yaşındaki bir çocuğa böbrek nakliyle gerçekleşmiştir⁷⁴. Çok eski bir tarihe sahip olmayan organ ve doku nakli konusunun önemi her geçen gün artmaktadır. Tıp biliminin gelişmesi, hastaların

karar verilecek kişi hakkında bilgisi bulunan kimseleri, belirli bir sürede bilgi vermeleri için usulüne göre yapılan ilanla çağırır. Bu süre, ilk ilan yapıldığı günden başlayarak en az altı aydır". Hükmünün ön görülmüş olması nedeniyle bir kimsenin gaiplik kararının verilebilmesi için diğer koşulların yanında en az iki kez ilan yapılmasının zorunlu olduğu anlaşılmaktadır. Bahsi geçen davada ise, bir kez ilan yapılmıştır. Bu sebeple, mahkemece yazılı şekilde hüküm kurulması usul ve yasaya aykırı bulunmuştur.

⁷¹ Arpacı, a.e., s. 192.

⁷² "... organ ve doku deyiminden, insan organizmasını oluşturan her türlü organ ve doku ile bunların parçaları anlaşılır". Organ ve Doku Alınması, Saklanması, Aşılması ve Nakli Hakkında Kanun, madde 2.

⁷³ Mehtap Akış, vd., "Süleyman Demirel Üniversitesi Personelinin Organ-Doku Bağışı ve Nakli Hakkında Bilgi ve Tutumlar", **Süleyman Demirel Üniversitesi Tıp Fakültesi Dergisi**, 15(4), 2008, s. 29.

⁷⁴ Mehmet Bulut (haz.), "Güncel Dini Meseleler İstişare Toplantısı – 2", **Diyanet İşleri BAŞKANLIĞI Din İşleri Yüksek Kurulu Başkanlığı**, 16-18 Kasım 2008, Ankara, s. 120, http://ktp.isam.org.tr/pdfdrgr/D154871/2007/2007_2_OZAFSARME.pdf, Erişim Tarihi: 27.08.2018.

tedavisinde organ ve doku naklini mümkün kılmaktadır. Organ naklinin başka diğer yöntemlerden daha az maliyetli olması bireylere olumlu bir bakış açısı kazandırmıştır⁷⁵. Böylece organ ve doku nakli, kanunla, yönetmelik ve yönergelerle koruma altına alınmıştır. 1979 yılında Organ ve Doku Alınması, Saklanması, Aşılması ve Nakli Hakkında Kanun yürürlüğe girmiştir. Kanunun amacı, organ ve doku alınmasının yasada yer alan kurallar doğrultusunda kimseye zarar vermeden gerçekleşmesini sağlamaktır.

Organ ve doku nakli, canlıdan ve ölüden olmak üzere iki şekilde gerçekleşmektedir⁷⁶. Organ ve Doku Nakli Yönetmeliğinin 16/1 maddesi gereğince canlı kişiden organ nakli, akrabalık bağı söz konusu olduğunda dördüncü derece dahil hısımlık ilişkisinde naklin gerçekleştirilebileceği belirtilmiştir. Akrabalık dışı organ nakli, yönetmelikte yer alan prosedürler⁷⁷ tamamlandıktan sonra naklin gerçekleşmesinde engel bulunmamaktadır. Akrabalık ilişkili organ bağışlarında doktor, vericinin baskı altında kalmadığından, vericinin maddi ve manevi bir karşılık beklemediğinden, gönüllü olarak organ bağışında bulunmak istediğinden emin olmalıdır⁷⁸. Canlıdan organ bağışında bulunulması için, 2238 sayılı Kanun'un 5'inci maddesi ve Hasta Hakları Yönetmeliğinin 29'uncu maddesi uyarınca kişinin 18 yaşını doldurmuş ve iyiyi kötüyü, doğruyu yanlış ayıracak durumda olması gerekir. Bağışta bulunacak kişi 2238 sayılı Kanun'un 6'ncı maddesine göre tanıklar huzurunda yazılı veya sözlü beyanda bulunur ve doktorun beyanı onaylamasıyla organ bağışında bulunabilir. Kısıtlı olan kişilerin vasileri, organların bağışlanması hakkında karar verebilirler⁷⁹. Türkiye canlıdan organ bağışında Dünyada birinci sırada yer almaktadır. Türk toplumunun kültürel yapısı gereği aile bağlarının güçlü olması bu durumun sebebi olarak açıklanabilir⁸⁰.

⁷⁵ Özlem Koçak Süren, "Organ ve Doku Naklinin Yasal ve Etik Açısından İncelenmesi", **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı 73, 2007, s. 174.

⁷⁶ Rida Şimşek, "Organ Nakli (Transplantasyon)", **Meslek İçi Sürekli Eğitim Dergisi**, Sayı 11,12, s. 10, <http://e-kutuphane.teb.org.tr/pdf/mised/eylul05/3.pdf>. Erişim Tarihi: 22.11.2017.

⁷⁷ Organ ve Doku Nakli Hizmetleri Yönetmeliği madde 16/2.

⁷⁸ Hakan Ertin, "Organ Bağışı ve Transplantasyon Tıbbı: Etik Çerçeve Çözüm Tartışmaları", **İş Ahlak Dergisi**, 7(2), Şubat, 2015, s. 94. Ayrıca 2238 sayılı Kanunun 3. maddesi Bir bedel veya başkaca çıkar karşılığı, organ ve doku alınması ve satılması yasaktır, ifadesi yer almaktadır.

⁷⁹ E.2013/16178 K.2014/3998 davasında vasisi olduğu kardeşinin böbreklerinden birini diğer kardeşinin nakli için izin veren vasinin buna hakkı olduğu kararı alınmıştır. Medeni Kanun'un 403, 447, 448 maddeleri gereği vasinin küçük veya kısıtlı kişiyi koruma altına alacağı ve menfaatleri koruyacağına dayanarak kardeşte art niyet görmemiştir.

⁸⁰ <http://organdonationproject.com/content.php?cid=105>. Erişim Tarihi: 22.11.2017.

Beyin ölümünün tanısı ilgili hekimlerce⁸¹ yapıldıktan sonra beyin ölümü gerçekleşen kişi sağlığında organ ve dokularını bağışlamak istediğini yazılı veya sözlü olarak beyan etmemiş ise, ilgili kurumlara⁸² beyin ölümü bildirildikten sonra ölen kişinin 2238 sayılı Kanun'un 14'üncü maddesinde belirtilen akrabalarından (sıraya göre eş, reşit çocuk, anne veya baba, kardeş) birinin akrabası yoksa herhangi bir yakının rızasıyla organ ve doku alınabilir.

Organ ve doku nakli, kişinin vücut bütünlüğünü bozduğu için Türk Hukukunda önemli bir yer tutmaktadır. Anayasa'nın 17'inci maddesinde “... *Tıbbi zorunluluklar ve kanunda yazılı haller dışında, kişinin vücut bütünlüğüne dokunulamaz; rızası olmadan bilimsel ve tıbbi deneylere tabi tutulamaz...*” şeklindeki düzenleme ile vücut bütünlüğünün önemine vurgu yapılmıştır. Medeni Kanunu'nun 23'üncü maddesinde kişinin rızası ile “... *biyolojik maddelerin alınması, aşılması ve nakli mümkündür...*” ifadesiyle zora dayalı nakillerin hukuka aykırılığı belirtilmiştir. Bununla birlikte Türk Ceza Kanunu'nda kişinin veya hısımlarının rızası olmadan organ ve doku alınması suç olarak nitelendirilmiştir⁸³.

İslam dininde, insanın ölümden sonra ruh ve bedeninin dünyadaki gibi ahirette de bir bütün olarak dirileceğine inanılmaktadır. Bir diğer görüş ise, ruhların ahirette yeni bir

⁸¹ 2238 sayılı Kanun madde 11. “... *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*”.

⁸² Bütün resmî ve özel hastaneler, beyin ölümü vakalarını bağlı olduğu BKM'ne ve UKM'ne bildirmek zorundadır. Hastane servislerindeki potansiyel beyin ölümü vakalarını servis sorumlu tabibi çalıştığı kurumun organ ve doku nakli koordinatörüne bildirir. Ulusal Organ ve Doku Nakli Koordinasyon Sistemi Yönergesi, madde 10.

⁸³ TCK madde 91, 1) Hukuken 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 hükümlenir. (2) Hukuka aykırı olarak, ölüden organ veya doku alan kimse, bir yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. (3) Organ veya doku satın alan, satan, satılmasına aracılık eden kişi hakkında, birinci fıkrada belirtilen cezalara hükümlenir. (4) 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 hükümlenir. (5) Hukuka aykırı yollarla elde edilmiş olan organ veya dokuyu saklayan, nakleden veya aşılayan kişi, iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. (6) Belli bir çıkar karşılığında organ veya doku teminine yönelik olarak ilan veya reklam veren veya yayınlayan kişi, bir yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

TCK madde 80 : Zorla çalıştırmak, hizmet ettirmek, fuhuş yaptırmak veya esarete tâbi kılmak ya da vücut organlarının verilmesini sağlamak maksadıyla tehdit, baskı, cebir veya şiddet uygulamak, nüfuzu kötüye kullanmak, kandırmak veya kişiler üzerindeki denetim olanaklarından veya çaresizliklerinden yararlanarak rızalarını elde etmek suretiyle kişileri ülkeye sokan, ülke dışına çıkararak, tedarik eden, kaçırarak, bir yerden başka bir yere götüren veya sevk eden ya da barındıran kimseye sekiz yıldan on iki yıla kadar hapis ve onbin güne kadar adli para cezası verilir.

bedenle dirileceğidir. İkinci görüşün olasılığının daha yüksek olduğu düşünüldüğünden, organ ve doku naklinin dini açıdan sorun teşkil etmediği söylenmektedir⁸⁴. Ayrıca 1 Mart 2013 tarihinde Diyanet İşleri Yüksek Kurulu Başkanlığı tarafından verilen fetva⁸⁵, “*organ veya dokusu alınan kişinin, ölmüş olması, organ veya dokusu alınacak kişinin sağlığında buna izin vermiş olması veya hayatta iken yakınlarının rızasının sağlanması, alınacak organ veya doku karşılığında hiçbir ücret alınmaması, tedavisi yapılacak hastanın da kendisine yapılacak bu nakle razı olmasının gerektiği*” şeklindedir. Böylece organ ve doku naklinin İslami açıdan uygunluğu konusundaki şüpheler ortadan kalkmıştır.

2.2. Miras

Modern hukuk anlayışın temellerini oluşturan ve on iki levha kanunlarına sahip olan Roma Uygarlığında miras⁸⁶, ölen kişinin, maddi ve manevi haklarının mirasçısına geçmesi olarak ifade edilmiştir⁸⁷. Mirasın konusu, bazı devredilebilir haklar, mal varlıkları ve borçlar olabilir⁸⁸. Miras hükümleri, ancak ölüm ve ölüme denk gelecek olayların meydana gelmesiyle uygulanır⁸⁹. Günümüzde miras, mirasın geçişi, mirasçılık kavramlarının karışıklığı ayrı bir özen gerektiğinden Medeni Kanun’un üçüncü kitabında miras hukuku başlığı altında incelenmektedir. Miras hukuku, bir kişinin ölümüyle mirasın akıbetinin ne olacağını, mirasçılardan miras üzerindeki haklarını ele alır⁹⁰. Miras kavramı sadece Medeni Kanun’da değil birçok Kanunda⁹¹ da yer almaktadır. Türkiye Cumhuriyeti Anayasa’sının 35’inci maddesinde “*Herkes, mülkiyet ve miras haklarına sahiptir. Bu haklar, ancak kamu yararı amacıyla, kanunla sınırlanabilir*” ifadesiyle mirasa bir hak olarak da yer verilmiştir.

⁸⁴ Mustafa Ünverdi, “Yeniden Diriliş Keyfiyeti Açısından Organ Nakli”, **Din Bilimleri Akademik Araştırma Dergisi**, 15(1), 2015, s. 43.

⁸⁵ <https://kurul.diyanet.gov.tr/Cevap-Ara/993/organ-bagisi-caiz-midir->, Erişim Tarihi: 27.08.2018.

⁸⁶ Roma hukukunda miras, heredüas kelimesiyle ifade edilirdi. Ölüm sebebiyle ortaya çıkan külli halefiyet türlerinden biridir. A. Nadi Günel, “Roma Miras Hukukuna Genel Bir Bakış ve Vasiyet Yolu İle Miras”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 44(1), 1996, s. 425.

⁸⁷ A.y.

⁸⁸ Öztan, a.e., s. 545.

⁸⁹ Ali Naim İnan, Şeref Ertaş, **Türk Medeni Hukuku (Miras Hukuku)**, Beta Yayınları, İstanbul, 4. Basım, 2000, s. 7.

⁹⁰ Akipek, Akıntürk, a.e., s. 28.

⁹¹ Miras kavramının geçtiği kanunlara örnek olarak: Borçlar Kanunu, madde 174,204,239, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu madde 21,22, Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu madde 19,63 verilebilir. İnan, Ertaş, a.e., s. 15.

3. Diğer Kavramlar

3.1. Muris

Öztan, muris kavramını “*Müteveffa, müverris, vasiyetçi, mirasbırakan, ölen kişi, ölümü ile mameleki mirasçılara geçen kişi, muris her zaman gerçek kişidir*” şeklinde açıklamıştır⁹². Miras olayının doğması için mirasbırakanın varlığı gereklidir. Mirasbırakan olmadan miras doğmayacağından hükümlerde yerine getirilemez⁹³. Muris olmak için kişinin ölmüş olması gerekli değildir. Kanunda geçen ölüm karinesi ve gaiplik durumlarında da miras bırakılabilir. Ancak gaiplik hükümlerinde mirasın geçişinde farklılık gözlenmektedir.

3.2. Tereke (Miras)

Tereke, murisin mirasçılara kalan maddi değeri ölçülebilen haklarını ve borçlarını kapsar⁹⁴. Muristen mirasçılara kalan mal varlığı, terekeyle aynı anlama gelmemektedir. Tereke maddi değeri olan hak ve borçlarken, mal varlığı ölen kişinin bazı hak ve borçlarının kişiliğe bağlı olmasından ölümle son bulur. Miras olarak kalmaz. Buna örnek olarak intifa hakkı, oturma hakkı örnek verilebilir⁹⁵.

3.3. Mirasçı (Varis)

Medeni Kanun’un 599’uncu maddesinde “*mirasçılar, mirasbırakanın ölümü ile mirası bir bütün olarak, kanun gereğince kazanırlar...mirasçılar mirasbırakanın aynı haklarını, alacaklarını, diğer mal varlığı haklarını, taşınır ve taşınmazlar üzerindeki zilyetliklerini doğrudan doğruya kazanırlar ve mirasbırakanın borçlarından kişisel olarak sorumlu olurlar...*” ifadesiyle mirasçılarının tanımını yapmış ve mirasçının terekenin hangi haklarına sahip olduğunu belirtmiştir. Mirasçılar gerçek veya tüzel kişiler olabilmektedir. Medeni Kanun’un 580’inci maddesine göre gerçek kişilerin mirasçı olması için, mirasbırakanın ölümü sırasında sağ olmaları şarttır. Tüzel kişilerin mirasbırakan olmaması söz konusuysen, mirasçı hatta Kanunun belirlediği yasal mirasçı dahi olabilirler⁹⁶. Mirasçılar yasal mirasçılar ve atanmış (mansup) mirasçılar olarak ikiye

⁹² Öztan, a.e., s. 546.

⁹³ Zahit İmre, Hasan Erman, **Miras Hukuku**, Derya Yayınevi, 6. Basım, 2006, s. 8.

⁹⁴ Akıntürk, Karaman, a.e., s. 237.

⁹⁵ Öztan, a.e., s. 546.

⁹⁶ Akıntürk, Karaman, a.e., s. 327.

ayrılır⁹⁷. Yasal mirasçılar Medeni Kanun’da, kan hısımları⁹⁸, sağ kalan eş, evlatlık ve devlet olarak belirtilmiştir. “Kişi, mirasçı sıfatını mirasbırakanın ölüme bağlı bir tasarrufu neticesi kazanmışsa buna da iradi (= mansup) mirasçı denir”⁹⁹.

3.4. Ölüme Bağlı Tasarruflar

Ölüme bağlı tasarruflar, kişinin ölümünün ardından doğar. Tasarruf terimiyle ise hukuki işlemlere vurgu yapılmıştır. Ölüme bağlı tasarruflarda, mirasbırakan mirasının kaderini belirler¹⁰⁰. Kanuna göre muris, terekesinin bir kısmını veya tamamını ölüme bağlı tasarruf şekilleri olan vasiyet ve miras sözleşmesiyle tasarrufta bulunma hakkına sahiptir¹⁰¹. Mirasbırakanın vasiyette bulunması için 15 yaşını doldurmuş ve ayırt etme gücüne sahip olması gerekir¹⁰². İmre ve Erman, vasiyetnameyi şekilsel olarak üçe ayırmışlardır. İlk olarak, el yazısıyla vasiyetname bırakmadır¹⁰³, ikinci vasiyetname, resmi memurların önünde kanunda belirtilen şartlara¹⁰⁴ uyularak yapılan resmi vasiyetnamedir. Son vasiyetname ise sözlü vasiyetnamedir. Ancak sözlü vasiyetnamenin¹⁰⁵ kısa bir süre içerisinde yazıya geçirilmesi gerekmektedir¹⁰⁶.

Miras sözleşmesinde ise, sözleşmenin yapılabilmesi için kişinin fiil ehliyetinin olması gerekmektedir¹⁰⁷. Miras sözleşmesi, vasiyetname gibi tek taraflı değil iki taraflı

⁹⁷ İmre, Erman, a.e., s. 11.

⁹⁸ Medeni Kanun, Altsoy madde 495, ana ve baba madde 496, büyük ana ve büyük baba madde 497, evlilik dışı hısımlardır madde 498.

⁹⁹ İnan, Ertaş, a.e., s. 22.

¹⁰⁰ Cem Baygın, “Ölüme Bağlı Tasarruflarda Yorum”, **Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi**, 4(1-2), Ocak, 2000, s. 568. Öztan, a.e., s. 571.

¹⁰¹ Medeni Kanun, madde 514.

¹⁰² Medeni Kanun, madde 502. Bu durumda kişinin vasiyet bırakması için fiil ehliyeti arandığı söylenemez. Çünkü Medeni Kanun’un 10. maddesinde, ayırt etme gücüne sahip ve kısıtlı olmayan her ergin kişinin fiil ehliyeti vardır, ifadesinde fiil ehliyetine sahip olma şartlarından biri olan ayırt etme gücüne sahiplik durumu vasiyette geçerliken, kişinin kısıtlılığı konusuna vasiyet bırakmada değinilmemiştir.

¹⁰³ Medeni Kanun madde 538, el yazılı vasiyetnamenin yapıldığı yıl, ay ve gün gösterilerek başından sonuna kadar miras bırakanın el yazısıyla yazılmış ve imzalanmış olması zorunludur.

¹⁰⁴ Medeni Kanun madde 532, resmî vasiyetname, iki tanığın katılımıyla resmî memur tarafından düzenlenir. Resmî memur, sulh hâkimi, noter veya kanunla kendisine bu yetki verilmiş diğer bir görevli olabilir.

¹⁰⁵ Medeni Kanun madde 539, miras bırakan; yakın ölüm tehlikesi, ulaşımın kesilmesi, hastalık, savaş gibi olağanüstü durumlar yüzünden resmî veya el yazılı vasiyetname yapamıyorsa, sözlü vasiyet yoluna başvurabilir. Bunun için miras bırakan, son arzularını iki tanığa anlatır ve onlara bu beyanına uygun bir vasiyetname yazmaları veya yazdırmaları görevini yükler...

¹⁰⁶ İmre, Erman, a.e., s. 52.

¹⁰⁷ Medeni Kanun, madde 503, miras sözleşmesi yapabilmek için ayırt etme gücüne sahip ve ergin olmak, kısıtlı bulunmamak gerekir. Medeni Kanun, madde 10, ayırt etme gücüne sahip ve kısıtlı olmayan her ergin kişinin fiil ehliyeti vardır.

bir sözleşmedir. Bu niteliği taşıdığından sözleşmeden tek taraflı geri dönülemez¹⁰⁸. Miras sözleşmesi resmi vasiyetname gibi resmi memura taraflar taleplerini aynı zamanda bildirmeleri gerekir. Sözleşme, taraflarca memur ve iki tanığın önünde imzalanır¹⁰⁹.

3.5. Mirasın Kazanılması ve Mirasçılarının Sorumluluğu

Ölüm olayından sonra ölen kişinin hakları kısmen veya tamamen mirasçılarına geçer. Kişinin hukuki hak ve ilişkilerinin başkasına geçmesine halefiyet denir¹¹⁰. Mirasın kazanılmasından kasıt, mirasbırakanın hak ve borçlarının mirasçılara geçmesidir. Türk Hukuku mirasın intikalinde külli halefiyeti benimsemiştir¹¹¹. Külli halefiyette hak ve borçlar, mirasçılarının yasal ya da atanmış mirasçı olmalarına bakılmaksızın kanun gereği mirasçılara intikal eder. Külli halefiyette mirasın geçişinde hiçbir işleme gerek olmadığından mirasçılarının sorumluluğunda hukuki işlem yoktur¹¹². Ancak Medeni Kanun'un 641'inci maddesine göre külli halefiyetle mirasın intikal etmiş olduğu kişiler, miras borçlarından müteselsilen sorumludur. Mirasçılar, mirasın borçlarından mirastan elde ettikleri mal varlığı kadar değil, kendilerinin tüm varlıklarıyla sorumlu tutulurlar¹¹³. Mirasın kazanılmasında külli halefiyetin yanında cüz'i halefiyetle mirasın kazanılması durumu da söz konusudur. Cüz'i halef olan kişiler vasiyetle miras bırakılanlardır. Bu kişiler terekenin borçlarından sorumlu tutulmazlar¹¹⁴.

3.6. Mirasın Reddi

Mirasın, mirasçılara intikaliyle haklarının ve mal varlıklarının yanında borçlar da mirasçılarının sorumluluğuna girer. Kanun koyucu, zor durumda kalan mirasçılara mirası reddetme hakkı tanımaktadır. Bu hak sadece külli halef olan yasal ve atanmış mirasçılara verilmektedir. Ancak kanun koyucu alacaklıları zarara sokmaması ve mirasçılarının mal

¹⁰⁸ Sözleşmeden tek taraflı dönülememesinin istisnası olarak: Medeni Kanun madde 546, ...Miras sözleşmesiyle mirasçı atanan veya kendisine belirli mal bırakılan kişinin, miras bırakana karşı miras sözleşmesinin yapılmasından sonra mirasçılıktan çıkarma sebebi oluşturan davranışta bulunduğu ortaya çıkarsa; miras bırakan, miras sözleşmesini tek taraflı olarak ortadan kaldıracaktır.

¹⁰⁹ İmre, Erman, a.e., s. 52. Medeni Kanun, madde 545.

¹¹⁰ Esat Şener, **Miras Hak ve Payları**, Seçkin Yayınevi, Ankara, 1996, s. 24.

¹¹¹ A. Elif Ulusu Karataş, "Türk Miras Hukukunda Mirasın Kazanılmasında Halefiyet Türleri ve Türk Milletlerarası Özel Hukukundaki Yansımaları", **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, 73(2), s. 371, Öztan, a.e., s. 547.

¹¹² Akıntürk, Karaman, a.e., s. 353.

¹¹³ İmre, Erman, a.e., s. 433.

¹¹⁴ Akıntürk, Karaman, a.e., s. 354,355.

kaçırma girişiminde bulunmaması için mirasın reddine belli süre ve şartlar koymuştur¹¹⁵. Mirasın reddi iki şekilde olur. İlk olarak Medeni Kanun madde 605'e göre mirasbırakan öldüğü anda borçlarını ödemedi ise veya aciziyeti tespit olunmuş ise miras kendiliğinden reddedilmiş sayılır. İkinci olarak mirasın reddi beyana dayanarak olur. Yasal veya atanmış mirasçılar 3 ay içerisinde mirası reddetme hakkına sahiptirler. Bu sürenin başlangıcı yasal mirasçılarda ve atanmış mirasçılarda farklılık gösterir. Medeni Kanun'un 606'ncı maddesinde sürenin işleyişinin yasal mirasçılarda mirasbırakanın ölümünün öğrenildiği tarihten, atanmış mirasçılarda mirasbırakanın tasarrufunun mirasçılara resmen bildirildiği tarihten başladığı belirtilmiştir. Süre dolmadan mirasçılar kayıtsız ve şartsız sulh mahkemelerine yazılı veya sözlü olarak mirasın reddini beyan ederler. Ret beyanı sulh mahkemesince özel kütüğe işlenir. Mirasçılarının talebi üzerine reddi gösteren belge verilebilir (M.K., mad. 609).

4. Dijital Ekonominin Miras Hukukuna Etkisi

4.1. Genel Olarak Dijital Ekonomi

İnternetin doğuşundan sonra takip edilemeyen bir hızla gelişen teknoloji Bilgi İletişim Teknolojileri'nin (BİT) maliyetlerini düşürmektedir. BİT'in maliyetinin düşmesi, internete erişimin ve internete bağlı sosyal ağların artması, kamu kurumlarını, özel kuruluşları, kişisel hayatı ve ekonominin işleyişini büyük ölçüde etkilemiştir¹¹⁶. Dijital teknolojilerin ekonomiye yansımaları sonucunda internet ekonomisi, yeni ekonomi, web ekonomisi ve daha yaygın kullanımıyla dijital ekonomi kavramı ortaya çıkmıştır¹¹⁷. İnternete erişimin daha fazla olduğu gelişmiş ülkelerde daha etkili bir konuma sahip olan dijital ekonomi, BİT'in üretmiş olduğu dijital ürün ve hizmetlere dayanan iş modellerinin dijital teknolojilerle elde edilen ekonomik çıktının bir kısmı olarak ifade edilmektedir.

¹¹⁵ Fuat Saatçioğlu, "Mirasın Gerçek Reddi", *Türkiye Cumhuriyeti Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*, Sayı 1, 2013, s. 207.

¹¹⁶ European Commission, "Digital Economy", çevrimiçi, <https://ec.europa.eu/jrc/en/research-topic/digital-economy>, Erişim Tarihi: 18.10.2018.

¹¹⁷ Jacek Unold, "Basic Aspects Of The Digital Economy", *Acta Universitatis Lodzianis Folia Oeconomica*, 167 ,2003, s. 47, <http://dSPACE.uni.lodz.pl:8080/xmlui/bitstream/handle/11089/7061/41-49.pdf;sequence=1>, Erişim Tarihi: 18.10.2018.

Daha geniş bir tanımla tüm ekonomik alanlarda BİT'in kullanılmasıyla dijital ekonomi oluşmaktadır¹¹⁸.

BİT'in, iş süreçlerine ve iş üretimine etkisiyle yeni iş modelleri türemiştir. Bu yeni iş modelleri dijital sektör olarak ifade edildiği üzere e -ticaret, uygulama dükkanları, bulut bilişim, çevrimiçi ödeme hizmetleridir¹¹⁹. Yeni iş modellerinin meydana gelmesiyle iş imkanları artmış, istihdam sağlanmıştır. Kamu harcamalarının karşılanması üzerine devletin bireyler ve kurumlar üzerinde otorite kurarak aldığı vergi, bu kamu kesiminde yaşanan sorunların en temel olanıdır¹²⁰. Dijital ekonominin veri, hareketlilik, esneklik, geniş ağ bandı gibi özellikleri belli bir kalıba oturtulmadığı ve ölçülemediğinden vergilemede güçlük yaşanmakta ve mevcut vergi politikaları yetersiz kalmaktadır¹²¹. Ayrıca iş yerlerinin tanımlanmasında yaşanan zorluklar vergileme işlemlerini olumsuz yönde etkilemekte dolayısıyla vergi kaybına sebebiyet vermektedir¹²².

Vergi kaybı endişesinde olan hükümetler bu durumun getireceği olumsuz etkilerden doğacak rahatsızlıklarını dile getirmişlerdir. Bu bakımdan G20 ülkelerinin talebi üzerine OECD 2013 yılında Matrah Aşındırma ve Kar Aktarımı (BEPS) eylem planını yayımlamıştır¹²³. 2 yıllık bir çalışmanın ardından 2015 OECD raporunda dolaylı vergi olan katma değer vergilendirilmesinde zorluklar çıkarken, daha çok fiziksel

¹¹⁸ Rumana Bukht, Richard Heeks, "Development Informatics, Defining, Conceptualising and Measuring The Digital Economy", **E.S.R.C. Economic & Social Research Council**, 2017, s. 1, <https://diodeweb.files.wordpress.com/2017/08/diwp68-diode.pdf>, Erişim Tarihi: 18.10.2018.

¹¹⁹ OECD, "Addressing The Tax Challenges Of The Digital Economy", 2015, s. 73, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report_9789264241046-en#page1, Erişim Tarihi: 18.10.2018.

¹²⁰ Sencer Turunç, "Matrah Aşındırma & Kar Aktarımı BEPS", **T.C. Maliye Bakanlığı Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı**, 2013, s. 4, [http://www.abmaliye.gov.tr/ABDID%20Raporlar/Ara%C5%9Ft%C4%B1rma%20ve%20C4%B0nceleme%20Serisi/Matrah%20A%C5%9Ft%C4%B1nd%C4%B1rma%20ve%20Kar%20Aktar%C4%B1m%C4%B1%20Projesi%20\(BEPS\).pdf](http://www.abmaliye.gov.tr/ABDID%20Raporlar/Ara%C5%9Ft%C4%B1rma%20ve%20C4%B0nceleme%20Serisi/Matrah%20A%C5%9Ft%C4%B1nd%C4%B1rma%20ve%20Kar%20Aktar%C4%B1m%C4%B1%20Projesi%20(BEPS).pdf), Erişim Tarihi: 18.10.2018.

¹²¹ OECD, "Tax Challenges Arising From Digitalisation – Interim Report 2018", s. 18, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-challenges-arising-from-digitalisation-interim-report_9789264293083-en#page1, Erişim Tarihi: 18.10.2018.

¹²² Wawan Juswanto, Rebecca Simms, "Fair Taxation In The Digital Economy", **ADBİ Institute**, 2017, s. 1.5, <https://www.adb.org/sites/default/files/publication/390261/adbi-pb2017-5.pdf>, Erişim Tarihi: 18.10.2018.

¹²³ OECD, "Base Erosion and Profit Shifting Project 2015 Final Reports, Executive Summaries", 2015, s. 6. <http://www.oecd.org/ctp/beps-reports-2015-executive-summaries.pdf>, Erişim Tarihi: 18.10.2018.

malları kapsayan bir sisteme sahip mevcut kurumlar vergisinde ise dijital ekonomiyle maddi olmayan varlıkların sürekli artması vergileme işleminde sorunlar yaratmaktadır¹²⁴.

2018 yılı Mart ayında OECD, ara rapor yayımlayarak dijital ekonomiden kaynaklı vergileme sorunlarına çözüm önerileri sunmaktadır¹²⁵. OECD'nin ara raporundan sonra 21 Mart'ta Avrupa Komisyonu dijital ekonominin vergilendirilmesi hakkında tavsiyede bulunmuştur. OECD ve Avrupa Komisyonu'nun ortak tavsiyesi hükümetlerin vergileme politikalarını dijital çağa ayak uyduracak şekilde ayarlamaları gerektiğidir¹²⁶. 2015 OECD raporuna göre KDV'nin vergilendirilmesinde zorluklar yaşandığı ifade edilmiştir. Çevrimiçi mal ve hizmet hacminin sürekli artmasından dolayı uluslararası KDV kılavuzunun uygulanması önerilmiştir. 2018 OECD raporuna göre KDV kılavuzunun uygulanmasıyla sadece Avrupa Birliğinde 3 Milyar Euro'dan fazla vergi toplanmıştır¹²⁷.

BEPS'in kurumlar vergisinde görülen sorunlara yönelik çözüm önerisi ise, kurumlar vergisini uluslararası seviyede güçlendirmek, vergilendirmeyi ve şeffaflığı arttırmaktır¹²⁸. Avrupa Komisyonu'nun , 21 tane ulusal vergi dairesine yapmış olduğu ankette vergi dairelerinin 13'ü, dijital ekonomiye ayak uydurmada mevcut kurumlar vergisi politikalarının uygulanmasının hiç etkisi olmayacağı ya da çok az etkisi olacağı görüşündedir¹²⁹.

Avrupa Komisyonu vergilendirme işlemleri için iki teklifte bulunmuştur. İlk teklif kurumlar vergisini, dijital ekonomiye uyum sağlayacak şekilde reform etmektir. Komisyona göre dijitalleşme odaklı çok uluslu şirketler tıpkı normal fiziksel varlığı olan

¹²⁴ European Commission, "Executive Summary Of The Impact Assessment", 2017, s. 2, <https://ec.europa.eu/transport/sites/transport/files/swd20170183-executive-summary-ia.pdf>, Erişim Tarihi: 18.10.2018.

¹²⁵ OECD, "Brief On The Tax Challenges Arising From Digitalisation: Interim Report 2018", 2018, s. 3, <https://www.oecd.org/tax/beps/brief-on-the-tax-challenges-arising-from-digitalisation-interim-report-2018.pdf>, Erişim Tarihi: 18.10.2018.

¹²⁶ PWC, "OECD and EC Release Disparate Recommendations On Tax and The Digitalisation Of The Economy", 2018, s. 1, <https://www.pwc.com/gx/en/tax/newsletters/tax-policy-bulletin/assets/pwc-oecd-and-ec-recommendations-on-tax-and-digitalisation-of-economy.pdf>, OECD, "New Forms Of Work In The Digital Economy", s. 5, [http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?cote=DSTI/ICCP/IIS\(2015\)13/FINAL&docLanguage=En](http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?cote=DSTI/ICCP/IIS(2015)13/FINAL&docLanguage=En), Erişim Tarihi: 18.10.2018.

¹²⁷ OECD, "Tax Challenges Arising From Digitalisation – Interim Report 2018", s. 19,20, Ayrıca, OECD, Brief On The Tax Challenges Arising From Digitalisation: Interim Report 2018, s. 3.

¹²⁸ OECD, "Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018", s. 109.

¹²⁹ European Commission, "Commission Staff Working Document Impact Assessment", Brussels, 2014, s. 8, http://trade.ec.europa.eu/doclib/docs/2014/march/tradoc_152229.pdf, Erişim Tarihi: 18.10.2018.

şirketler gibi vergilendirilmelidir. Bu teklifin hayata geçirilmesiyle büyük şirketlerin vergiden kaçınması engellenecek vatandaşların hükümet politikalarına ve adalete güveni artacaktır. Aynı zamanda küçük işletmelerin haksız rekabete uğraması ortadan kalkacaktır¹³⁰. İkinci teklif ise, Avrupa Komisyonu'nun 1 Ocak 2020 tarihinde uygulamaya koymayı planladığı Dijital Hizmetler Vergisi'dir. Geçici olarak alınacak olan verginin oranı brüt gelirlerde %3 olarak belirlenmiştir. 28 üye ülkenin bahsi geçen vergiyi onaylaması durumunda elde edilecek gelirin 5 milyar Euro olacağı öngörülmektedir¹³¹.

Türkiye dijital ekonomiye ayak uydurmak ve vergi kayıplarını önlemek amacıyla bazı yasal düzenlemelerde bulunmuştur. *“Dijital ekonomiye yönelik faaliyetlerin kontrol altında tutulmasına yönelik ilk adım 5070 sayılı Elektronik İmza Kanunu¹³² ile başlamıştır. Daha sonra sırasıyla 5651 sayılı İnternet Ortamında Yapılan Yayınların Düzenlenmesi ve Bu Yayınlar Yoluyla İşlenen Suçlarla Mücadele Edilmesi Hakkında Kanun¹³³, 6502 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun¹³⁴, 6563 sayılı Elektronik Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun¹³⁵, 6698 sayılı Kişisel Verilerin Korunması Kanunu¹³⁶, yürürlüğe girmiş ve dijital ortamda gerçekleşen faaliyetlere yönelik düzenlemeler getirilmiştir. Ayrıca Elektronik Tebligat uygulaması başlatılmıştır¹³⁷”*. Yeni iş modellerinin türemesi, iş yeri tanımında yaşanan karmaşıklar ve vergilendirmede yaşanan zorluklar göz önünde bulundurularak mevcut iş yeri tanımı Vergi Usul Kanunu Tasarı taslağında¹³⁸ mevcut iş yeri tanımı dijital çağa ayak uyduracak şekilde düzenlenmiştir. Tasarının 129'uncu maddesinde *“... elektronik ortam veya alanlar gibi ticari, sınai, zirai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yerdir.”* şeklindeki düzenleme ile elektronik alanlarda iş yeri

¹³⁰ European Commission, “Fair Taxation Of The Digital Economy”, çevrimiçi, https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/fair-taxation-digital-economy_en, Erişim Tarihi: 18.10.2018.

¹³¹ Özgür Biyan, Güneş Yılmaz, “Dijital Ekonominin Neden Olduğu Bir Vergilendirme Sorunu: Sanal İşyeri Tanımı”, **33. Uluslararası Maliye Sempozyumu**, 8-12 Mayıs, 2018, Antalya, (Yayınlanmamış Tebliğ) s.15.

¹³² 23.01.2004 tarihli 25355 sayılı R.G.

¹³³ 23.05.2007 tarihli 26530 sayılı R.G.

¹³⁴ 28.11.2013 tarihli 28835 sayılı R.G.

¹³⁵ 05.11.2014 tarihli 29166 sayılı R.G.

¹³⁶ 07.04.2016 tarihli 29677 sayılı R.G.

¹³⁷ Biyan, Yılmaz, a.e., s. 16.

¹³⁸ Vergi Usul Kanun Tasarısı, http://www.istanbulymmo.org.tr/dosyalar/vuk_Tasarisi_Gib.pdf, Erişim Tarihi: 12.01.2018.

tanımına dahil edilmiştir. Aynı tasarının 130'uncu maddesinde¹³⁹ elektronik ortamda iş yeri ve Hazine ve Maliye Bakanlığının yetkilerinden bahsedilmiştir. Tasarının 125'inci maddesi bildirimler kısmında yer alan işe başlama bildiriminde elektronik ortamda faaliyette bulunan mükelleflerin de bildirimde bulunmaları gerektiği belirtilmiştir. Bahsi geçen tasarının değişiklikler bölümünde yer alan madde 131'de iş yeri adres değişikliğine elektronik ortamlardaki değişikliklerde dahil edilmiştir.

Mevzuatımızda Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğde¹⁴⁰ elektronik ortamda sunulan hizmetler konusuna değinilmiştir. Tebliğde elektronik ortamda sunulan hizmetlere, elektronik hizmet sunucularının KDV mükellefiyetlerine, verginin hesaplanmasına, beyan ve ödemeler konularına değinilmiştir.

4.2. Dijital Varlıklar ve Mirası

Gelişen teknolojiyle bilgiye erişim yolları da değişmiştir. Fiziki kütüphanelerin yerini sanal kütüphaneler, kitapların yerini e- kitaplar, taşınabilir hafızaların yerini sanal hafızalar (driver) elektronik saklama alanları almıştır. Ulaşılan bilgilerin kaybolmaması için bilgiler sanal depolama alanlarında saklanmaktadır. Böylelikle bireyler bilerek veya bilmeyerek paha biçilmez arşivler oluşturmaktadır. Hatta günümüzde bu arşivleme işlemini çeşitli kurum ve kuruluşlar da meydana getirmektedir. Örneğin kâr amacı gütmeyen bir kuruluş olan archive.org sitesi 1996 yılından itibaren internet ortamındaki tüm bilgileri arşivlemekte ve ücretsiz olarak hizmet sunmaktadır. UNESCO (United Nations Educational, Scientific and Cultural Organization) dijital belgeleri, videoları, ses kayıtlarını, alan adlarını, sosyal medya hesaplarının korunması ve gelecek

¹³⁹ Madde 130 (1) İnternet, ekstranet, intranet ya da benzeri bir telekomünikasyon ortam veya aracının ticari, sınai veya mesleki faaliyete tahsis edilmesi veya bu faaliyetlerde kullanılması durumunda elektronik ortamda iş yeri oluşur. (2) Maliye Bakanlığı, elektronik ortamda oluşan iş yerlerinin kapsamına ve mükellefiyetle ilgili ödevlerin yerine getirilmesine ilişkin hususları belirlemeye, elektronik ortamda oluşan işyerleri vasıtasıyla mal veya hizmet temininde ya da bunların bedelinin ödenmesinde aracılık yapan kişiler ile mal veya hizmetin alıcılarını ilgili vergilerin ödenmesinden müteselsilen sorumlu tutmaya ve uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.

¹⁴⁰ 17 Seri No'lu Tebliğ 31.01.2018 tarihli 30318 sayılı R.G., <http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat>, Erişim Tarihi: 18.10.2018.

kuşaklara aktarımı konusuna oldukça önem vermektedir. Ayrıca UNESCO, kütüphaneleri ve müzeleri dijitalleştirme çalışmalarına başlamıştır¹⁴¹.

Arşivlenmiş müzikler, filmler, önemli belgeler, ses kayıtları, alan adları ve sosyal medya hesapları gibi dijital varlıkların¹⁴² maddi veya manevi değerleri bireyler için önemlidir. 4 Eylül 2012 tarihinde Amerikalı sinema oyuncusu Bruce Willis, iTunes' dan indirdiği ve bir arşiv haline getirdiği müzikleri kızlarına bırakmak istediği için Apple ile davalık olduğu haberi yayılmıştır¹⁴³. Ancak birkaç gün sonra haber yalanlanmıştır. Ama bu olay akıllara acaba öldükten sonra dijital varlıklara ne olacak sorusunu getirmiştir.

iTunes, Google Play, Play Store gibi servis sağlayıcılardan uygulama, müzik, e-kitap veya film indirmek için Son Kullanıcı Lisans Sözleşmesinin (End User License Agreement) kabulü gerekmektedir. Çoğu kişi çok uzun olduğundan bu sözleşmeleri okumadan kabul ederek uygulamaları kullanmaya başlamaktadır. Kullanıcı bu durumda sahip olduğu veya olmadığı hakların bilincinde olmadan bu sözleşmelerin dijital varlıkları üzerindeki haklarını kısıtlamasına izin vermektedir. Satın aldığı düşündüğü dijital varlığın aslında sözleşmede yazdığı gibi kullanıcıya kullanma lisansı¹⁴⁴ verdiği, çoğu kullanıcı tarafından bilinmemektedir. Bununla birlikte sözleşmeler, dijital varlıkların miras bırakılması konusunda da sınırlamalar getirmektedir¹⁴⁵.

¹⁴¹ UNESCO, "Guidelines For The Preservation Of Digital Heritage", 2003, s. 5, <http://unesdoc.unesco.org/images/0013/001300/130071e.pdf>, Erişim Tarihi: 28.08.2018.

¹⁴² Dijital varlıklar, e posta, sosyal paylaşım siteleri (Facebook LinkedIn, Instagram, Twitter...) e Bay, PayPal, bloglar, Flickr gibi fotoğraf paylaşım siteleri, video paylaşım hesapları (you tube) itunes ve pandora gibi müzik hesapları, çevrimiçi oyun hesapları ve çevrim içi depolama örnek olarak verilebilir. James D. Lamm, vd., "The Digital Death Conundrum: How Federal and State Laws Prevent Fiduciaries from Managing Digital Property", 2014, s. 388, <https://lawreview.law.miami.edu/wp-content/uploads/2011/12/The-Digital-Death-Conundrum-How-Federal-and-State-Laws-Prevent-Fiduciaries-from-Managing-Digital-Property.pdf>, Erişim Tarihi: 01.07.2018.

¹⁴³ **The Guardian**, "Bruce Willis to fight Apple over right to leave iTunes library in will", 3 Eylül 2012, <https://www.theguardian.com/film/2012/sep/03/bruce-willis-apple-itunes-library>, Erişim Tarihi: 12.01.2018.

¹⁴⁴ App Store aracılığıyla sunulan Uygulamalar size lisanslanır, satılmaz, Apple Medya Hizmetleri Hüküm ve Koşulları, Lisanslı Uygulama Son Kullanıcı Lisans Sözleşmesi başlığı, <https://www.apple.com/legal/internet-services/itunes/tr/terms.html>, Erişim Tarihi: 10.01.2018, Google Play Geliştirici Dağıtım Sözleşmesi'nde ise kullanıcı sözleşmeyi imzalayarak Google Play'e kullanım lisansı vermektedir. Lisans verme işlemleri, https://play.google.com/intl/ALL_tr/about/developer-distribution-agreement/archive.html, Erişim Tarihi: 10.01.2018.

¹⁴⁵ Claudine Wong, "Can Bruce Willis Leave His iTunes Collection To His Children?: Inheritability Of Digital Media In The Face Of Eulas", **Santa Clara High Technology Law Journal**, 29(4), 2013, s. 706,707.

2011'de Amerika Hukuk Birliği Komisyonu (Uniform Law Committee) bir komite kurarak dijital varlıkların yasalarla yönetimini mümkün kılmak için çalışmalar yürütmeye bařlamıřtır¹⁴⁶. Komisyon, dijital varlıkların örneğin, bilgisayar dosyalarını, alan adlarını, sanal paralarını emanetiler (fiduciary) tarafından yöneltilmesine izin verir. Ancak emanetilerin hesabı yönetme hakkı kısıtlıdır. Örneğin, emanetçi hesaba gelen mesajı okuyabilmekte ancak bu mesajı yayamamakta ve kopyalayamamaktadır. Google, Apple, Amazon gibi büyük dijital şirketler, ölüm sonrasında kullanıcıların hesaplarının ne olacağı hususunda sözleşmelerinde bir düzenlemede bulunmamıştır. Sadece dijital ve mobil medya şirketi, OATH¹⁴⁷ kullanıcı rıza gösterse dahi hakkın devredilemeyeceğini ve ölüm sonrasında hakkın son bulacağını sözleşmesine eklemiştir. Böylece kabul edilen sözleşme gereği dijital varlık devredilemeyecektir¹⁴⁸. Özetle, sözleşmeler kullanıcılara kullanım lisansı verdiklerinden kişi, dijital varlığın sahibi olmadığı için varlığını miras olarak bırakma hakkına sahip değildir.

¹⁴⁶ Wong, a.e., s. 753.

¹⁴⁷ 50'den fazla markaya sahip olan dijital, mobil medya şirkedir.

¹⁴⁸ Oath Hizmet Maddeleri, 3. Başlık Hesabınız; Bildirimler, a. Hesap bilgileri kısmı, <https://policies.oath.com/ie/tr/oath/terms/otos/index.html>, Erişim Tarihi: 02.07.2018.

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ HUKUKUNDA ÖLÜME BAĞLI DÜZENLEMELER

1. Vergi Usul Kanunu'ndaki Düzenlemeler

Ölüm, kişiliğin sona ermesiyle birlikte hukuki olarak da hakların son bulmasıdır. Ölümün etkileri, vergi hukukunda genel itibariyle Veraset ve intikal vergisi kanununda¹ incelenmesine rağmen diğer vergi kanunlarına da yansımaktadır. Vergi Usul Kanunu² mükellefin ölümünün ardından yapılması gereken işlemleri açıklamakta ve mirasçılara yol göstermektedir. Kanun maddelerinin eksik kaldığı durumlarda tebliğler, özelge ve Danıştay Kararları mirasçıları aydınlatmaktadır.

1.1. Mirasçılarının Sorumluluğu

Mükellefler, vergilendirmeye ait maddi ve şekli ödevleri yerine getirmekle yükümlüdürler. VUK'un 8'inci maddesinden mükellefin vergi borcunun sadece maddi ödevden ibaret olduğu anlaşılrsa da aynı Kanunun ikinci kitabında bahsedildiği üzere mükellefin şekli ödevleri de bulunmaktadır³. Vergilendirme işlemlerinde maddi ve şekli ödevleri yerine getirmek zorunda olan yükümlüler dışında vergi sorumluları da Kanunda belirtilen ödevlerden sorumludur. Vergi sorumlusu, vergiyi doğuran olayı meydana getiren kişi değildir. Ancak vergiyi doğuran olay sonucunda ortaya çıkan maddi ve şekli vergi ödevlerinden bazen ayrı ayrı bazen ikisinden de sorumlu olmaktadır⁴.

Ölüm olayında ise yerine getirilmesi gereken ödevler bulunmaktadır. Ölen kişi bu ödevleri yerine getiremeyeceğinden VUK'un 12'nci maddesine göre sorumluluk, mirası reddetmemiş mirasçılara geçmektedir⁵. Mirasçıların ilk olarak veraset ilamı alması gerekmektedir. Veraset ilamı⁶, mirasçıların terekedeki paylarının ve sorumluluklarının ne

¹ 15.06.1959 tarihli 10231 sayılı R.G.

² 10.01.1961 tarihli 10705 sayılı R.G.

³ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, 25. Basım, Ankara, Turhan Kitabevi, 2016, s.74.

⁴ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.e.**, s. 77,78.

⁵ Mehmet Say, "Ölüm Halinde İşi Terk", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 197, Mayıs, 2009, s. 1, çevrimiçi, www.yaklasim.com, Erişim Tarihi: 10.02.2018.

⁶ Medeni Kanun'un 598. maddesine göre, Yasal mirasçıların başvurusu üzerine, sulh mahkemelerince ve noterlikçe mirasçılık sıfatlarını gösteren belgeler verilmektedir. Önceki Medeni Kanun'da, yalnız atanmış mirasçılara mirasçılık belgesi verilmesini düzenlemekteydi. Uygulamada, yasal mirasçılara mirasçı olduklarını gösteren bir belge verilmesi büyük bir gereksinim olarak ortaya çıktığından, yeni Medeni Kanunumuz, yasal mirasçılara da mirasçılık belgesi verilmesini hükme bağlamıştır. Köksal Kocaağa,

ölçüde olduğunu açığa çıkarmaktadır⁷. Veraset ilamını mirasçılardan yalnızca bir tanesinin alması diğerlerini bu sorumluluktan kurtaracaktır⁸. Veraset ilamından sonra, VUK'un 164'üncü maddesine göre ölüm olayı, mirası reddetmemiş mirasçılar tarafından vergi dairesine bildirilir. Aynı zamanda gaiplik ve ölüm karinesi de ölüm olarak kabul edildiği için bu gibi durumlarda bildirim sorumluluğu mirasçılara geçmektedir. Mirasçılardan bir tanesinin bildirimde bulunması diğer mirasçılardan üzerindeki sorumluluğu kaldırmaktadır.

Medeni Kanun'un 606'ncı maddesinde mirasçılara, mirası reddetmek için 3 aylık süre tanınmıştır⁹. Mirasçılar bu 3 aylık süre içinde mirası reddetmezlerse murise ait mal varlığı ve borçlar mirasçılara intikal etmektedir¹⁰. Mirasçının, murisin mal varlığı üzerinde tasarrufta bulunması mirası reddetmediği anlamına gelmekte ve sorumluluklar da mirasçıya geçmektedir¹¹. Mirası reddetmemiş mirasçılar külli halef olarak murisin tüm haklarını devralmaktadır. Böylece murise ait vergi borçları da dahil bütün borçlar mirasçılardan sorumluluğuna girmektedir¹². VUK'un 12'inci maddesinde ifade edildiği gibi, mirası reddetmemiş mirasçılardan her biri murisin borçlarından miras payları oranında sorumlu tutulmaktadır. Medeni Kanun ile genellikle paralellik gösteren VUK bu durumda ayrılmaktadır. Medeni Kanun'un 641'inci maddesinde mirasçılar, murisin

"Mirasçılık Belgesi", **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 9(1,2), 2005, s. 3, http://webftp.gazi.edu.tr/hukuk/dergi/9_4.pdf, Erişim Tarihi: 9.02.2018.

⁷ Özgür Biyan, "Veraset İlamının (Mirasçılık Belgesi) Hukuki Mahiyeti ve Mirasçılardan Vergi Hukuku Açısından Sorumlulukları", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 50, Eylül, 2007, s. 1, çevrimiçi, www.yaklasim.com, Erişim Tarihi: 10.02.2018.

⁸ Doğan Şenyüz, "Mirasçılık Hakkı, Mirasın Reddi Veraset İlamı Alınması ve Varislerin Sahip Olabileceği Haklar", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 127, Temmuz, 2003, s. 3, çevrimiçi, www.yaklasim.com, Erişim Tarihi: 10.02.2018.

⁹ Mirasın reddi için sulh mahkemesine başvurulmaktadır. Buradaki önemli husus mirasçılardan 3 ay içerisinde mahkemeye başvurarak mirası reddetmeleridir. Mahkemenin 3 ay içinde mirasın reddi kararını vermesi değildir, Mustafa Alpaslan, Eda Kaya, "Varislerin, Murisin Borçlarından Sorumluluğu ve Vergi Alacağının Tahsili", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 211, Temmuz, 2010, s. 1, çevrimiçi, www.yaklasim.com, Erişim Tarihi: 18.10.2018.

¹⁰ Danıştay 4. Daire, E.2004/1522, K.2004/2048, Kanuni mirasçılardan banka hesaplarına murisin vergi borçlarından dolayı haciz koyulmuştur. Kanuni mirasçılardan sulh hukuk mahkemesine başvurarak haczin kaldırılması talep etmişlerdir. Gerekçe olarak ise mirası reddettiklerini ifade etmişlerdir. Ancak sulh hukuk mahkemesi haczin kaldırılmasını reddetmiştir. Bunun üzerine kanuni mirasçılardan davayı Danıştay'a taşımışlardır. Danıştay'ın kararı, mirasın yasal süresi içinde reddedilmediğinden mirasın kabul edildiği varsayıldığı için haciz işleminin iptali söz konusu olamaz. **Yaklaşım dergisi**, VUK, Madde 12, Mirasçılardan Sorumluluğu, Danıştay Kararları, çevrimiçi, www.yaklasim.com, Erişim Tarihi: 13.02.2018.

¹¹ Kadir Kamakgün, "Vergi Hukukumuzda Ölüm Olayı ve Doğurduğu Sonuçlar", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 106, Temmuz, 1997, s. 1, çevrimiçi, www.vergisorunlari.com.tr, Erişim Tarihi: 10.02.2018.

¹² Öncel, Kumrulu, Çağan, a.e., s. 81.

borçlarından müteselsilen sorumlu tutulmaktayken, vergi borçlarından miras hisseleri oranında sorumludurlar. Mirasçıların vergi borcuna karşı sorumlulukları tüm mal varlıklarıyla¹³. Yetkili vergi dairesi, murisin borçlarına ilişkin ihbarname tebliğ etmektedir. Bu tebliğ mirası reddetmemiş mirasçılarının her birine hisseleriyle orantılı olarak gönderilmektedir¹⁴.

Külli halef olan mirası reddetmemiş mirasçılar murisin tüm haklarından yararlanırlar. Vergi konusunda ise mirasçılar sadece maddi ödevlerinden sorumlu değil verginin şekli ödevlerinden de sorumludur. Defter tutmak, beyanname vermek, vergilerin zamanında verilmesi, bildirimde bulunma, envanter çıkarma, murise ait defter ve belgelerin muhafaza ve ibraz ödevleri mirasçılara aittir¹⁵. VUK'un 253'üncü maddesinde yer alan muhafaza ve ibraz ödevini¹⁶ mirasçılardan bir tanesinin yerine getirmesiyle diğer mirasçılarının bu sorumluluğu ortadan kalkacaktır¹⁷.

Mirasçılar, yapılan vergi hatalarına karşı düzeltme, uzlaşma, tecil ve taksitlendirme talebinde bulunabilirler. Ayrıca mirasçılar yapılan idari işlemlere karşı dava açma veya devam eden dava varsa o davanın takibini devam ettirme hakkına sahiptirler¹⁸. Aynı zamanda mirasçılar, mükellefin ölmeden önce ikmalen, re'sen veya idarece tarha tabi olmuş borcundan dolayı uzlaşma talebinde bulunabilirler. Ancak, talebine yanıt gelmeden ölen mükellefin mirası reddetmemiş mirasçıları, tüm hakları üzerinde bulunduklarından talep yanıtı geldikten sonra vergi borcu için uzlaşmaya gitme hakkına sahip olurlar. Tereke, birden fazla mirasçı ile paylaşılıyorsa, mirasçılardan

¹³ Yusuf Karakoç, "Türk Vergi Hukukunda Mirasçılarının Sorumluluğu", **Yaklaşım Dergisi**, Ağustos, 1993, s. 6, çevrimiçi, www.yaklasim.com, Erişim Tarihi: 09.02.2018.

¹⁴ Danıştay 3. Daire, E.1996/5132, K.1998/1405, **Yaklaşım Dergisi**, VUK, Madde 12, Mirasçılarının Sorumluluğu, Danıştay Kararları, çevrimiçi, www.yaklasim.com, Erişim Tarihi: 08.02.2018.

¹⁵ Ahmet Şahin, "Ölüm Olayının Vergi Hukuku Bakımından Doğurduğu Sorunlar ve Sonuçlar", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 11, Temmuz, 1982, s. 3.

¹⁶ Türk Ticaret Kanun' un 82'inci Maddesinde tacirin ölmesi durumunda mirasçılarının defter ve kayırları saklamakla yükümlü olduğu ifade edilmektedir. Bu bağlamda VUK'unda yer alan muhafaza ve ibraz ödeviyle benzerlik göstermektedir.

¹⁷ Ömer Erdal, "Vergi Usul Kanunu'nda Ölüm ve Sonuçları", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 262, Temmuz, 2010, s. 4.

¹⁸ Danıştay'ın bir kararında, murisin tarh etmiş olan vergi borçlarına karşı mirasçılarının vergi sorumlusu sıfatıyla dava, itiraz ve temyiz yollarına başvurma hakkının olduğu belirtilmiştir. Danıştay 4. Daire, E. 1982/4321, K.1983/ 9767, **Yaklaşım Dergisi**, VUK, Madde 12, Mirasçılarının Sorumluluğu, Danıştay Kararları, çevrimiçi, www.yaklasim.com, Erişim Tarihi: 09.02.2018.

her biri ayrı ayrı olarak uzlaşma talebinde bulunma hakkına sahiptir. Mirasçılardan birinin uzlaşma talebinde bulunması diğer mirasçıyı bağlamayacaktır¹⁹.

Mirası reddetmiş mirasçılardan sorumlulukları bulunmamaktadır²⁰. Mirasçılardan mirası reddetmesi durumunda, muristen kalan mal varlığının idaresi ve yapılması gereken işlemler, atanmış olan bir kayyum tarafından yerine getirilmektedir²¹. Ayrıca yasal mirasçılardan henüz belirlenmediği durumlarda da kayyum atanarak vergi ödevlerinin atanan kayyum tarafından yerine getirilmesi sağlanmaktadır²².

1.2. Ölüm Olayının Bildirimi

Ölüm olayının bildirimi mirası reddetmemiş mirasçılardan sorumluluğundadır. Ancak VUK ölüm vakalarının bildirimi için bazı yetkili makamları sürekli bildirim altında tutmuştur. Bahsi geçen Kanunun 150'nci maddesinde sayılan bu yetkili makamlar, Sulh yargıçları, icra, nüfus ve tapu memurları, yabancı memleketlerdeki Türk konsolosları veya konsolosluk görevini yapanlar, mahalle ve köy muhtarları, banka, bankerler ve şirketler ile emanet kabul eden gerçek ve tüzel kişilerdir. Bu yetkili makamlar her ay meydana gelen ölüm olaylarını ertesi ayın 15'inci gününün akşamına kadar vergi dairesine yazılı olarak bildirmekle yükümlüdürler.

VUK tasarısında 150'nci maddeye yönelik değişiklikler yapılmıştır. Yasa tasarısına göre, Hazine ve Maliye Bakanlığı, kamu kurum ve kuruluşlarına, gerçek veya tüzel kişilere ölüm olayını bildirme yükümlülüğü vermeye yetkili kılınmıştır. Buna ek olarak ölüm vakalarının bildirimi her türlü elektronik bilgi iletişim araçları kullanılarak

¹⁹ Şahin, a.e., s. 6.

²⁰ Danıştay 11. Daire, E. 999/2966, K.2000/3472, Bakliyat Pazarlama İthalat İhracat ve Sanayi Anonim Şirketinin vergi borcu bulunmaktadır. Vefat eden yönetim kurulu üyesinin borçlarından mirası reddetmemiş mirasçılardan sorumlu olmaktadır. Ancak miras, borca batık terekeyi mahkeme kararıyla mirası hükmen reddetmiştir. Bu durumda alacaklı vergi dairesine karşı mirasçının sorumluluğu bulunmadığı Danıştay Kararıyla onanmıştır. <https://www.kararara.com/forum/viewtopic.php?f=56&t=6156>, Erişim Tarihi: 20.02.2018.

²¹ Recep Beyazkılıç, Mesut Kaplan, "Ölüm Halinde Vergi Cezalarının Terkini", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 234, Mart, 2008, s. 1, çevrimiçi, www.vergisorunlari.com.tr, Erişim Tarihi: 20.02.2018.

²² T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, B.07.0.GEL.0.40/4006-200/10730 sayılı, 14.03.1997 tarihli özelge, www.gib.gov.tr, Erişim Tarihi: 18.10.2018.

yapılmasına ilişkin usul ve esasları belirleme yetkisi de Hazine ve Maliye Bakanlığı'na aittir²³.

1.3. İşi Bırakma

VUK'un ikinci kitabındaki mükellefin ödevlerinin birinci kısmında yer alan bildirimlerde işi bırakma bildirimini 160'ıncı maddede açıklanmış, 161'inci maddesinde işi bırakmanın tarifi yapılmıştır. Kanun maddesine göre vergiye tabi olan işlemlerin tamamen durdurulması veya sona ermesi işi bırakmayı ifade etmektedir. İşi bırakanlar bu keyfiyeti, VUK'un 160'ıncı maddesi gereğince vergi dairesine bildirmekle yükümlüdürler. İşi bırakma bildirimini her ne kadar mükellefin ödevleri kitabında yer alsada ölen mükellefin hakları mirasçılara geçtiğinden bu bildirimleri bulunmadaki yükümlülük de mirasçılara geçmektedir.

VUK'un 164'üncü maddesinde ifade edildiği üzere işi bırakma hükmünde olan ölüm olayı, mirasçılar tarafından vergi dairesine bildirilir. VUK'un 168'inci maddesi gereğince mirasçılardan birinin bildirimde bulunması diğer mirasçıları bu sorumluluktan kurtarmaktadır. İşi bırakma bildirimini olayın meydana geldiği tarihten itibaren 1 ay içerisinde vergi dairesine yazılı olarak bildirilmelidir. Ancak VUK'un 16'ncı maddesinde ölüm halinde beyanname verme ve bildirim sürelerine ilave 3 ay ekleneceği ifadesinden yola çıkarak ölüm olayının bildirimini, ölüm tarihinden itibaren 4 ay içinde yapılır. Mükellefin ölümünden sonra iş hala devam etmekteyse, bildirim 1 ay içinde yapılmalıdır²⁴.

Bazı durumlarda adres değişikliğinin bildirilmesi de mirasçıların sorumluluğuna geçmektedir. İş yerini taşıyan mükellefin adres değişikliğini VUK'un 157'nci maddesi gereğince vergi dairesine bildirmesi gerekmektedir. Mükellef bu bildirimini 1 ay içinde yapmak zorundadır. Ancak bu 1 aylık süre içinde mükellefin ölmesi durumunda adres değişikliği, mirası reddetmemiş mirasçılar tarafından iş yerini değiştirme tarihinden itibaren 4 aylık süre içinde bildirilmelidir²⁵.

²³

VUK

Tasarısı

118'inci

Madde,

http://www.istanbulymmo.org.tr/dosyalar/2016_02_VUK_TasariCalismasi.pdf,
01.03.2018.

Erişim

Tarihi:

²⁴ Ramazan Cenk, "Mükellefin Ölümü Halinde Mirasçıların Vergi Hukuku Açısından Sorumlulukları", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 221, Mayıs, 2011, s. 3, çevrimiçi, www.yaklasim.com, Erişim Tarihi: 06.02.2018.

²⁵ Erdal, a.e., s. 4,5.

1.4. Süreler ve Ödeme Zamanları

1.4.1. Genel Süreler ve Ödeme Zamanları

Mirası reddetmemiş mirasçılar, sorumlu sıfatıyla şekli ve maddi ödevlerden yükümlüdürler. Bu ödevlerin, vergi hukukunda belli bir süre zarfında yerine getirilmesi zorunluluğu bulunmaktadır. Zira bu ödevlerin Kanunda belirtilen sürelerde yerine getirilmemesi durumunda cezai yatırımlar uygulanmaktadır. Bu bakımdan süreler vergiler açısından büyük önem taşımaktadır²⁶. Vergilendirme işlemlerinde süreler, Kanunla belirlenmekte ve kesinlik arz etmektedir. Ancak bazı durumlarda süreler uzamaktadır²⁷. Mücbir sebep²⁸, zor durum²⁹ ve ölüm Kanunda belirtilen sürelere ek olarak uzatılacağı VUK'un 15, 16, ve 17'nci maddelerinde belirtilmiştir.

Ölüm olayının ardından mirasçıların üzüntü içindeyken sorumluluklarını düşünemeyeceklerini, psikolojik durumlarını ve vergisel yükümlülükleri hakkında bilgi yetersizliğini ya da bu konu hakkında herhangi bir bilgiye sahip olamayacağını göz önünde bulunduran kanun koyucu, vergi ödevlerini yerine getirmeleri için mirasçılara ek süre tanıyarak kolaylık sağlamıştır³⁰. Ölüm halinde sürelerin uzaması VUK'un 16'ncı maddesinde ele alınmıştır. Kanun maddesinde, diğer vergi kanunlarında hüküm bulunmayan hallerde beyanname verme ve bildirim ödevlerinde ek 3 ay süre verileceği belirtilmiştir³¹. 1982 yılından önce beyanname verme ve bildirim ödevlerine ek olarak temyiz ve itirazlara karşın da 3 ay süre tanınmışken 2686 sayılı Kanun³² ile yargı yoluna

²⁶ Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, Yetkin Yayınları, 7. Basım, Ankara, 2014, s. 339.

²⁷ Öncel, Kumrulu, Çağan, a.e., s. 113.

²⁸ VUK madde 13. Vergi ödevlerinden herhangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk, vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler, kişinin iradesi dışında vukua gelen mecburi gaybubetler, sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve vesikalarının elinden çıkmış bulunması; gibi hallerdir.

²⁹ VUK madde 15. Zor durumda bulunmaları hasebiyle vergi muamelelerine müteallik ödevleri süresi içinde yerine getiremeyecek olanlara, kanunî sürenin bir katını, kanunî sürenin bir aydan az olması halinde bir ayı geçmemek üzere, Maliye Bakanlığınca münasip bir mühlet verilebilir.

³⁰ Uğur Gökçalp, "Ölüm Olayı Üzerine Mirasçıların Vergi Kanunları Karşısındaki Ödev ve Sorumlulukları", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 15, Ekim- Aralık, 1984, s. 1.

³¹ Vergi kanununda özel olarak süre belirlenmiş ise tekrardan üç aylık uzatma süresi eklenmeyecektir. Örneğin GVK' un 92'inci maddesinde ölüm halinde beyanname verme işleminin dört ay içinde yapılması gerektiği ifade edilmiştir. Burada özel hüküm bulunduğundan artı üç ay süre tanınmayacaktır. Ancak KDV Kanununda özel bir süreden bahsedilmediği için beyanname verme süresi üç ay uzatılmıştır. Aynı zamanda muhtasar beyanname verme süresi de üç ay uzatılacaktır. Ali Orhan, "Vergi Sistemimizde Süreler ve Süreleri Etkileyen Durumlar", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 27, Kasım- Aralık, 1986, s. 10.

³² 29.06.1982 tarihli 17739 sayılı R.G.

gitmedeki artı 3 aylık süre Kanun maddesinden çıkarılmıştır³³. Mirasçılara tanınan bu 3 aylık süre Medeni Kanun'un 606'ncı maddesindeki mirası red süresiyle uyum içerisindedir³⁴.

Ölümlle birlikte murisin mükellefiyeti ortadan kalkar. Mirası reddetmemiş mirasçılar, VUK 12'nci maddede belirtildiği üzere miras hisseleri oranında vergi borcundan sorumlu olmaktadır. Borç, ödeme ile son bulmaktadır. Vergi kanunlarında ödeme işlemleri belirtilen süre içinde yapılmaktadır³⁵. VUK'un 111'inci maddesinde ödeme zamanlarından bahsedilmiştir. Maddeye göre verginin vade tarihi, ödemesinin son günüdür. İlgili Kanunda ödeme sürelerinin uzamasını gerektiren durumlarda verginin vade tarihi uzatılan sürenin son günü olacağı ilgili kanunda belirtilmiştir.

1.4.2. Özel Süreler ve Ödeme Zamanları

Ölüm olayından sonra beyanname verme süreleri belirtilmişken, ödeme süreleri hakkında bilgi verilmemiştir. VUK'un 112'nci maddesinde ödemelerin bazı durumlarda özel sürelerde verileceği belirtilmiştir. İki gruba ayrılan bu özel ödeme durumlarından ilki, ikmalen, re'sen ve idarece tarh olunan vergilerle alakalıdır. İkinci durum ise, memleketi terk ve ölüm halinde vergilerin ödeme zamanları ile ilgilidir³⁶. Ölüm olayından sonra mirası reddetmemiş mirasçılara beyanname verme süresine 3 ay eklenmiştir. Dolayısıyla 3 ay uzayan beyanname verme tarihinde ödenecek olan vergi borcunun tahsili de ertelenmiş olacaktır³⁷. VUK 112'nci maddesinde "...beyan üzerine tarh olunan vergiler, beyanname verme süreleri içinde ödenir" ifadesi yer almaktadır. Mirasçı, Medeni Kanun'da mirasın reddi süresiyle eş zamanlılık gösteren beyanname ve bildirim sürelerinin 3 aylık uzatılmasıyla vergi borcunun ödemesini geciktirmektedir. Bu durumda vergi borcuna gecikme zammı uygulanması gerekmektedir. Ancak mirasçının, mirası reddedip etmeyeceği bilinmediğinden Danıştay³⁸, terekenin vergi

³³ Budak, a.e., s. 58.

³⁴ Şahin, a.e., s. 4.

³⁵ Öncel, Kumrulu, Çağan, a.e., s. 126.

³⁶ Tolga Yıldırım, "Vergi Usul Kanunundaki Özel Ödeme Zamanları ile İlgili 112. Maddenin Açıklanması, Yorum ve Kritiği", **Vergi Dünyası Dergisi**, Haziran, 1988, s. 1, çevrimiçi, www.vergidunyasi.com.tr, Erişim Tarihi: 18.10.2018.

³⁷ Murat Özden, "Ölüm Halinde Sürelerin Uzaması ve Takibin Geri Bırakılması", **Yaklaşım Dergisi**, Mart 1998, s. 2, çevrimiçi, www.yaklasim.com, Erişim Tarihi: 18.10.2018.

³⁸ Danıştay 11. Daire, E. 1970/1468, K. 1971/1882, Ekrem Işık, VUK 16'ncı madde yorumu, "Ölüm Halinde Sürelerin Uzaması" s. 4,

borcuna gecikme zammı uygulanmayacağı ve mirasçiyı zor durumda bırakacak takibatın yapılmayacağı kararını almıştır³⁹. Kanunun aynı maddesinde “... *mükellefin, vadeleri mezkûr süreden sonra gelen vergileri de aynı süre içinde alınır.*” ifadesi yer almaktadır. Yani vadesi beyanname verme süresinden sonra gelen vergiler de beyanname verme süresinde ödenecektir⁴⁰. Mükellefin ölmeden önce, beyan dışı bıraktığı vergiler hakkında re’sen, ikmalen veya idarece tarhiyat yapılabilir. Tarh olunan vergilerin, tahakkuk tarihinden başlayarak 1 ay içinde ödenmesi gerekir. Mirasçılar, AATUHK’un 10’uncu ve 12’nci maddesinde yer alan değerleri teminat⁴¹ olarak gösterirse, ödeme süresi vergi kanunlarında belirtilen taksit zamanına kadar uzatılır. Taksit zamanı geçmiş ise ödeme 3 ay uzatılmaktadır. Ancak mirası ölüm olayından hemen sonra kabul etmiş mirasçılar, kıst dönem beyanname zamanını beklemeden önceki döneme ait kesinleşmiş vergi borcunu belirlenen taksit zamanında ödeyeceklerdir⁴².

Mirasçıların son ödeme tarihi, beyanname verme süresinin son günüdür. Beyanname verme süresi uzamışken kesinleşmemiş olan vergi borcunun ödeme süresi VUK’un 112’nci maddesi gereği uzayacaktır. Ancak kesinleşmiş ama vadesi gelmemiş vergi borcunun ödeme tarihi bu madde gereği öne çekilmiş olacaktır⁴³.

1.5. Cezalar

Toplum düzeninin sağlanması ve sürekliliğinin arzı için bir takım hukuki kurallara ihtiyaç vardır. Hukuk kurallarına uyulması durumunda hayat daha yaşanılabilir hale gelmektedir. Dolayısıyla hukuk kurallarına uyulmaması durumunda devlet desteğiyle bir takım cezai yaptırımlar uygulanmaktadır⁴⁴. Vergi hukukunda da devletin otoritesinin ve kamu düzeninin sarsılmaması, mükelleflerin vergilere karşı direnmemesi ve vergi

http://www.guncelvergikitalari.com/Content/userfiles/new_files/VUK.MADDE-16.pdf, Erişim Tarihi: 19.04.2018.

³⁹ Celal Pamukçu, “Vergi İşlemleri İle İlgili Süreler ve Süreleri Uzatan Haller”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Ocak, 1983, s. 10.

⁴⁰ Erdal, a.e., s. 9.

⁴¹ AATUHK’nin 9’uncu maddesinde düzenlenen teminat ise, kamu alacağının korunması bakımından ilk önlem olmakla birlikte kamu borçlusunun mal varlığına dahil kıymetleri idare isteği üzerine fakat kendi belirlemesi ile borcuna karşılık göstermek suretiyle kamu alacağının güvence altına alınması amacına yönelik bir uygulamadır. Hakan Ay, Tülay Baran, “Kamu Alacaklarının Korunma Yöntemleri ve Bir Değerlendirme”, **Sosyo-ekonomi Dergisi**, 2011, s. 49.

⁴² Kamakgün, a.e., s. 7.

⁴³ Işık, “Ölüm Halinde Sürelerin Uzaması”, s. 5.

⁴⁴ Doğan Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, 9. Basım, Bursa, Ekin Basın Yayın Dağıtım, 2016, s. 1,2.

alacağının tahsili için mükelleflerin kusurlu hareketlerinin niteliğine göre idari veya hürriyeti bağlayıcı cezalar uygulanmaktadır⁴⁵.

Anayasa'nın 38'inci maddesinde ve TCK'nin 20'nci maddesinde cezaların şahsiliği ilkesinden bahsedilmektedir. Bu bakımdan murise ait cezalar mirasçılara intikal etmemektedir⁴⁶. 442 Seri No'lu Tahsilat Genel Tebliğinde⁴⁷ de ölüm halinde idari para cezalarının tahsili hakkında kanunlarda özel bir hüküm bulunmadığı takdirde mirasçılarının verginin cezalarında sorumlu olmadığı ifade edilmiştir. Cezalar, suçu işleyen kişinin tekrar aynı hatayı yapmaması için caydırıcılık niteliği taşımaktadır. Tekrar aynı hatayı işleyemeyecek olan murise ceza kesilmesi mümkün değildir. Bu bağlamda mirasçılar suç teşkil eden fiili kendileri işlemediği için murisin vergi cezalarından sorumlu tutulmayacaklardır⁴⁸.

Vergi cezalarının mükellef ölmeden önce veya öldükten sonra kesinleşmesi mirasçılara farklı olarak yansımamaktadır⁴⁹. Şöyle ki mükellef uzlaşmada olan vergi cezası kesinleşmeden ölürse bu durumda vergi cezası mirasçılara intikal etmemektedir⁵⁰. Aynı şekilde dava aşamasında olan vergi cezası mükellefin ölmesiyle düşmektedir⁵¹. Özetle mükellefe ait vergi cezası ister mükellef ölmeden önce kesinleşsin ister mükellef öldükten sonra kesinleşsin hiçbir durumda mirasçılara geçmemektedir⁵².

VUK'un 332'nci maddesine göre küçük ve kısıtlıların sorumluluğunu alan veli, vasi veya kayyumların vergi cezalarından sorumlu tutulmayacağı ifade edilmiştir. Bu açıdan veli, vasi, kayyumların ölmesiyle vergi cezaları ölümle birlikte düşecek bu durum

⁴⁵ Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, s. 38.

⁴⁶ Kemal Akmaz, "Ölüm Olayının Vergi Alacağına ve Cezasına Etkisi", **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı 90, Mart, 2007, s. 45.

⁴⁷ 12.05.2007 tarihli 26520 sayılı R.G.

⁴⁸ Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, s.247.

⁴⁹ Vefa Hatipoğlu, "Türk Vergi Hukukunda Mirasçılarının, Ölenin Vergi Borç ve Cezalarından Dolayı Sorumluluğu", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 17, Mayıs, 2004, s. 3, çevrimiçi, www.yaklasim.com, Erişim Tarihi: 19.10.2018.

⁵⁰ Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, s. 247.

⁵¹ Danıştay 11. Daire, E.1997/2344, K.1998/1308, **Yaklaşım Dergisi**, VUK, Madde 372, Ölüm, Danıştay Kararları, çevrimiçi, www.yaklasim.com, Erişim Tarihi: 21.04.2018.

⁵² Örnek özelge, Maliye Bakanlığı, B.07.0.GEL.0.66/6676-261/39919 sayılı, 19.09.1997 tarihli özelge, **Yaklaşım Dergisi**, Danıştay Kararları, VUK 372, özelgeler, çevrimiçi, www.yaklasim.com, Erişim Tarihi: 24.04.2018.

küçük ve kısıtlıların ilgilendirmeyecektir. Ancak küçük veya kısıtlıların ölmesi durumunda cezalar ortadan kalkmayacaktır⁵³.

Cezaların mirasçılara intikal etmemesi sadece vergi cezalarında değil resim ve harçlara ait cezalarda da geçerli olmaktadır⁵⁴. Cezalardan sorumlu olmayan mirasçılar, fer'i kamu alacağı niteliği taşıyan, gecikme zammı ve faizi, pişmanlık zammı ve haksız çıkma zamlarından sorumludurlar. Adı geçen zamlar ceza niteliği taşımadığından mirasçılara intikal etmektedir⁵⁵. Ayrıca mirasçılar sadece murisin kendi bünyesinde gerçekleştirmiş olduğu vergi cezalarından sorumlu değildirler. Ancak kendilerine devretmiş ödevleri zamanında yerine getirmedikleri veya eksik yerine getirdikleri durumlarda mirasçılar hisseleri oranında vergi cezalarına muhatap olmaktadır.

Ölüm işi bırakma niteliğinde olduğundan 4 aylık süre içinde vergi dairesine yazılı veya sözlü olarak bildirilmemiş ise VUK'un 352'nci maddesine göre ikinci derecede usulsüzlük cezası mirasçılara kesilir. Vergi harç ve beyannamelerini süresinde vermeyen mirasçılara VUK'un aynı maddesi gereğince birinci derecede usulsüzlük cezası kesilmektedir. Ayrıca defter ve belgeleri ibraz etmeyen mirasçılar, ağır nitelikli vergi ziyayı kabahati işlemiş sayılmaktadır. Bu bakımdan mirasçılara ziyayı uğratılan verginin üç katı kadar vergi ziyayı cezası kesilir. Aynı zamanda VUK 359'uncu maddesi uyarınca on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezası hükmolunmuştur. Mirasçılar kabahatlerinden doğan usulsüzlük cezaları için cezalarda indirim, uzlaşma ve dava açma haklarına sahiptir. Mirasçının usulsüzlük cezalarında indirimden yararlanmak için tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde vergi dairesine başvuruda bulunması gerekir⁵⁶.

VUK mükerrer 355'inci madde gereğince aynı Kanunun 150'nci maddesinde yer alan ölüm ve intikalleri bildirimde bulunma mecburiyetini yerine getirmeyen resmi makamlarla gerçek ve tüzel kişiler cezaya muhatap olmaktadır. Mükerrer 355'inci maddeye göre, birinci sınıf tüccarlar ile serbest meslek erbabı hakkında 1.600 TL, İkinci sınıf tüccarlar, defter tutan çiftçiler ile kazancı basit usulde tespit edilenler hakkında 800 TL, bahsedilmiş bentlerde yazılı bulunanlar dışında kalanlar hakkında 400 TL özel

⁵³ Şahin, a.e., s. 5.

⁵⁴ Karakoç, "Türk Vergi Hukukunda Mirasçılar Sorumluluğu", s. 7.

⁵⁵ Budak, a.e., s. 63.

⁵⁶ Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, s. 262- 264.

usulsüzlük cezası kesilmektedir⁵⁷. Ödevlerini hala yerine getirilmemesi durumunda verilen cezalar bir kat arttırılacaktır⁵⁸.

2. Gelir Vergisi Kanunu'ndaki Düzenlemeler

Vergilemede ölümün etkileri genel itibariyle VUK'ta ifade edilmiştir. GVK'ye tabi mükellefin ölmesinin ardından mirası reddetmemiş mirasçıların gelir vergisi açısından sorumlulukları bu Kanun kapsamında ele alınmıştır. Gelir vergisinin konusu gelirdir. İktisadi anlamda gelir iki teori çerçevesinde ele alınmıştır. Kaynak teorisine göre gelir, kişilerin üretim faktörlerini kullanarak elde ettiği kazançlardır. Üretim faktörleri kullanılmadan elde edilen kazançlar gelir olarak sayılmamaktadır. Bu yüzden milli piyango ve miras yoluyla elde edilen gelirler teoriye göre gelir olarak kabul edilmemektedir⁵⁹. Safi kazanç teorisine göre gelirin nasıl elde edildiğine bakılmamakta ve süreklilik arz edip etmediği önemli olmamaktadır⁶⁰. Türk Gelir Vergisi Kanunu, kaynak teorisinin tanıma uygun olarak elde edilen gelirlere vergi uygulamaktadır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesinde gelir kavramının tanımı, “*gerçek kişilerin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarı olarak*” ifade edilmiştir. Gelirin elde edilmesinde yükümlü olan gerçek kişilerdir. Kişiliğin başlaması, ehliyetleri, kişiliğin sona ermesi gibi konular Medeni Kanun'da yer almaktadır. Medeni Kanun, gerçek kişileri fiil ve hak ehliyetine sahip olmaları konusunda ayırtmıştır. Ancak vergi kanunları gerçek kişilerin sadece vergi ehliyetine sahip olmasına bakmaktadır. Bu bakımdan fiil ehliyetine sahip olmayan bir kişi vergi ehliyetine sahip olmaktadır⁶¹. Dolayısıyla GVK'ye göre yükümlü vergi ehliyetine sahip olan gerçek kişilerdir.

Gelire giren kazanç ve iratlar ilgili Kanununun 2'nci maddesinde açıklanmıştır. Ticari kazançlar, zirai kazançlar, ücretler, serbest meslek kazançları, gayrimenkul

⁵⁷ Bahsedilmiş olan usulsüzlük cezaları miktarı 490 Seri No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinden alınmıştır. http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Yararli_Bilgiler/vergicezaları.pdf. Erişim Tarihi: 22.04.2018.

⁵⁸ Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, s. 200.

⁵⁹ Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, **Türk Vergi Sistemi**, 12. Baskı, Bursa, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2015, s. 3.

⁶⁰ Şenyüz, Yüce, Gerçek, **a.e.**, s. 4.

⁶¹ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.e.**, s. 235,236.

sermaye iratları, menkul sermaye iratları, diğ er kazanç ve iratlar gelirin unsurlarını oluşturmaktadır.

Bahsedilmiş olan kazanç ve iratlardan gelir elde eden mükellefin ölümü halinde mirası reddetmemiş mirasçılara tüm haklar, borçlar ve ödevler geçmektedir. Mirasçıların beyanname verme ödevleri, iş e devam etmeleri halinde yapması gereken işlemler, şirketlerde ortakların ölümü durumunda sorumlulukları Gelir Vergisi Kanunu'nda yer almaktadır.

2.1. Ölüm Halinde Beyannamelerin Verilmesi

Gelir vergisinin, aksine hüküm olunmadıkça vergi mükellefi veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh olunacağı GVK'nin 83'üncü maddesinde ifade edilmiştir. Gelir vergisi, madde göz önünde bulundurulduğu üzere beyana dayalı alınan bir vergidir. Ancak alternatif olarak tevkif yoluyla da gelir vergilendirilmektedir⁶². Gelir vergisinde beyanname çeşitleri yıllık beyanname, muhtasar beyanname ve münferit beyanname olarak ayrılmıştır.

Yıllık beyanname, bir takvim yılı içerisinde gelirin unsurlarından elde edilecek kazanç ve iratların bir araya toplanıp hesaplanmasıyla vergi dairesine bildirilmesine mahsustur. GVK'nin 85'inci maddesi gereği mükellefler, gelir unsurlarına ilişkin elde edilen kazanç ve iratları yıllık beyanname ile verirler. Kanunda aksi hüküm bulunduğu takdirde bu durum geçersiz olacaktır. Yıllık beyanname verecek olanlar aynı Kanun maddesinde belirtilmiştir. Tacirler, çiftçiler, serbest meslek erbapları kazanç elde etmemiş olsa dahi yıllık beyanname vermek zorundadırlar. Şirketlerin faaliyet ve tasfiye zamanlarını kapsamak üzere olan kollektif ve komandit şirket ortakları da yıllık beyanname vermek durumundadırlar.

Ölüm halinde beyanname verme süresi farklılık göstermektedir. Mirası reddetmemiş mirasçıların mükellefin ölüm tarihinden itibaren 4 ay içinde beyanname vermeleri gerekmektedir. Örneğin, 2017 yıllık gelir vergisini 2018 yılı Mart ayının 25'inci akşamına kadar vermesi gereken mükellef, 04.02.2018 tarihinde vefat etmişse, mirasçıların yıllık beyannameyi ölüm tarihinden itibaren 4 ay içinde vermesi

⁶² Öncel, Kumrulu, Çağan, a.e., s. 318.

gerekmektedir. Beyannamenin verildiği tarih aynı zamanda ödeme zamanıdır⁶³. O halde ölen mükellefin yıllık gelir vergisi beyannamesi en geç 04.06.2018 tarihine kadar verilmelidir.

Ölüm işi bırakma olarak sayıldığı için takvim yılının başından ölüm tarihine kadar olan süre de hesap dönemi olarak sayılmaktadır. Kıst hesap dönemi olarak ifade edilen bu dönemde elde edilen kazanç ve iratların beyannamesi, yıllık gelir vergisinin verilme zamanında verilmektedir⁶⁴. Mirasçılar, “Mirasçılara Beyanname Düzenleme Programı” üzerinden kıst dönem beyannamesini elektronik ortamda verebilmektedir⁶⁵. Örneğin, Mart ve Temmuz ayında iki eşit taksitte yıllık gelir vergisinin ödeyecek olan mükellef, 4 Nisan 2018 tarihinde vefat etmiştir. Gelir vergisi beyannamesinin ilk taksitini ödeyen mükellef ikinci taksitini ödeyememiştir. Bu durumda ikinci taksiti ödemekle yükümlü olan mirası reddetmemiş mirasçılardır. Mirasçıların, hem ikinci taksiti hem de 4 Nisan’a kadar elde edilmiş kazanç ve iratların beyanını 4 Ağustos tarihine kadar vermeleri gerekmektedir⁶⁶.

GVK’nin 72’nci maddesine göre mükellef gelecek yıllara ait kira gelirini peşin tahsil ederse, beyanname ilgili gelecek yıl verilecektir. Ancak kira geliri peşin tahsil edildikten sonra mükellef ölmüşse, mirasçılar kira gelirini içinde buldukları yılın geliri sayıp beyannameyi vermek zorundadırlar. Örneğin, 2019 yılı kira gelirini 2018 Ocak ayında tahsil eden mükellef GVK’nin 72’nci maddesi uyarınca beyanını 2019 yılında verebilmektedir. Ancak kira gelirini tahsil ettikten sonra 15 Şubat’ta ölen mükellefin mirasçılarını kira gelirine ait beyannameyi 15 Haziran’a kadar vermelidir. Ödeme,

⁶³ VUK 112’inci madde “*Memleketi terk ve ölüm gibi mükellefiyetin kalkmasını mucip haller dolayısıyla beyan üzerine tarh olunan vergiler, beyanname verme süreleri içinde ödenir.*”

⁶⁴ Ahmet Erol, “Ölüm Halinde Beyan ve Ödeme Süreleri”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 188, Ağustos, 2008, s. 2.

⁶⁵ Vefat eden mükelleflere ait- ölüm tarihinin içinde bulunduğu takvim yılı başından ölüm tarihine kadar olan döneme tekabül eden (GMSİ+ÜCRET+DKİ+MSİ)- kıst dönem beyannameleri (1001 D Kodlu Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesi) <https://ebeyanname.gib.gov.tr/index.html> adresindeki Beyanname Düzenleme Programı (BDP) üzerinden elektronik ortamda verilebilmektedir. Gelir İdaresi Başkanlığı, “Mirasçıların Vergisel Yükümlülükleri Rehberi”, **Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Yayın No: 288**, Ekim/2018, s. 24, http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/yayinlar/2018_MirasVergi.pdf, Erişim Tarihi: 31.10.2018.

⁶⁶ Özel hesap dönemini tamamlamış ve yeni hesap döneminin ardından bir süre sonra vefat eden mükellefin ölüm dolayısıyla vereceği hem özel hesap dönemi beyannamesi hem de kıst dönem beyannamesi aynı sürede verilmektedir. Danıştay 13. Daire, E. 1974/1576, K. 1975/1869, **Yaklaşım Dergisi**, GVK Madde 92, Yıllık Beyannamenin Verilmesi, Danıştay Kararları, çevrimiçi, www.yaklasim.com, Erişim Tarihi: 10.05.2018.

beyannamenin verileceği zaman yapılacaktır. Mirasçılarının teminat göstermesiyle vergiler normal ödeme zamanında ödenebilmektedir⁶⁷.

Ticari⁶⁸ ve serbest meslek kazancı sağlayan mükellefler her üç aylık dönemde elde ettikleri kazançlarının beyannamesini takip eden ikinci ayın 14'üncü akşamına kadar vermek ve 17'nci akşamına kadar da vergiyi ödemek zorundadır. Mükelleflerin vermiş olduğu bu vergi, geçici vergi olarak GVK'nin 120'nci maddesinde ifade edilmektedir. Alınan geçici vergiler yıllık gelir vergisinden indirilmektedir. Kanun maddesine göre işin bırakılması durumunda takip eden dönemler için geçici vergi alınmayacağı ifade edilmiştir. Bu durumda ölüm işi bırakma olarak kabul edildiğinden mükellefin öldüğü zamana denk gelen geçici vergi dönemi için beyanname verilmemektedir. Ölüm tarihinden itibaren 4 ay içinde yıllık gelir vergisi beyannamesi vermek zorunda olan mirasçılar, önceki dönemlerde ölen mükellefin ödemiş olduğu geçici vergileri yıllık beyannameden mahsup etmektedir. Vergilerin mahsup edilmesinin ardından vergi dairesinin fazla vergi tahsil etmesi durumunda fazla olan miktarın geçici vergiye ait olduğu tespit edilirse mirasçı, vergi dairesinden talepte bulunup arta kalan miktarı alma hakkına sahiptir⁶⁹.

Gelir vergisi beyanname çeşitlerinden biri muhtasar beyanamedir. Mükellefin ölümü halinde muhtasar beyannamenin verilmesi ve verginin ödenmesi GVK'de özel olarak belirtilmemiştir. Bu yüzden VUK'un 16'ncı maddesi gereği normal beyanname verme süresine 3 ay eklenerek muhtasar beyanname verilecektir. Ödeme, beyannamenin verildiği tarihte yapılacaktır⁷⁰.

GVK'ye göre dar mükelleflerin ticari ve zirai faaliyetlerden elde ettikleri gelirler münferit beyanname ile değil yıllık gelir vergisi beyannamesi ile verilmektedir. Bu bakımdan dar mükellefin ölümünün ardından mirasçıları beyannameyi ölüm tarihinden itibaren 4 ay içinde vermektedir. Diğer gelir unsurlarından olan menkul sermaye iradı ve

⁶⁷ Mehmet Maç, Tarık Jamali, **Veraset Hibe ve Ölüm**, Denet Yayıncılık, 1999, s. 503.

⁶⁸ Basit usulde vergilendirilen ticari kazanç sahipleri hariç tutulmaktadır.

⁶⁹ Ramazan Cenk, "Mükellefin Ölümü Halinde Mirasçılarının Vergi Hukuku Açısından Sorumlulukları", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 221, Mayıs, 2011, s. 6, çevrimiçi, www.yaklasim.com, Erişim Tarihi: 18.10.2018.

⁷⁰ Sakıp Şeker, "Şahıs Şirketlerinde ve İşletmelerinde İşletme Sahibinin veya Ortakların Ölümü Halinde Dönem Sonu İşlemleri – 1", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 77, Ocak, 1995, s. 4, çevrimiçi, www.vergisorunlari.com.tr, Erişim Tarihi: 18.10.2018.

gayrimenkul sermaye iradından kazanç sağlayan mükellefin ölümünden sonra mirasçılar VİVK’de belirtilen süreler içinde beyanname vermektedir.

2.2. Mirasçılarda İşe Devam Etmesi

VUK 164’üncü maddesine göre ölüm işi bırakma hükmündedir. Ticari, sınai ve zirai faaliyette bulunan mükellefin ölmesi durumunda faaliyette olan işletmenin akıbeti, mirasçılar tarafından belirlenmektedir. Mirası reddetmemiş mirasçılar, murisin ticari faaliyette bulunduğu işletmeyi devam ettirme veya sonlandırma iradesine sahiptirler. Mirasçılarda işe devam etme kararıyla işi sonlandırma kararı alması durumunda vergilendirme işlemleri de farklılık göstermektedir⁷¹.

Ölüm olayında murisin mükellefiyeti düşmektedir. İşe devam etme kararı alan mirasçının mükellefiyeti başlamaktadır. Bu bakımdan mirasçılarda vergi dairesine işe başlama bildiriminde bulunmaları gerekmektedir. VUK 168’inci maddesine göre işe başlamanın bildirimini, işe başlama tarihinden itibaren 10 gün içinde yapılmalıdır. İşe devam etme kararı alan mirasçılarda yükümlülükleri VUK 2001/1 İç Genelgesinde ifade edilmiştir. Genelgeye göre işe devam etme kararı alan mirasçılar, işe başlama bildirimini, mükellefin ölüm tarihinden itibaren 1 ay içinde yapmalıdır⁷².

Hazine ve Maliye Bakanlığı mirasçılarda, murisin mevcut defter ve belgelerini kullanmasını bazı şartlar dahilinde kabul etmiştir. Şartlardan ilki, murisin ölmesiyle faaliyetlerine yönelik olan hesapların kapatılması ve işe devam kararı alan mirasçılarda kendi faaliyetlerine ilişkin yeni bir hesap açmasıdır. İkinci şart ise mirasçılar, hesap döneminin son ayı uygun matbaalara kendi isimlerine defter tasdik ettirmeleridir⁷³. Mirasçılar ayrıca ödeme kaydedici cihazların mali hafızasını değiştirmeden, vergi dairesince bilgileri tespit ettirmesi şartıyla kendi mükellefiyet bilgisini düzelterek ve yeni

⁷¹ Maç, Jamali, a.e., s. 525.

⁷² Say, a.e., s. 4.

⁷³ 2001/1 Sıra No’lu, B.07.0.GEL.0.29/2902-164-27/19519 sayılı VUK İç Genelgesi. Ayrıca T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı Samsun Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü, 97338759-105[2015-04]-29 Sayılı, 02.03.2016 tarihli özelge, www.gib.gov.tr, Erişim Tarihi: 18.10.2018.

levha çıkartarak kullanabilirler⁷⁴. İşe devam etme kararı alınmadığı durumlarda mirasçılardan ödeme kaydedici cihazı kullanmaları mümkün değildir⁷⁵.

Mükellefin ölmesiyle işletme işe devam kararı alan mirasçılara devredilir. GVK 80'inci maddesinde "...Faaliyeti durdurulan bir işletmenin kısmen veya tamamen elden çıkarılmasından doğan kazançlar..." ifadesinde elde edilen kazancın vergilendirme işlemi değer artış kazancı esasına göre yapılacaktır. Kanun maddesinde geçen elden çıkarma terimi yine aynı Kanun maddesinde açıklanmıştır. Konumuzla ilgili kısım, bir ivaz karşılığında devir, temlik işlemleri elden çıkarma olarak ifade edilmiştir. O halde işe devam eden mirasçılara devir eden işletmenin vergilendirilmesi değer artış kazancına göre yapılacaktır.

GVK 81'inci maddesi vergiye tabi olmayan değer artış kazançlarından bahsetmiştir⁷⁶. Ferdi işletme sahibinin ölmesi durumunda kanuni mirasçılardan işletmeyi aynen devralmasında değer artış kazancı hesaplanmayacaktır. Ancak bu durum için bazı şartlar getirilmiştir. İşletmeyi devralan mirasçının kanuni mirasçı olması, işletmenin faaliyetinin sürdürülmesi, kayıtlı değerleriyle işletmenin devralınması gerekmektedir⁷⁷. Bu şartları sağlayan mirasçı işletmenin devralınmasında değer artış kazancına tabi olan vergiyi ödemek durumunda kalmayacaktır.

Mirasçılardan fiiline göre vergilendirme işlemleri farklılık arz etmektedir. Eğer mirasçı tek ise ve işe devam kararı almışsa hesap döneminin başından mükellefin ölümüne kadar olan sürede faaliyetlerin beyannamesi dört ay içinde vergi dairesine beyan edip ödemelidir. Ölen mükellefin ödenmemiş yıllık gelir vergisi borcu varsa kıst dönem

⁷⁴ Özcan Altunkara, "Gelir Vergisi Mükellefinin Ölümü Halinde Mirasçılardan Sorumlulukları", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 212, Ağustos, 2010, s. 4,5, çevrimiçi, www.yaklasim.com, Erişim Tarihi: 20.10.2018.

⁷⁵ 30.09.2017 tarihli, 30196 sayılı R.G., 483 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, www.gib.gov.tr, Erişim Tarihi: 20.10.2018.

⁷⁶ 1. Ferdi bir işletmenin sahibinin ölümü halinde, kanunî mirasçılar tarafından işletmenin faaliyetine devam olunması ve mirasçılardan işletmeye dahil iktisadî kıymetlerin kayıtlı değerleriyle (bilanço esasına göre defter tutuluyorsa bilançonun aktif ve pasifiyle bütün halinde) aynen devir alınması. 2. Kazancı bilanço esasına göre tespit edilen ferdi bir işletmenin bilançosunun bir sermaye şirketine aktif ve pasifiyle bütün halinde devrolunması, devir alan şirketin bilançosuna aynen geçirilmesi ve devredilen ferdi işletmenin sahip veya sahiplerinin şirketten, devir bilançosuna göre hesaplanan öz sermayesi tutarında ortaklık payı alması (Bu ortaklık payını temsil eden hisse senetlerinin nama yazılı olması şarttır.). 3. Kollektif ve adi komandit şirketlerin bu maddenin (2) numaralı bendinde yazılı şartlar dahilinde nev'i değiştirerek sermaye şirketi haline dönüşmesi (Kollektif ve adi komandit şirketlerin şekil değiştirerek anonim şirket haline dönüşmesi halinde şekil değiştiren kollektif ve adi komandit şirketlerin ortaklarının anonim şirketteki ortaklık paylarını gösteren hisse senetlerinin nama yazılı olması şarttır.)

⁷⁷ Şeker, a.e., s. 7.

beyannamesiyle aynı sürede beyan edilip ödenmesi gerekmektedir. İşe devam kararı alan kanuni mirasçı işletmenin kayıtlı değerleriyle faaliyete devam ederse bu durumda değer artış kazancı hesaplanmayacaktır.

Kanuni mirasçılarının birden çok olması ve işe devam kararının toplu olarak alınması durumunda adi ortaklık meydana gelmektedir. Devir işlemlerinden dolayı değer artış kazancı hesaplanmamaktadır. Mükellefin ölüm tarihi ile mirasçılarının işe devam kararı alma arasındaki sürede mirasçılarca faaliyette bulunulmuş ise aradaki süre zarfında adi ortaklık faaliyeti gösterildiği varsayılarak vergilendirme yapılmaktadır⁷⁸. Kanuni mirasçılardan birkaçının faaliyeti durdurulmuş işe devam etmek istememesi ve hisselerini mirasçılara veya başka kişilere devretmesi ya da satması durumunda ortaya çıkan kazancın değer artış kazancı olarak vergilendirilmesi gerekmektedir⁷⁹. Mirasçılarının işe devam kararı alması ve faaliyete devam ettiği esnada işletmenin bir kısmını veya tamamını satması durumunda elde edilen kazanç ticari kazanç hükümlerine göre vergiye tabi olacaktır (GVK, md. 80).

Adi ortaklık hükümleri Borçlar Kanunu'nun 620 ve 649'uncu maddeleri arasında ele alınmıştır. Kanunun 639/2'nci maddesine göre adi ortaklık sözleşmesinde faaliyetin mirasçılarca sürdürülmesine dair bir hüküm yoksa bu durumda ortaklardan biri ölmüşse ortaklık sona ermektedir. Ortak, sözleşmede ölümüyle hisselerini mirasçılara devretmişse ve işe devam söz konusuysa vergilendirme işlemi yapılmayacaktır. Adi ortaklık durumunda mirasçının ticari kimliği yoksa ilk önce ticari kimlik tesis etmesi gerekmektedir. Hesap dönemi başıyla mükellefin ölüm tarihi arasındaki faaliyetleri dört ay içinde beyan etmesi gerekir. Mirasçı mükellefin dönemine ait zararları kendi mükellefiyetini başlattığı hesap döneminden mahsup edemez. Zararın kıst dönemde mi yoksa normal hesap döneminde mi olduğu tespit edilir. Mirasçının beyanname vereceği zaman ise zarar, ait olduğu hesap döneminde düşürülür⁸⁰. Adi ortaklık şeklinde faaliyet gösteren mirasçılarının bazıları hisselerini diğer mirasçılara veya üçüncü kişilere satarsa bu satıştan elde edilen kazanç ticari kazanç kapsamında vergilendirilecektir. Mirasçılarının bir

⁷⁸ Ayşe Yiğit Şakar, "Gelir Vergisi Kanunu Açısından Ferdi İşletme Sahibinin Ölümü Halinde Devir İşleminin Vergilendirilmesi", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 212, Ağustos, 2010, s. 4.

⁷⁹ T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Gelir Grup Müdürlüğü, B.07.1.GİB.4.07.16.01-GVK-2010/129-366 Sayılı, 24.11.2011 tarihli özelge, www.gib.gov.tr, Erişim Tarihi: 20.10.2018.

⁸⁰ Maç, Jamali, **a.e.**, s. 534.

kısmı hisselerini diğer varislere devretmesi durumunda değer artış kazancına tabi vergilendirme yapılacaktır⁸¹.

Kollektif şirketlerde ortaklardan birinin ölümü Türk Ticaret Kanunu'nun⁸² 253'üncü maddesine göre şirket sözleşmesinde ortaklardan birinin ölmesinde mirasçılarının kollektif sıfatıyla işe devam edeceği hükmü varsa diğer ortaklar mirasçının işe devam etme isteği karşısında bu durumu kabul etmek zorundadırlar. Ancak mirasçı, kollektif sıfatıyla şirkette kalmak istemiyorsa komanditer olarak kalmayı şirkete önerebilir. Diğer ortaklar bu durumu kabul etme veya reddetme yetkisine sahiptir. Anlaşılabacağı üzere, kollektif şirkette ortaklardan birinin ölmesi durumunda mirasçılar kollektif veya komanditer sıfatıyla işe devam edebilir. Şirketin mirasçılara devri esnasında GVK genel hükmü gereğince kayıtlı değerlerle intikal etmesi durumunda değer artış kazancı hesaplanmayacaktır (GVK,md. 81/1). Ancak işe kollektif ortak olarak devam kararı alan mirasçı ölüm tarihi ile hesap döneminin sonu arasındaki süreçte elde ettiği karın hissesine düşen miktarını ticari kazanç olarak beyan etmesi gerekmektedir. Komanditer ortaklar ise bu ara dönemde elde ettiği karı GVK madde 75/2'e göre menkul sermaye iradı olarak beyan etmek durumundadır⁸³.

2.3. Cezalar

Mükellefin ölmesiyle mirası reddetmemiş mirasçılara tüm hak ve ödevler geçerken, cezalar mirasçılar intikal etmemektedir. Ancak tüzel kişiliğe sahip bir işletmeye kesilen cezanın tahsili işletmenin mal varlığından temin edilemiyorsa, cezadan kanuni temsilciler sorumlu olmaktadır. Örneğin, limited şirket adına kesilen ceza tüzel kişinin mal varlığından tahsil edilemiyorsa, ceza şirketin müdüründen veya sermaye ortaklarından tahsil edilir⁸⁴. Adli ve idari para cezalarından 6183 sayılı Kanun gereği ortaklar sorumlu tutulmuştur. Ortaklardan birinin ölmesiyle tüzel kişiliğe kesilen ceza düşmeyecektir. Mirası reddetmemiş mirasçılara ceza intikal etmiş olacaktır⁸⁵.

⁸¹ T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Gelir Grup Müdürlüğü, B.07.1.GİB.4.34.19.02-019.01-1220 Sayılı, 08.08.2011 tarihli özelge, www.gib.gov.tr, Erişim Tarihi: 20.10.2018.

⁸² 13.01.2011 tarihli 27846 sayılı R.G.

⁸³ Maç, Jamali, **a.e.**, s. 536.

⁸⁴ A.y.

⁸⁵ 12.05.2007 tarihli, 26520 sayılı R.G., 442 Seri No'lu Tahsilat Genel Tebliği, www.gib.gov.tr, Erişim Tarihi: 20.10.2018.

2.4. İstisnalar

2.4.1. Mükellefin Ölümünde Mirasçılara Verilen Tazminat ve Yardım İstisnası

Gelirin unsurlarından olan ücret, ilgili Kanunun 61'inci maddesinde “*işverene tabi belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir*” şeklinde tanımlanmıştır. Hizmet erbabının, işverene bağımlı olarak kısıtlı sürede veya süre kısıtlaması olmadan iş yapmayı, işverenin de iş karşılığında ücret ödemeyi kabul ettiği sözleşmeye hizmet sözleşmesi denmektedir (B.K., md. 393). Borçlar Kanunu'na göre birçok durumda sözleşme sona erer. Bunlardan biri de işçinin ölümüdür. Borçlar Kanunu'nun 440'ncı maddesi uyarınca işçinin ölümüyle sona eren sözleşme sonucunda, işveren işçinin sağ olan eşine ve ergin olmayan çocuklarına veya bakmakla sorumlu olduğu kişilere belli bir ödeme yapmaktadır. İşveren bu ödemeleri vermek zorundadır. Zorunlu olan bu ödemelerin yanı sıra bazı iş yerlerinde ölen işçinin yakınlarına ölüm yardımı yapılmaktadır⁸⁶. İşçilerin yakınlarına verilen tazminat ve yardımlar GVK'nin 25/1 maddesi uyarınca gelir vergisinden müstesna tutulmuştur⁸⁷. Ayrıca 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu'nun⁸⁸ geçici 20'nci maddesinde belirtilen sandıklardan ödenen dul ve yetimlere verilen aylıklar GVK'nin 23/11'nci maddesince vergiden istisna edilmiştir.

2.4.2. Telif Kazancı İstisnası

GVK'nin 2'nci maddesine göre gelirin unsurlarından biri serbest meslek kazancıdır. Aynı Kanunun 65'inci maddesinde serbest meslek faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan kazancın serbest meslek kazancı olduğu ifade edilmiştir. Bir faaliyetin serbest meslek kazancı olması için sermayeden çok şahsi çalışmalara, mesleki bilgiye ve uzmanlığa dayanması gerekirken, ticari mahiyette olmaması gerekmektedir. Serbest meslek faaliyetinde bulunan kişi, işverene tabi olmamalı ve işlerini kendi sorumluluklarında yürütmelidir.

⁸⁶ Resul Kurt, “Ölüm Yardımıyla SSK Primi ve Vergi”, **Dünya Gazetesi**, 06.07. 2018, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/olum-yardiminda-sgk-primi-ve-vergi/421472>, Erişim Tarihi: 31.10.2018.

⁸⁷ Kanun maddesine ilişkin B.07.1.GİB.0.60/6000-2505 sayılı, 12.02.2009 tarihli özelge, www.gib.gov.tr, Erişim Tarihi: 31.10.2018.

⁸⁸ 29.07.1964 tarihli 11779 sayılı R.G.

Eser niteliğinde⁸⁹ olan kazançlar, serbest meslek kazançlarından istisna edilmiştir. İstisnanın amacı, sanatsal, kültürel ve bilimsel çalışmaları desteklemek ve teşvik etmektir⁹⁰. Aynı zamanda bahsedilen çalışmaları icra edenleri vergilendirme işlerinin karmaşasıyla uğraştırmamaktır⁹¹. GVK 18'inci maddesinde istisnadan yararlanacak konular belirtilmiştir. “*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 ihitira beratları...*”⁹² serbest meslek kazancı istisnasından yararlanacak faaliyetlerdir. Bahsedilen eserlerin sahipleri ve onların kanuni mirasçıları bu eserleri satar veya eser üzerindeki haklarını kiralar ve devredelerse serbest meslek kazancı olarak vergilemeye tabi olmayacaklardır. Yapılan çalışmaların süreklilik arz etmemesi istisna durumunu ortadan kaldırmayacaktır. Eser sahipleri istisnadan yararlanmak için eser niteliği taşıyan yapıtlarını ilgili mercilere kayıt ve tescil ettirmek zorundadırlar⁹³. Eğer eseri meydana getiren kişi kayıt ve tescil etmeden ölmüşse bu sorumluluk kanuni mirasçılara geçecektir. İstisnadan yararlanmak için Kanun maddesinde tam mükellef ve dar mükellef ayrımı yapılmadığından dar mükellefler ve kanuni mirasçıları istisnadan faydalanacaklardır⁹⁴. Eser sahipleri ya da kanuni

⁸⁹ 13/12/1951 tarihli, 7981 sayılı R.G. yayımlanan Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu'nun 1/B maddesine göre eser, Sahibinin hususiyetini taşıyan ve ilim ve edebiyat, musiki, güzel sanatlar veya sinema eserleri olarak sayılan her nevi fikir ve sanat mahsulleridir. Fikir ve sanat eserlerinin çeşitleri 2. Maddede ilim ve edebiyat eserleri, 3. Maddede musiki eserleri, 4. madde de güzel sanat eserleri ve 5. Maddede sinema eserleri olarak sınıflandırılmıştır.

⁹⁰ Danıştay 4. Daire E.1999/1346, K.1999/5194, **Yaklaşım Dergisi**, GVK, Madde 18 serbest meslek kazancı istisnası, Danıştay Kararları, www.yaklasim.com, Erişim Tarihi: 20.10.2018.

⁹¹ Ahmet Erol, “Telif Hakları Kazançlarının Vergilendirilmesi”, **Yaklaşım Dergisi**, Aralık, 2002, s. 1, çevrimiçi, www.yaklasim.com, Erişim Tarihi: 20.10.2018.

⁹² Gelir Vergisi Kanun Tasarısında istisnaya dahil olacak faaliyetler daha geniş olarak ifade edilmiştir. Hat, gravür, minyatür, tezhip, ebru, mevcut bir yazılımı değiştiren veya geliştirenler dahil bilgisayar yazılımları, tercüme yorum, eğitim, kültür ve belgesel nitelikli filmler, yazılı kareografi eserleri ilgili kanun maddesine ek olarak yer almaktadır. http://archive.ismmmo.org.tr/docs/Duyuru/GVK_TASLAK_TASARI.pdf, Erişim Tarihi: 22.10.2018.

⁹³ T.C. Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı, “Serbest Meslek Kazancı Elde Eden Mükellefler İçin Vergi Rehberi”, 2018, s. 6, http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/2018_serbestmeslek.pdf, Erişim Tarihi: 20.10.2018.

⁹⁴ İmdat Türkay, “Gelir Vergisi Kanunu’nda Yer Alan Telif Hakkı ve İhtira Beratı Kazancı İstisnası Uygulaması – 1”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 265, Ekim, 2010, s. 1, çevrimiçi, www.vergisorunlari.com.tr, Erişim Tarihi: 20.10.2018.

mirasçılarının eserleri satmaları, kiralamaları sonucunda elde edilen gelir hiçbir sınırlamaya tabi olmadan vergiden istisna edilmiştir⁹⁵. Eser sahibinin kanuni mirasçıları bir veya daha fazla ise istisna bir kez uygulanır⁹⁶.

Serbest meslek kazancının özelliği gereği kişi çalışmalarını işverene tabi olmadan yerine getirmelidir. Aksi durumda işverene tabi olarak çalışılmasında elde edilen kazanç ücret olacaktır. Bu durumda istisna kapsamına girmemektedir⁹⁷. İstisna kapsamında değerlendirilecek olan çalışmalar ticari veya zirai bir işletmenin bilançosuna dahil ise çalışmalar kiralanıyor veya satılıyorsa buradan elde edilen kazanç ticari ya da zirai bir kazançtır. Bu bağlamda vergilendirme işlemi ticari veya zirai kazanç esaslarına göre yapılacak, telif hakkı istisnası söz konusu dahi olmayacaktır⁹⁸.

Eser sahipleri ve kanuni mirasçıları dışında kalan gerçek veya tüzel kişilerin telif hakları ve ihtira beratlarını elden çıkarması sonucunda doğan kazanç GVK 80/3 maddesine göre değer artış kazancı kapsamında vergilendirilecektir. Telif haklarının kiraya verilmesi GVK 70/6 maddesine göre gayrimenkul sermaye iradidir. Ancak eser sahipleri ve kanuni mirasçıları kiralamalarından doğan kazancın serbest meslek kazancı olduğu özel olarak ifade edilmiştir.

3. Katma Değer Vergisi Kanunu'ndaki Düzenlemeler

Harcamalar üzerinden alınan en kapsamlı vergi olan KDV'nin konusu ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyeti sınırlarında yapılan her türlü mal teslimi, hizmet ifası ve ithalattır. Ticari, zirai, sınai ve serbest meslek faaliyeti içindeki malın teslimi, hizmet ifası ve ithalatla Katma Değer Vergisi Kanunu'na⁹⁹ göre vergiyi doğuran olay meydana gelmektedir. KDV mükellefi olan gerçek kişinin ölmesiyle murise ait malların ivazsız bir şekilde mirasçılara intikali KDV'nin konusuna girer mi? sorusu akıllara gelmektedir. Bir malın mirasçılara intikali karşılıksızdır ve bu durumda KDV oluşmamaktadır. Ancak

⁹⁵ 18.03.1986 tarihli, 19051 sayılı R.G. 149 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği, www.gib.gov.tr, Erişim Tarihi: 20.10.2018.

⁹⁶ Cihan Duru, "Gelir Vergisine Tabi Olan Sınırlı Aynî, Ticari, Sınai Ve Fikri Haklar", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 13, Nisan- Haziran, 1984, s. 27, çevrimiçi, www.vergisorunlari.com.tr, Erişim Tarihi: 20.10.2018.

⁹⁷ 19.02.1999 tarihli, 23616 sayılı R.G. 221 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği, www.gib.gov.tr, Erişim Tarihi: 20.10.2018.

⁹⁸ Duru, a.e., s. 21.

⁹⁹ 02.11.1984 tarihli 18563 sayılı R.G.

KDV mükellefi olan bir işletmenin sahibinin malının intikali KDV'yi doğurmaktadır¹⁰⁰. KDV mükellefi olan murisin faaliyetlerinin farklı ortaklıklarda olması veya bireysel olarak faaliyet yürütmesinde malların intikalinin KDV açısından vergilendirilmesi farklı olmaktadır.

3.1. Beyanname Verme ve Ödeme

KDV'de mükellefler Kanunda aksi hüküm olmadığı sürece vergiyi yazılı beyanları üzerine tarh ettirir (KDVK, md,40). Mükellefler beyannameleri vergilendirme dönemini takip eden ayın 24'üncü akşamına kadar vermeleri gerekmektedir (KDVK, md, 41). Beyanname mükellefin iş yerinin bağlı olduğu vergi dairesine verilmektedir¹⁰¹. Ölüm halinde KDV beyannameleri mirası reddetmemiş mirasçılar tarafından verilir. Ölüm halinde beyannamenin verilmesi KDVK'de özel olarak belirtilmemiştir. Bu durumda VUK'un 16'ncı maddesi gereğince normal beyan süresine üç ay eklenerek KDV beyanamesi verilmektedir. Örneğin 4 Nisan'da vefat eden mükellefin KDV beyanamesi mirasçılar tarafından 24 Ağustos akşamına kadar verilmesi gerekmektedir. Verginin ödenmesi hususunda bir açıklama olmadığından VUK 112'nci maddesine göre ödeme beyanname verme zamanında yapılmaktadır.

3.2. Ferdi İşletme Sahibinin Ölümünden Sonra KDV Hesaplanması

Ferdi işletme sahibi mükellefin ölümünden sonra işletmenin kanuni mirasçılar tarafından kayıtlı değerlerin aynen devralınarak işe devam edilmesi durumunda değer artış kazancı hesaplanmayacağı GVK 81'inci maddesinde ifade edilmiştir. Bu Kanun maddesiyle işe devam kararı alan kanuni mirasçılara kolaylık sağlanmıştır. Ferdi işletme sahibi gerçek kişinin ölümünden sonra işletmeye dahil tüm mal varlıklarının mirasçılara intikali KDVK'ye göre teslim¹⁰² olarak kabul edilmiştir¹⁰³. Ancak KDVK 17/4 maddesinde GVK 81'inci maddesinde ifade edilen işlemlerden KDV alınmayacağı yer

¹⁰⁰ Maç, Jamali, a.e., s. 550.

¹⁰¹ Şenyüz, Yüce, Gerçek a.e., s. 300.

¹⁰² KDVK md.2, Teslim, bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesidir. Bir malın alıcı veya onun adına hareket edenlerin gösterdiği yere veya kişilere tevdi teslim hükmündedir. Malın alıcıya veya onun adına hareket edenlere gönderilmesi halinde, malın nakliyesinin başlatılması veya nakliyeciyi tevdi edilmesi de mal teslimidir.

¹⁰³ Budak, a.e., s. 88.

almıştır. Bu bakımdan ferdi işletmenin kanuni mirasçılara intikali sırasında, GVK 81'inci maddesinde sayılan diğer şartların sağlanmasıyla KDV alınmayacaktır.

Ferdi işletme sahibinin ölümünün ardından mirasçılarının tamamı işe devam etme kararı alabilir. Bu durumda mirasçılar, miras hisseleri oranında bir adi ortaklığın ortakları olarak işe devam edeceklerdir¹⁰⁴. İşe devam kararı alan mirasçılarının işletmedeki tüm mal varlıklarının devri işlemlerinden KDVK 17/4 maddesi gereği KDV hesaplanmayacaktır¹⁰⁵. Aynı maddede “...işlem sonunda faaliyetini bırakan, bölünen veya infisah eden mükelleflerce yüklenilen ve indirilemeyen vergilerin, faaliyete başlayan veya devir ve bölünme sonrasında devredilen veya bölünen kurumların varlıklarını devralan mükellefler tarafından mükerrer indirim yol açmayacak şekilde indirim konusu yapılacağı hükme bağlanmıştır.” ifadesi yer almaktadır. Bu bakımdan “işlem sonunda faaliyeti bırakan” ifadesi mükellefin ölmesinin işi bırakma olduğu hükmüyle değerlendirilip indirim yapamayan murisin indirim hakkı mirasçılara geçeceği anlaşılmaktadır¹⁰⁶.

Kanuni mirasçılar ferdi işletmenin devam etmemesi yönünde karar alabilir. Bu durumda tıpkı mükellefin işi bırakması sonucunda yapılan vergilendirme işlemleri mirasçılara uygulanacaktır¹⁰⁷. Mirasçılar ticari işletmeyi devam ettirmeme kararı aldığı anda işletmeye dahil tüm mal varlıklarını işletmeden çekecektir. Bu işlem sonucunda VUK 267'nci maddesi gereği çekilen mal varlıkları üzerinden emsal bedel uygulanarak fatura düzenlenecek ve ölen kişi adına ticari kazanç elde edildiğinden KDV hesaplanacaktır¹⁰⁸. İşe devam etme kararı almayan mirasçılar ticari işletmedeki tüm mal varlıklarını aktif ve pasif ile birlikte bir bütün olarak satması durumunda KDV'ye tabi olmayacaktır. Sadece işletmeye dahil mal varlıkların satılması halinde de mirasçılarının

¹⁰⁴ Mehmet Maç, **KDV-6, E- Kitap**, 17. Madde, <http://www.denet.com.tr/tr/kdv6.php>, Erişim Tarihi: 27.05.2018.

¹⁰⁵ Hüseyin Tokay, “İşletme Sahibinin Ölüm Halinde KDV Uygulaması”, **Yaklaşım Dergisi**, Ağustos, 1997, s. 3, çevrimiçi, www.yaklasim.com, Erişim Tarihi: 21.10.2018.

¹⁰⁶ Maliye Bakanlığı, 62951 Sayılı, 21.09.1994 tarihli özelge, **Yaklaşım Dergisi**, Danıştay kararları, KDVK, Md. 17, özgelgeler, çevrimiçi, www.yaklasim.com, Erişim Tarihi: 26.05.2018.

¹⁰⁷ Maç, Jamali, **a.e.**, s. 84.

¹⁰⁸ Kemal Akmaz, “Ölüm Olayının Katma Değer Vergisi Bakımından Doğurduğu Sorun ve Sonuçlar”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 59, Haziran, 2008, s. 3, çevrimiçi, www.yaklasim.com, Erişim Tarihi: 21.10.2018.

kazançlarından KDV alınmayacaktır. Söz konusu satış işlemlerinden KDV hesaplanmamasının sebebi, servetin paraya çevrilmesidir¹⁰⁹.

Ferdi işletme sahibinin ölmesinin ardından mirasçılarının bir kısmı işe devam karar alırken bir kısmı paylarına düşen haklarını işletmeden mal olarak alabilir. İşletmeye dahil malların ortaklara verilmesi durumunda ticari kazanç ortaya çıkmaktadır. Böylece işe devam etmeyen mirasçılar KDV'ye tabi olmaktadır¹¹⁰.

GVK 81/2'nci maddesinde bilanço esasına dayalı ferdi işletmenin sermaye şirketine bilançosunun aynen devredilmesi durumunda değer artış kazancı hesaplanmayacağı ifade edilmiştir. Bu bakımdan kanuni bir mirasçının kazancı bilanço esasına dayalı ferdi işletmeyi anılan Kanunda şartların sağlanarak sermaye şirketine devrinde KDV hesaplanmayacaktır. Ferdi işletmenin devir tarihinden itibaren indiremediği devreden KDV sermaye şirketi tarafından indirilebilir¹¹¹. Tek mirasçı ferdi işletmeyi devam kararı aldıktan bir süre sonra işletmenin faaliyeti devam ederken kısmen veya tamamen satması durumunda GVK 80'inci maddesinin son fıkrası gereği elde edilen kazanç ticari kazanç sayılacaktır. Bu bakımdan KDV hükümleri uygulanacaktır.

3.3. Adi Ortaklıkta Ortaklardan Birinin Ölmesi Durumu

Tüzel kişiliği olmayan adi ortaklıklarla ilgili hükümler Borçlar Kanunu'nda düzenlenmiştir. Adi ortaklıklar, KDV açısından işletme olarak değerlendirilir ve bağlı buldukları vergi dairesine mükellefiyetlerini tesis ettirmekle yükümlüdürler. Ortaklık adına düzenlenen KDV beyannamesi ortaklardan birinin imzasıyla verilmektedir¹¹². Verginin ödenmesinde ortaklardan herhangi biri KDVK 44'üncü maddesi gereği müteselsilen sorumludur. Borçlar Kanunu'nun 639'uncu maddesinde sözleşmede ortaklığın mirasçılarca sürdürüleceğine dair hüküm yoksa ortaklığın sona ereceği ifade edilmiştir. Aksi durumda kanuni mirasçılarının işe devam etme kararı almasıyla ortaklık

¹⁰⁹ Budak, a.e., s. 90.

¹¹⁰ Budak, a.e., s. 91.

¹¹¹ Maliye Bakanlığı, B.07.1.GİB.4.06.18.02-32229-7839-73 sayılı, 15.02.2011 tarihli özelge, **Yaklaşım Dergisi**, Danıştay kararları, KDVK, md. 17, özelgeler, çevrimiçi, www.yaklasim.com, Erişim Tarihi: 26.05.2018, Danıştay 11. Daire E.1998/4062, K.1999/1604, 27.04.1999 tarihli karar, “ Devredilen ferdi işletmenin aktif ve pasifleriyle birlikte bir bütün olarak sermaye şirketine aktarılması devredilen öz sermaye ile karşılığında alınan hisse değerleri arasında fark olsa da devir işlemi KDV'den istisnadır”, **Yaklaşım Dergisi**, Danıştay Kararları, çevrimiçi, www.yaklasim.com, Erişim Tarihi: 21.10.2018.

¹¹² KDV Genel Uygulama Tebliği, s. 8, www.gib.gov.tr, Erişim Tarihi: 21.10.2018.

devam edecektir. Adi ortaklığın devamında KDV'nin hesaplanması Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin¹¹³ adi ortaklıklarda vergileme başlığında açıklanmıştır.

Mirasçılardan işe devam etme kararı almasıyla bir nevi ortaklığın devri işlemi söz konusudur. İlgili tebliğde hisselerin ortaklığı devam edecek şekilde devredilmesinde KDV uygulanmayacağı ifade edilmiştir. Bu bakımdan mirasçılar işe devam kararı alarak ortaklığı sonlandırmamaktadır. Böylece KDV devir işlemlerinden alınmayacaktır. Ferdi işletmenin devrinde birden fazla mirasçının bulunması ve hepsinin işe devam kararı almasıyla adi ortaklık oluşmaktadır¹¹⁴. Adi ortaklık şartlarına göre değerlendirilecek olan bu işletmede işe devam kararı alan tüm mirasçılardan birkaçı hisselerini devretme kararı alabilirler. Mirasçılardan, hisselerini ortaklık sona ermeyecek bir şekilde diğer ortaklara veya başka kişilere devretmeleri durumunda ortaklık sayısı dışında başka bir değişiklik bulunmuyorsa KDV hesaplanmayacaktır. Eğer hisseler adi ortaklıktaki ortaklardan birine devredilmişse devralan ortak, gider pusulası düzenlemek zorundadır¹¹⁵.

İki kişili bir adi ortaklıkta bir mirasçının hisselerini diğer mirasçıya devretmesi durumunda ortak sayısı bire düşerek adi ortaklık ferdi işletmeye dönüşecektir¹¹⁶. Ortaklığın son bulmasına sebep olan bu devir işlemlerinde hisseleri devralan mirasçı adına adi ortaklığın tüm mal varlığı adına fatura düzenlenerek KDV hesaplanmaktadır¹¹⁷. Hesaplanan KDV adi ortaklık adına verilecek son KDV beyannamesinde beyan edilir. Tüm mal varlığını üzerine alan mirasçı kendi işletmesinde beyan edilen KDV'yi indirim

¹¹³ 26.04.2014 tarihli 28983 sayılı R.G.

¹¹⁴ T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Gelir Grup Müdürlüğü, B.07.1.GİB.4.07.16.01-GVK-2010/129-366 Sayılı, 24.11.2011 tarihli özelge, www.gib.gov.tr, Erişim Tarihi: 21.10.2018.

¹¹⁵ Akmaz, "Ölüm Olayının Katma Değer Vergisi Bakımından Doğurduğu Sorun ve Sonuçlar", s. 4.

¹¹⁶ T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Gelir Grup Müdürlüğü, B.07.1.GİB.4.34.19.02-019.01-1220 Sayılı, 08.08.2011 tarihli özelge, www.gib.gov.tr, Erişim Tarihi: 21.10.2018.

¹¹⁷ Danıştay 9. Daire, E. 1992/5624, K. 1993/1542, 12.04.1993 tarihli karar, iki kişilik ortaklıkta E.T' nin işletmenin faaliyeti devam ederken hisselerinin diğer ortak olan M.A.T ye bırakmasında "adi ortaklıktaki (E.T.)'nin hissesini (M.A.T.)'na devretmesi sebebiyle ortaklığın 31.12.1989 tarihinde sona erdiği, devir tarihi itibarıyla ticari işletmede mevcut emtia stokunun 842.500.000 lira tutarında olduğu, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1.maddesi, Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 80. maddesinin son fıkrası hükmü ve 25 nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin -c- bölümündeki açıklamalar gereğince, adi ortaklık tarafından devir işlemi ile ilgili olarak (M.A.T.)adına 842.500.000.- lira tutarındaki emtia için fatura tanzim edilmesi ve bu meblağ üzerinden katma değer vergisi hesaplanıp ortaklığın son dönem beyannamesi olan Aralık-1989 beyannamesinde gösterilmesi gerekirken...", **Yaklaşım Dergisi**, Danıştay Kararları, çevrimiçi, www.yaklasim.com, Erişim Tarihi: 21.10.2018.

konusu yapma hakkına sahiptir¹¹⁸. Benzer bir durum ortaklardan bazılarının diğer ortaklara veya başka kişilere hisselerini ortaklık sona erecek şekilde devretmesinde de söz konusudur. Şöyle ki bir ortak (mirasçı) hisselerini başka ortağa veya üçüncü kişiye devretmesi durumunda teslim edilen toplam mal değeri üzerinden KDV hesaplanacağı KDV Genel Uygulama Tebliğinde ifade edilmiştir. Yukarıda belirtildiği gibi ortaklarca fatura düzenlenir ve adi ortaklığın son KDV beyannamesinde beyan edilmektedir. Hisseleri devralan ortaklar gerekli hükümler çerçevesinde beyan edilen KDV'yi indirim konusu yapabilmektedir. Adi ortaklık faaliyeti sürdürürken mirasçılardan bir kısmının hisselerini diğer mirasçılara veya üçüncü şahıslara satmaları durumunda elde edilen kazanç ticari kazanç olacaktır. Bu durumda KDV hesaplanması gerekecektir¹¹⁹.

KDVK'nin 29/2'nci maddesinde bir vergilendirme dönemine ait indirilecek KDV'nin hesaplanan KDV'den fazla olmasında aradaki fark sonraki dönem devredilir. Ancak adi ortaklıklarda ortaklığın feshedilmesi durumunda ortakların ayrı ayrı mükellefiyetleri olduğu için adi ortaklığa ait devreden KDV, ortakların her biri için indirilecek KDV olması mümkün değildir¹²⁰. Aynı zamanda bahsi geçen Kanun maddesi gereğince devreden KDV'nin mirasçılara iadesi de söz konusu olamaz. Bu bağlamda devreden KDV'nin gider olarak yazılması hususu akıllara gelmektedir¹²¹. Mükellefin üzerinde yük kalmayacak olan verginin kurumlar ve gelir vergisinde gider olarak yazılmasını engellemek amacıyla düzenlenen KDVK'nin 58'inci maddesi verginin gider olarak yazılmasını önlemiştir. Ancak mükellefin üzerinde yük olarak kalacak verginin gider veya maliyet unsuru olarak yazılmasına izin verilmiştir¹²².

Adi ortaklık halinde işe devam eden mirasçıların işletmeyi bir sermaye şirketine devretmesi konusunda KDV açısından vergileme söz konusu değildir. Verilmiş olan bir özalgede adi ortaklıklar şahıs şirketi olarak değerlendirildiğini bu bakımdan GVK

¹¹⁸ Bülent Sezgin, "Adi Ortaklık Hisse Devirlerinin KDV Kanunu Karşısındaki Durumu", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 98, 2010, s.200.

¹¹⁹ Maliye Bakanlığı, B.07.0.GEL.0.80/90-991/16170 Sayılı, 11.03.1993 tarihli özelge, **Yaklaşım Dergisi**, Danıştay kararları, KDVK, md.. 17, özalgeler, çevrimiçi, www.yaklasim.com, Erişim Tarihi: 26.05.2018.

¹²⁰ Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı, B.07.1.GİB.4.41.15.01-KDV-2011/31-59 sayılı, 05.03.2012 tarihli özelge, www.gib.gov.tr, Erişim Tarihi: 21.10.2018.

¹²¹ Gökhan Kayar, "Adi Ortaklığın sona ermesi halinde Devreden KDV'nin Durumu", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 204, Aralık, 2009, s. 3, çevrimiçi, www.yaklasim.com, Erişim Tarihi: 26.05.2018.

¹²² KDV Genel Uygulama Tebliği, s. 253.

81/2'nci maddesi gereği işletmenin tüm aktif ve pasifiyle aynen sermaye şirketine devrinde KDVK 17/4'üncü maddesi uyarınca KDV hesaplanmayacağı ifade edilmiştir¹²³.

3.4. Kollektif ve Komandit Şirketlerde Ortaklardan Birinin Ölmesi Durumu

Türk Ticaret Kanunu 153'üncü maddesinde kollektif şirketin tanımı yapılmıştır. *“Kollektif şirket ticari bir işletmeyi bir ticaret unvanı altında işletmek amacıyla, gerçek kişiler arasında kurulan ve ortaklarından hiçbirinin sorumluluğu şirket alacaklılarına karşı sınırlanmamış olan şirkettir”* ifadesiyle açıklanmıştır. Aynı Kanunun 124'üncü maddesinde kollektif ve komandit şirketlerin şahıs şirketi olduğu ifade edilmiştir. GVK 37'nci maddesi kollektif ortakların ve komandite ortakların ortaklık karından elde ettiği payları ticari kazanç olarak kabul etmiştir. GVK'nin 65'inci maddesinde kollektif, adi komandit ve adi şirketlerin serbest meslek faaliyeti sonucunda elde ettikleri kazançlar, serbest meslek kazancı olarak ifade edilmiştir. Her iki kazanç türü KDVK 1'inci maddesinde ifade edilen KDV'nin konusuna girmektedir. Bu bakımdan kollektif ve komandit şirketlerin ortakları ister ticari kazanç ister serbest meslek kazancı elde etmiş olsun KDV mükellefidir. Kollektif şirketler, adi şirketler gibi şahıs işletme statüsündedir¹²⁴. Bu bakımdan KDV Genel Uygulama Tebliğinde adi ortaklıklarda ortakların KDV karşısındaki sorumlulukları, kollektif şirketlerde ortakların sorumluluklarıyla aynıdır.

TTK 253'üncü maddesine göre mirasçılar sözleşmede hüküm varsa kollektif ortak olarak ortaklığa devam edebilir. Bu durumda ortaklık sona ermeyecek şekilde murisin hisselerinin işe devam kararı alan mirasçılara intikalinde KDV hesaplanmayacaktır¹²⁵. TTK'nin aynı maddesinde ölen ortağın mirasçısı şirkette kollektif ortak sıfatıyla kalmak istemeyebilir. Bu durumda mirasçı murisin payına düşen tutar ile şirkette diğer ortakların rızasını aldıktan sonra komanditer ortak olarak kalma hakkına sahiptir. Kollektif şirket ortağın sıfatının değişmesiyle devam edecektir. Ortaklık sona ermediğinden hisselerin devri işlemlerinden tıpkı kollektif ortaklık şeklinde işe devam edildiği varsayımıyla KDV

¹²³ Maliye Bakanlığı, 2601085-51 Sayılı, 05.10.1991 tarihli özelge, **Yaklaşım Dergisi**, Danıştay kararları, KDVK, md. 17, özgelgeler, çevrimiçi, www.yaklasim.com, Erişim Tarihi: 26.05.2018.

¹²⁴ Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, B.07.0.GEL.0.52/5279-10-110/18955 Sayılı, 21.05.2018 tarihli özelge, www.gib.gov.tr, Erişim Tarihi: 21.10.2018.

¹²⁵ Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, B.07.0.GEL.0.52/5279-10-110/18955 Sayılı, 21.05.2018 tarihli özelge, www.gib.gov.tr, Erişim Tarihi: 21.10.2018.

hesaplanmayacaktır. Mirasçılar ortaklık sona erecek şekilde hisselerin devri işlemleri olmasında KDV hesaplanacaktır¹²⁶. Ölen ortağın şirkette komanditer veya komandite ortak olması hisse devir işlemleri, kollektif ortağın hisse devirleri gibi uygulanacaktır¹²⁷.

Ferdi işletmenin GVK 81'inci maddesindeki şartların sağlanmasıyla sermaye şirketine devrinde değer artış kazancı hesaplanmayacağı hüküm altına alınmıştır. Şahıs şirketlerinin de ferdi işletmeden esas itibariyle farkı bulunmadığından kollektif veya adi komandit bir şirketin sermaye şirketine GVK 81'inci maddesinin şartlarını sağlaması durumunda değer artış kazancı hesaplanmamaktadır¹²⁸. KDVK'nin 17/4 hükmüyle de devir işlemleri KDV istisna kapsamına girmektedir.

4. Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'ndaki Düzenlemeler

Servet üzerinden alınan veraset ve intikal vergisi, Cumhuriyetin kurulması ile birlikte yürürlüğe giren ilk vergiler arasındadır. 12.04.1926 tarihinde 797 sayılı "Veraset ve İntikal Vergisi Hakkında Kanun" ile VİV uygulaması başlamıştır. Sadece veraset yoluyla edinilen varlıkları değil ivazsız mal intikallerini de konu alan bir vergi olduğu için Kanunun adı Veraset ve İntikal Vergisi olarak belirlenmiştir¹²⁹. 33 yıllık bir uygulamadan sonra istenilen sonuçların alınmaması ayrıca Vergi Usul Kanunu'nun yürürlüğe girmesi ile uygulamada sorunların çıkmasından dolayı 08.06.1959 tarihinde 7338 sayılı "Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu" yeni hali ile uygulamaya konulmuştur¹³⁰. 1959 yılında uygulamaya konulan Kanun mevcudiyetini sürdürmektedir.

¹²⁶ Akmaz, "Ölüm Olayının Katma Değer Vergisi Bakımından Doğurduğu Sorun ve Sonuçlar", s. 8,9.

¹²⁷ Akmaz, "Ölüm Olayının Katma Değer Vergisi Bakımından Doğurduğu Sorun ve Sonuçlar", s. 9.

¹²⁸ Muzaffer Demir, "Şahıs Şirketlerinin Nevi Değiştirerek Sermaye Şirket Haline Dönüşmesi Durumunun Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 131, Ağustos, 1999, s. 52, Danıştay Kararları, E. 1994/1948, K. 1995/410, 23.02.1995 tarihli karar, "Her ne kadar kollektif şirketler Türk Ticaret Kanununa göre tüzel kişiliğe haiz bulunmakta ise de, vergi kanunları açısından bu şirketler ferdi işletme durumunda olup, bilançosunun aktif ve pasifiyle bütün halinde sermaye şirketine devri değer artışı kazancına tabi tutulamaz...". Danıştay Kararları, E.1994/465, K. 1995/45, 17.09.1995 tarihli Karar, "Bir kollektif şirketin, nevi değiştirerek tüm aktif ve pasifiyle ve aynı ortaklarla anonim şirkete dönüşmesinde KDVK'nin 2.maddesinde belirtilen anlamda bir teslimden söz edilemez. Bu nedenle, belirtilen nitelikteki nevi değişikliği işlemleri KDV'nin konusuna girmez", **Yaklaşım Dergisi**, Danıştay kararları, çevrimiçi, www.yaklasim.com, Erişim Tarihi: 26.05.2018.

¹²⁹ Yusuf Karakoç, **Türk Miras Hukuku Açısından Veraset ve İntikal Vergisi**, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi, Yayın No: 13, Ankara, 1990, s. 22,23.

¹³⁰ Yusuf Karakoç, **Türk Miras Hukuku Açısından Veraset ve İntikal Vergisi**, s. 28.

Çalışma ölüm olaylarının vergi kanunlarına etkilerini incelediğinden, VİVK'ye ait sadece veraset yoluyla intikallerin vergilendirilmesi konularına değinilecektir.

4.1. Verginin Konusu ve Vergiyi Doğuran Olay

Türk vergi sisteminde servet üzerinden alınan vergilerden biri olan Veraset ve İntikal Vergisi'nin diğer servet vergilerinden ayrıştığı nokta, servetin ivazsız intikalinin vergilendirilmesidir. Oysa Motorlu Taşıtlar Vergisi ve Emlak Vergisinde bir mal satın alındığında vergileme işlemi yapılmaktadır¹³¹.

Genel olarak ifade edilirse, VİV'in konusunu veraset¹³² yoluyla mal¹³³ intikali ve ivazsız intikaller¹³⁴ oluşturmaktadır. VİV'in alınmasındaki temel amaç, ivazsız bir şekilde mal intikal eden kişinin mali gücünde bir artış meydana geldiğinden, devlet bu durumda kendine pay istemekte ve intikal eden servetin istisna haddini aşan kısmını vergiye tabi tutmaktadır¹³⁵. VİV'in alınmasındaki bir diğer amaç tüm dünya ülkelerinde olduğu gibi Türkiye'de de gelir sağlamak değil, maddi açıdan aciz kesime, hükümetlerin adaletsizliği giderici vergi uygulamaları yaptığını göstermektir. Şöyle ki serveti oldukça fazla olan kişilerin mal intikali vergilendirilerek hazineye fazla gelir sağlanmakta ve bu gelirler devlet üzerinde yaşayan kişilere yararlı olacak şekilde hizmet olarak sunulmaktadır¹³⁶. Kanaatimizce VİV'in uygulaması zenginin servetinden alınıp fakirin dolaylı yoldan faydalanması olarak ifade edilebilir. Belirtildiği üzere VİV'in alınmasındaki amaç gelir elde etmek değildir. 2017 yılı VİV'in vergi gelirleri içindeki payı bu durumu kanıtlar niteliktedir. 2017 yılında vergi gelirlerinin sadece binde 12'sini VİV gelirleri oluşturmaktadır¹³⁷.

Ölüm olayıyla murise ait mal varlığı veraset yoluyla mirasçılara geçmektedir. Miras hukukuna uygun bir şekilde mirasçılara intikal eden mal varlığı üzerinden VİV

¹³¹ Şenyüz, Yüce, Gerçek, a.e., s. 359.

¹³² VİVK, Madde 2/c, miras vasiyet ve miras mukavelesi gibi ölüme bağlı tasarruflardır.

¹³³ VİVK, Madde 2/b, mülkiyete mevzu olabilen menkul ve gayrimenkul şeylerle mameleke girebilen sair bütün hakları ve alacaklardır.

¹³⁴ VİVK, Madde 2/d, hibe yoluyla veya herhangi bir tarzda olan ivazsız iktisaplardır.

¹³⁵ Ömer Faruk Batirel, "Türk Veraset Vergisinin Kaldırılması Üzerine Düşünceler", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 185, Mayıs, 2008, s. 1, çevrimiçi, www.yaklasim.com, Erişim Tarihi: 22.10.2018.

¹³⁶ Mehmet Maç, "Veraset ve İntikal Vergisinde Ceza Uygulaması", **Yaklaşım Dergisi**, Aralık, 1997, s. 5, çevrimiçi, www.yaklasim.com, Erişim Tarihi: 22.10.2018.

¹³⁷ 2017 Yılı Merkezi Yönetim Gelirleri, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_21.xls.htm, Erişim Tarihi: 08.07.2018.

alınmaktadır. Bu bakımdan Miras Hukuku ve VİV arasındaki ilişki oldukça kuvvetlidir¹³⁸.

Miras yoluyla intikallerde vergilendirme yöntemleri üç çeşittir¹³⁹. İlk yöntem terekenin vergilendirilmesidir. Bu yöntemde mirasın bütünü, miras payları dikkate alınmayacak şekilde vergilendirilmektedir. İkinci yöntem mirasçılardan miras payları üzerinden vergi alınmasıdır¹⁴⁰. Bu yöntem ile terekenin tümü değil, miras payları vergilenmektedir. Son yöntem ise karma sistem olmakta yani hem tereke üzerinden hem miras payı üzerinden vergi alınmaktadır. Türk VİVK’de miras payları üzerinden alınan yöntemi benimsemiştir¹⁴¹.

VİVK’nin 1’inci maddesinde veraset yoluyla veya sağlar arası ivazsız olarak mal varlıklarının intikalinin verginin konusuna girdiği ifade edilmiştir. VİVK’nin 2’nci maddesinde mal kavramının izahında ifade edildiği gibi menkul ve gayrimenkul varlıklar ve sahip olunan her türlü alacak ve hakkın verginin konusunu oluşturduğu görülmektedir.

VUK’un 19’uncu maddesine göre vergiyi doğuran olay “... *vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar.*” Sağlam’a göre, bu durumda vergiyi doğuran olay ya maddi bir olayın gerçekleşmesine ya da hukuki bir durumun oluşmasıyla bağdaştırılmıştır¹⁴². Ölüm olayının gerçekleşmesi maddi olayın oluşmasıdır. Ancak veraset ve intikal vergisinde ölüm ile vergiyi doğuran olay oluşmamaktadır. O halde vergiyi doğuran olay hukuki durumun gerçekleşmesiyle doğacaktır. Mirasçılardan, mirası reddetmeleri halinde miras intikal etmeyecek ve vergiyi doğuran olay oluşmayacaktır. Ancak mirasın kabulüyle, miras intikal edecek ve hukuki olay gerçekleşerek vergiyi doğuran olay meydana gelecektir¹⁴³. Başka bir ifadeyle

¹³⁸ Musa Sağlam, “Medeni Kanun’da Yer Alan Mal Rejimlerinin Tasfiyesi ve Tasfiye İşlemlerinin Veraset ve İntikal Vergisi Açısından Doğurduğu Sonuçlar”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 312, Eylül, 2014, s. 109.

¹³⁹ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.e.**, s. 374.

¹⁴⁰ Aziz Özbek, “Servet Vergilerinde Reform İhtiyacı – I: Veraset ve İntikal Vergisi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 307, Nisan, 2014, s. 99.

¹⁴¹ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.e.**, s. 374.

¹⁴² Sağlam, **a.e.**, s. 109.

¹⁴³ Aynı görüş, Ali Haydar Yıldırım, Olcay Kolotoğlu, “Miras Olarak Kalan Anonim Şirket Hissesi ve Değerlemesindeki Sorun”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 156, Eylül, 2001, s. 117.

vergiyi doğuran olay VİVK'nin 2/b maddesinde yer alan malların ivazsız bir şekilde intikali vergiyi doğuran olaydır¹⁴⁴.

Verginin konusu iki temel ilke olan mülkîlik ve şahsîlik ilkesine dayandırılmıştır. VİVK'nin 1'inci maddesine göre Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olan bir şahsın mal varlığı ister kendi ülkesinde olsun ister yabancı bir ülkede olsun mirasçılara intikal ettiğinde, şahsîlik ilkesine göre vatandaşı olduğu ülkenin kanunlarına göre vergilemeye tabi olmaktadır¹⁴⁵. Ancak şahsîlik ilkesinin istisnası bulunmaktadır. Türk vatandaşı olan şahsın yabancı ülkedeki mal varlığı yabancı ülkede ikamet eden Türk vatandaşı olmayan mirasçısına kaldığında VİV alınmaz. İvazsız intikallerin mülkîlik ilkesine göre vergilendirilmesinde ise tek şart intikal olacak malın Türkiye'de bulunmasıdır. İster Türk bir vatandaşa ister yabancı uyruklu bir vatandaşa Türkiye sınırları içinde olan bir mal varlığı veraset yoluyla intikal ederse, vergilendirme işlemi yapılacaktır¹⁴⁶. Ancak Türk vatandaşının şahsîlik ilkesine göre yabancı ülkede bulunan mallarının intikalinde de Türkiye'ye vergi vermesi çifte vergilendirme sorununu doğuracaktır. Çünkü yabancı ülkede mülkîlik ilkesine dayanarak mirasçılarını vergiye tabi tutmaktadır¹⁴⁷. VİVK'nin 12'nci maddesi yurt dışında ödenen verginin belgelerle ispatlanması durumunda matrahtan indirileceğini ifade etmiş, çifte vergilendirme sorunu çözüme kavuşturulmak istenmiştir.

Bir mal varlığının ivazsız intikalinin vergilendirilmesi için malın mülkiyetine sahip olan kişinin ya Türk vatandaşı olması gerekmektedir ya da malın Türkiye sınırları içerisinde olması gerekmektedir. Ancak ihracatın arttırılması ve ticaret hacminin gelişmesi amacıyla oluşturulan serbest bölgeler gümrük hattı sınırları dışında tutularak vergi, resim, harç gibi yükümlülüklerden muaf tutulmuştur. Serbest bölgelerde bulunan bir malın veraset yoluyla intikalinin VİV'e konu olup olmayacağı idarece verilen bir

¹⁴⁴ Aziz Özbek, a.e., s. 103.

¹⁴⁵ Budak, a.e., s. 95.

¹⁴⁶ T.C. Maliye Bakanlığı, B.07.1.GİB.0.60/6000-2548/11305 VİVK Md. 1 sayılı, 11.12.2009 tarihli özelgeye göre, Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankasında ve diğer bankalarda bulunan Euro, dolar ve Türk paralarının yabancı uyruklu çocuklarına verasetten intikal etmesinde VİV alınacağı ifade edilmiştir. **Yaklaşım Dergisi**, VİVK, Verginin Mevzuu, özelgeler, çevrimiçi, www.yaklasim.com, Erişim Tarihi: 19.09.2018. T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı Erişim Tarihi: 08.07.2018, İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri KDV ve Diğer Vergiler Grup Müdürlüğü, B.07.1.GİB.4.35.17.02-160[12-2012/9]-861 Sayılı, 19.09.2012 tarihli özelge, www.gib.gov.tr, Erişim Tarihi: 08.07.2018.

¹⁴⁷ Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, s. 136, T.C. Maliye Bakanlığı, Gelirler Genel Müdürlüğü, B.07.0.GEL.0.60/6000-2291 Sayılı, 09.09.2003 tarihli özelge, www.gib.gov.tr, Erişim Tarihi: 08.07.2018.

özelgeyle açık bir şekilde ifade edilmiştir. Özelgeye göre, serbest bölgelerin vergiden istisna tutulmasındaki amaç ticaretin canlandırılmasıdır. Ancak bir mal varlığının veraset yoluyla intikalinin ticari ilişkilerle hiçbir bağlantısı olmadığından VİV alınmasında sakınca görülmemiştir¹⁴⁸.

4.2. VİV’de İstisnalar

VİVK’nin 4/a maddesinde veraset yoluyla intikal eden ev eşyası, murisin şahsi eşyaları¹⁴⁹, aile hatırası sıfatıyla saklanan tablo, kılıç, madalya gibi eşyaların intikali verginin konusuna girmemekte, istisna kapsamında tutulmaktadır. Bahsi geçen Kanun maddesindeki “gibi” edatıyla tablo, kılıç, madalyaya benzeyen eşyalarında vergiden istisna olunacağı kanısına varılmaktadır¹⁵⁰. Murise ait eşyalar ise 1 Seri No’lu Genel Tebliğde “...*elbiseleri, çamaşırları, şapka, palto saat gibi giyinme eşyaları...*” olarak ifade edilmiştir. Kanunun 4/a maddesinde ifade edilen malların veraset yoluyla intikalinin istisna kapsamında tutulmasının sebebi, murise ait manevi değeri ve hatırası olan eşyaların devlet tarafından vergiye tabi tutulması sosyal devlet ilkesine ters düşmektedir.

Murise ait her eşya istisna kapsamında düşünülemez. Örneğin murisin otomobilinin başkasına intikali vergiden istisna tutulmamaktadır¹⁵¹. Bu duruma benzer olarak kiralık kasalarda bulunan ziynet eşyalarının da zat eşyası kabul edilmeyip veraset yoluyla intikali vergiye tabi olacaktır¹⁵².

VİVK’nin 4/b maddesindeki düzenleme uyarınca mirasçılara kalan menkul ve gayrimenkul mal varlığının bir kısmı vergiden istisna tutulmuştur. Az bir miktar olan mirasın vergi idarelerini oyalayacağı düşüncesiyle mirasın belli bir hadde kadar olan kısmı vergiden müstesnadır. Kanunda belirtilen haddin aşmasıyla intikal vergiye tabi

¹⁴⁸ T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, B.07.0.GEL.0.60/6000-2181/036474 Sayılı, 31.08.1999 tarihli özelge, www.gib.gov.tr, Erişim Tarihi: 08.07.2018.

¹⁴⁹ “*Ev ve zat eşyasından maksat, müteveffanın ikametgâhı olan meskeninde mevcut ve Münhasıran evin ihtiyacına tahsis edilmiş olması lâzımdır. Otellerde, pansiyonlarda, lokantalarda ve mümasil ticaret ve sanata tahsis olunan yerlerde bulunan ve mahiyetleri itibariyle ev eşyası addedilen eşyalar, bu muafiyetten istifade edemezler*”. 1 Seri No’lu Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu Genel Tebliğ, www.gib.gov.tr, Erişim Tarihi: 22.10.2018.

¹⁵⁰ Budak, a.e., s. 96.

¹⁵¹ Maç, Jamali, a.e., s. 101.

¹⁵² T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri Diğer Vergiler Grup Müdürlüğü, 97895701-160[23.2014/5.1.39-2754]-2713 Sayılı, 24.12.2014 tarihli özelge, Erişim Tarihi: 08.07.2018.

tutulacaktır¹⁵³. Ölüm olayının gerçekleştiği zamandaki istisna tutarının uygulanması gerekmektedir. Mirasçıların beyanname verme zamanındaki istisna tutarı mirasçıları bağlamamakta, ölüm olayının gerçekleştiği zamandaki istisna tutarı uygulanması gerekmektedir¹⁵⁴.

Kanun maddesine göre istisna hadleri mirasçıların sıfatına göre farklılık göstermektedir. Murisin, çocuklarına (evlatlıklar dahil) ve eşine (her birine ayrı ayrı) intikal eden miras hisselerinin 2018 yılına göre 202.154 TL'si vergiden istisnadır. Sadece eşe intikal eden miras hissesinde istisna tutarı ise 2018 yılına göre 404.556 TL'dir¹⁵⁵. 2591 sayılı Kanunla¹⁵⁶ değişiklik yapılmadan önce sadece eşe mal intikali gerçekleşmiş olsa bile çocuklarla birlikte mal intikal ettiği durumdaki istisna haddi uygulanıyordu. Ancak yapılan değişiklik ile istisna haddi 2 katına çıkartılarak eşin vergi yükü hafifletilmek istenmiştir¹⁵⁷.

VİVK 4/g maddesinde yer alan kuruluşlarda¹⁵⁸ çalışan kişiler belirlenmiş olan hizmet sürelerini doldurduktan sonra emekli olmadan vefat ederlerse, bu kişilerin çocuklarına ve eşlerine bağlanan aylıklar, aylıkların dışında verilen emekli ikramiyeleri, evlenme ikramiyeleri, hizmet süresini doldurmadan ölen kişinin eş ve çocuklarına (dul ve yetimlerine)¹⁵⁹ aylık yerine toptan yapılan ödemelerden VİV alınmamaktadır. Kanun maddesinde sayılan teşekküllerde çalışan ve emekli olmadan ölen kişinin ailesine verilen kıdem tazminatı da istisna kapsamındadır¹⁶⁰. Daha önce hizmet süresini doldurup

¹⁵³ Maç, Jamali, a.e., s. 103, Veraset ve İntikal Kanunu VRS/26805-29/41740 sayılı, 2 Seri No'lu İç Genelge, www.gib.gov.tr, Erişim Tarihi: 22.10.2018.

¹⁵⁴ Fazıl Aydın, **Tüm Yönleriyle Veraset ve İntikal Vergisi**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2009, s. 74.

¹⁵⁵ 29.12.2017 tarihli 30285(M) sayılı R.G., 49 Seri No'lu Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu Genel Tebliğ.

¹⁵⁶ 17581 sayılı 21.01.1982 tarihli R.G.

¹⁵⁷ Maç, Jamali, a.e., s. 103.

¹⁵⁸ Âmme İdareleri ve Müesseseleri ve 3659 numaralı Bankalar ve Devlet Müesseseleri Memurları Aylıklarının Tevhit ve Teadülü hakkındaki Kanuna tabi müesseseler ve Kızılay, Türk Tayyare Cemiyeti gibi menafii umumiyeye hadim cemiyetlerden veya ister bir kanunla kurulmuş olsun isterse bir kanuna müstenit olmasın, emekli sandıklarından (veya bu mahiyette olan kurumlar, 1 Seri No'lu Genel Tebliğ, www.gib.gov.tr, Erişim Tarihi: 22.10.2018.

¹⁵⁹ 5510 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun 3. maddesinin 7. Bendi, "*Hak sahibi: Sigortalının veya sürekli iş göremezlik geliri ile malûllük, vazife malûllüğü veya yaşlılık aylığı almakta olanların ölümü halinde, gelir veya aylık bağlanmasına veya toptan ödeme yapılmasına hak kazanan eş, çocuk, ana ve babasını...*" ifade etmektedir. Bu durumda dul ve yetimlerin faydalandığı istisnadan anne ve baba da yararlanacaktır. T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı, Muğla Vergi Dairesi Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü, B.07.1.GİB.4.48.15.01-V.İ.V/1-90 Sayılı, 09.09.2011 tarihli özelge de bu durumu kanıtlar niteliktedir, www.gib.gov.tr, Erişim Tarihi: 22.10.2018.

¹⁶⁰ T.C. Rize Valiliği, Defterdarlık Gelir Müdürlüğü, 85550353-160[2017-1]-14 Sayılı, 10.11.2017 tarihli özelge, www.gib.gov.tr, Erişim Tarihi: 22.10.2018.

emeklilik işlemlerini başlatan kişinin işlem sonuçlanmadan ölmesi durumunda emekli ikramiyesi ve kıdem tazminatları terekeye dahil edilerek VİV alınmaktaydı. Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın yayınlamış olduğu İç Genelge bu durumun emeklilik işlemine başlamadan ölen kişinin durumuyla aynı nitelikte olduğunu, adaletsizlik ve eşitsizlik doğurduğu görüşüne varmıştır. 1996/3 Seri No'lu İç Genelge ile emeklilik işlemleri sonuçlanmadan ölen kişilerin emekli ikramiyesi ve kıdem tazminatları terekeye dahil edilmeyerek vergiden istisna tutulmuştur¹⁶¹.

VİVK'nin 4/h maddesi "*Harbde veya eşkiya müsademelerinde, manevra ve talimler esnasında veyahut bunlarda aldığı yaralar neticesinde ölen subay, astsubay ve erlerin (Jandarma dahil) kezaik vazife esnasında ölen emniyet mensuplarının fîru ve eşlerine ve ana ve babalarına intikal eden bütün mallar kıymetinden (b) fıkrasında kabul olunan miktarın bir misli...*" istisna kapsamında tutulmaktadır. Mirasçılara intikal edecek mallar Kanununun 4/b maddesinde sadece menkul ve gayrimenkul mallar olarak kısıtlanmamış bütün malların intikali istisnaya dahil edilmiştir. 4/b maddesinden farklı bir diğer husus ise murisin sadece çocuk ve eşlerine değil anne ve babaları da istisnadan yararlanabileceklerdir. Anne, baba, eş ve çocuk dışındaki kişilere intikalın gerçekleşmesi durumunda istisna uygulanmayacaktır¹⁶².

Birikimli, birikimsiz, karma sigorta poliçelerinin tazminat ödemelerinin vergiden istisna olup olmadığı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu – 3/2007-1 Sirkülerinde açıklanmıştır. Birikimsiz sigorta poliçe kapsamına giren hayat sigortası poliçesinde eceliyle vefat etmiş kişinin mirasçılara sigorta tarafından tazminat ödenmesi durumunda tazminat terekeye dahil edilerek VİV'e tabi tutulmaktadır. Ferdi kaza kapsamında olan sigortalının bir trafik kazasında ölmesi sonucunda sigorta tarafından mirasçılara ödenen tazminat VİVK 2'nci maddesinin d bendinin parantez içi hükmü gereğince ivazsız sayılmamakta buna bağlı olarak VİV alınmamaktadır. Ancak kaza sonucu vefat eden kişinin ölmeden önce 3. bir kişi lehine sigorta sözleşmesi yapması veya üçüncü bir kişiyi lehdar tayin etmesi ve kaza sonucunda tazminatın mirasçı olmayan üçüncü kişiye ödenmesi durumunda VİV alınacaktır. Birikimli ve karma sigorta

¹⁶¹ T.C. Maliye Bakanlığı, Gelirler Genel Müdürlüğü, B.07.0.GEL.0.60/6012-1430/19721 Sayılı, 13.05.1996 tarihli, 1996/3 İç Genelgesi.

¹⁶² 1 Seri No'lu Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu Genel Tebliğ.

poliçelerinde sigorta tarafından mirasçılara veya lehdara ödenen tazminatlar VİV'e tabi olmaktadır¹⁶³.

Kuru mülkiyet bir diğer tabirle çıplak mülkiyet, bir malın mülkiyetinin mal sahibi üzerinde olması ancak mülkiyetin üzerinde yararlanma hakkının başkasına ait olduğu durumdur. Kuru mülkiyet sahibi mülkün özüne sahipken yararlanma hakkına sahip değildir¹⁶⁴. Kuru mülkiyet sahibinin mali gücünde bir değişiklik olmadığı için VİVK'nin 4/j maddesi kuru mülkiyetin veraset yoluyla başkasına intikalini vergiden müstesna tutmuştur¹⁶⁵. İntikal eden mülkün aynı şekilde yani kuru mülkiyet halinde devam etmesi şartı vardır¹⁶⁶. Bir diğer şart ise, sadece veraset yoluyla kuru mülkiyetin intikali vergiden istisna tutulmuştur. Sağlar arası ivazsız intikallerde kuru mülkiyetin intikali kötü amaçlarla kullanıldığından istisna kapsamının dışında kalmıştır. Kuru mülkiyetin istisnası intifa hakkıyla birleşinceye kadardır. Aslında kuru mülkiyet istisna kapsamında tutulmaktan ziyade intifa hakkı mülk sahibine geçene kadar verginin ertelenmesi olayı oluşmuştur¹⁶⁷. İntifa hakkıyla kuru mülkiyet birleştiğinde tam mülkiyet oluşmuş olacak ve vergilendirme işlemi yapılacaktır¹⁶⁸.

¹⁶³ T.C. Maliye Bakanlığı, Gelir idaresi Başkanlığı, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu-3/2007-1 sayılı Sirküler, <http://www.alomaliye.com/2007/08/31/veraset-ve-intikal-vergisi-kanunu-sirkuleri-3/>, Erişim Tarihi: 09.07.2018.

¹⁶⁴ Harun Naci Özbek, "Genel Olarak Miras Hukuku ve Mirasın Vergilendirilmesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 324, Eylül,2015, s. 9.

¹⁶⁵ T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri Diğer Vergiler Grup Müdürlüğü, 97895701-160.01.03[4-2013/5-1.12.4419]-1323 Sayılı, 23.08.2013 tarihli özelgede bir gayrimenkulün kuru mülkiyetinin yarısına sahip mülk sahibinin vefat etmesiyle, mülküm mirasçılara geçmesi sonucunda VİV alınmayacağı ifade edilmiştir. Ancak gayrimenkulün kuru mülkiyet olarak devam etmesi gerekmektedir. Murise ait kuru mülkiyetin mirasçısına kuru mülkiyet olarak intikalini vergilendiren bursa vergi mahkemesinin kararı Danıştay 7. Daire E.1992/7847, K.1994/6308 19.12.1994 tarihli karar ile bozulmuş, kuru mülkiyetin VİV'den müstesna olduğu ifade edilmiştir, <http://www.kararara.com/danistay/dnsty13/dnsty12982.html>, Erişim Tarihi: 10.07.2018.

¹⁶⁶ T.C. Maliye Bakanlığı, Gelirler Genel Müdürlüğü, Ankara Valiliği, B.07.0.GEL.0.60/6000-2196/33872 Sayılı, 17.07.2000 tarihli özelge, www.gib.gov.tr, Erişim Tarihi: 22.10.2018. Kuru mülkiyet sahibi kişinin vefatı üzerine kuru mülkiyet mirasçısı aynı zamanda mülkiyetin intifa hakkına sahip olan çocuğuna kalmasıyla kuru mülkiyet ve intifa hakkının birleşmesi sonucunda tam mülkiyet oluşmakta ve kuru mülkiyetin intikali aynı şekilde devam etmediğinden intikal işlemi VİV'e tabi tutulmaktadır.

¹⁶⁷ Maç, Jamali, a.e., s. 125,126.

¹⁶⁸ T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, B.07.0.GEL.0.60/6000-2283 Sayılı, 19.06.2003 tarihli özelge, www.gib.gov.tr, Erişim Tarihi: 22.10.2018. İntifa hakkı sahibinin ölmesiyle hakkın kuru mülkiyet sahibine geçmesi tam mülkiyeti oluşturacağından intikal VİV işlemine tabi tutulacaktır.

Bahsedilmiş konulara uygulanacak istisna, önceki yıla uygulanmış istisna hadlerine VUK belirlenmiş olan yeniden değerlendirme oranında¹⁶⁹ artış yapılarak uygulanmaktadır.

4.3. VİV’de Mükellef

VİV’in mükellefi Kanunun 5’inci maddesine göre ivazsız veya veraset yoluyla kendine mal intikal eden kişi olarak ifade edilmiştir.

Veraset ve intikal vergisinde vergiyi doğuran olay ile mükellefiyetin doğması aynı olayla bağlantılıdır. Şöyle ki vergiyi doğuran olay ölüm sonucunda oluşmamakta, veraset yoluyla intikalın gerçekleşmesiyle vergiyi doğuran olay meydana gelmektedir. Her ne kadar Medeni Kanun’un 599’uncu maddesi mirasın, mirasbırakanın ölümüyle kazanıldığını ifade etse de mirasın kabulü mirasçıların tasarrufundadır. Mirasçılar mirası 3 aylık sürede reddetme hakkına sahiptir. VİV açısından mükellefiyetin başlangıcı da mirasın kabulüyle bağlantılıdır. Mirasın kabul edilmesiyle intikal gerçekleşir ve mirasçıların mükellefiyeti başlar. Mükellefiyetin, sadece ölümün gerçekleşmesiyle başladığı söylenemez. Veraset yoluyla mal intikal ettiğinde mirasçı intikal eden mal üzerinden beyanname vermezse, vergi dairesi mükellefiyetin doğduğunu farkına varamamaktadır. Bu yüzden mükellefiyetin başlangıcı için bir diğer husus da beyanname verilmesidir. Beyannamenin verildiği zaman vergi dairesi vergiyi doğuran olayın gerçekleştiğinin farkına varır ve mal intikal eden kişi üzerinden mükellefiyet başlatılır¹⁷⁰. Mükellefler yerine getirmeleri gereken ödevleri zamanında veya hiç yerine getirmeyebilir. Mirasçıya veraset yoluyla mal intikal ettiğinde, Kanunda belirtilen süre içinde beyanname vermek zorundadır. Beyanname verilmediği takdirde mükellefiyet tesis edilmeyerek vergileme işlemi gerçekleşmemektedir. Ancak idare bir mal intikalinin meydana geldiğini ve beyannamenin verilmediğini tespit ederse, idarenin tespit ettiği zaman mirasçı için mükellefiyetin başlangıcı olmaktadır. Bir diğer mükellefiyetin başladığı husus ise “*Terekenin tahriri, defter tutma veya resmi tasfiye hallerinde mahkemece bu muamelelerin ikmal edildiği tarih*” olarak Kanunun 20’nci maddesinde

¹⁶⁹ 29.12.2017 tarihli 30285(M) sayılı R.G., 490 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğine göre 2018 yılı yeniden değerlendirme oranı %14.47’dir.

¹⁷⁰ Maç, Jamali, a.e., s. 136.

ifade edilmiştir¹⁷¹. Yani terekenin tahriri, defter tutma ve resmi tasfiye işlemlerinin tamamlanması gerekmektedir. Resmi işlemlerin tamamlanmasının ardından mükellefiyet başlar.

4.4. Beyanname

VİV beyana dayalı bir vergi türüdür¹⁷². VİVK'nin 1'inci maddesinde Türkiye Cumhuriyeti vatandaşlarının mallarının veya Türkiye sınırları içinde bulunan malların verginin konusuna girdiği ifade edilmiştir. Bu malları iktisap eden kişilerin VİV beyanamesi vermeleri gerekmektedir¹⁷³. Kanunun 3'üncü maddesinde¹⁷⁴ VİV'den muaf olan kişiler sayılmıştır. Bu kişi ve kurumlar dışında kalanlar, VİV beyanamesi vermekle yükümlüdür. VİV'in 7'nci maddesi veraset yoluyla veya ivazsız bir şekilde mal edinen kişilerin beyanname vermesi gerektiğini ifade etmiştir. Baştuğ da VİV'in ana prensibinin ivazsız intikallerle mal edinen kişinin beyanname vermesi olduğunu belirtmiştir¹⁷⁵. Ancak VİV'de istisna haddinin altında kalan mallar için de beyanname verilmez¹⁷⁶. Mirasçılara hiç mal intikal etmediği durumlarda mirasçı, vergi dairesine bir dilekçe vererek beyanname verme yükümlülüğünden kurtulabilir¹⁷⁷.

Mükellefler veraset yoluyla kendilerine intikal eden miras paylarına ait beyannameyi imzalayarak vergi dairesine verirler. Mükellef vekil tayin etmişse, vekilin

¹⁷¹ T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri Diğer Vergiler Grup Müdürlüğü, 97895701-160[20-2014/5.1.12-364]-1860 sayılı, 14.07.2014 tarihli özelgede, www.gib.gov.tr, Erişim Tarihi: 22.10.2018.

¹⁷² Budak, a.e., s. 106.

¹⁷³ Harun Naci Özbek, a.e., s. 13.

¹⁷⁴ Amme İdareleri, emekli ve yardım sandıkları, sosyal sigorta kurumları, umumi menfaata hadim cemiyetler, siyasi partiler ve bunlara ait olan veya bunların aralarında kurdukları teşekküllerden Kurumlar Vergisine tabi olmayanlar; b) Yukarıdaki fıkrada sayılanlar dışında kalan hükmi şahıslara ait olup umumun istifadesi için ilim, araştırma, kültür, sanat, sıhhat, eğitim, din, hayır, imar, spor gibi maksatlarla kurulan teşekküller; c) Yabancı Devletlerin Türkiye'de bulunan elçi, maslahatgüzar ve konsolosları (Fahri konsoloslar hariç) ile elçilik ve konsolosluklara mensup olan ve o Devletin tabiiyetinde bulunun memurları ve Türkiye'de resmi bir vazifeye memur edilenler ile bu sayılanların aileleri efradı (Mütekabiliyet şartıyla) (Türk tabiiyetinde bulunan şahıslardan veraset tarihiyle veya sair suretle mal iktisabedenlerle yukarıda sayılanların dışında kalıp da Türkiye'de ikamet eden şahısların Türkiye'de bulunan mallarını veraset tarihiyle veya sair suretle iktisabedenler hariç.

¹⁷⁵ Ayşe Gezer Baştuğ, "Muris veya Tasarrufu Yapan Şahsın İkametgâhının Tespit Olunamaması Durumunda Veraset ve İntikal Vergisi Beyanamesinin Verileceği Yer Vergi Dairesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 317, 2015, s. 55.

¹⁷⁶ Aydın, a.e., s. 45.

¹⁷⁷ Harun Naci Özbek, a.e., s. 12.

imzasıyla beyannamenin verilmesinde bir sakınca yoktur¹⁷⁸. Ayrıca mirasçılar bir bütün olarak mirası beyan edebilirler. Ancak tüm mirasçıların imzası olması gerekmektedir¹⁷⁹.

4.4.1. Beyannamenin Verileceği Yer

VİV'in beyannamesinin verileceği yer, Kanunun 8'inci maddesinde ifade edilmiştir. Beyanname, VİVK'nin 6'ncı maddesinin a ve b bendinde ifade edilen durumlarda vergi dairesine, c bendindeki hallerde ise Hazine ve Maliye Bakanlığı'na verilir. Kanunun 6'ncı maddesine göre mirasçılar, murisin ikametgahının bulunduğu yere, murisin ikametgahı yurt dışında ise Türkiye'deki son ikamet ettiği yere, murisin son ikametgahın tespit edilememesi veya Türkiye'de hiç ikamet etmemiş ise Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın tayin edeceği vergi dairesine beyanname verecektir¹⁸⁰. 2013 Aralık ayında yayınlanan ve 2014'te yürürlüğe giren 45 Seri No'lu Genel Tebliğ, yurt dışında yaşayan murisin mirasçılarının intikal eden malın beyannamesini vereceği yer hakkında düzenleme yapmıştır. Tebliğ, murisin Türkiye'de hiç ikamet etmemiş veya son ikametgâh adresinin tespit edilememesi durumunda beyannamenin, veraset yoluyla intikal eden malın bulunduğu yerin vergi dairesine veya malı iktisap eden mirasçının ikametgahının bulunduğu yerin vergi dairesine verilmesini uygun görmüştür¹⁸¹. Beyannamenin verileceği yerin daha anlaşılır olacağına istinaden aşağıdaki tablo çizilmiştir.

¹⁷⁸ T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı, Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri KDV ve Diğer Vergiler Grup Müdürlüğü, 90792880-160.02.03[2015/99]-995 sayılı, 06.10.2015 tarihli özelge, www.gib.gov.tr, Erişim Tarihi: 22.10.2018. Vergi Daireleri İşlem Yönergesinin 38'inci maddesinin 5'inci bölümünün birinci fıkrasında yer alan "*Beyannamenin kabulünde asıl olan, beyannamenin mükellef tarafından imzalanmış olmasıdır. Vekaletname ile verilen ve vekil tarafından imzalanan beyannameler kabul edilmez.*" şeklinde düzenleme Danıştay 7. Dairesi Başkanlığınca verilen 22/5/2009 tarih ve E.No:2008/3433, K.No:2009/2506 sayılı karar ile iptal edilmiştir. Dolayısıyla, mirasçılar tarafından imzalanan veraset ve intikal vergisi beyannamesi mirasçılardan biri tarafından verilebilir. Ayrıca, veraset ve intikal vergisi beyannamesinin mirasçılarının vekili tarafından imzalanmak suretiyle verilmesi de mümkün bulunmaktadır".

¹⁷⁹ Aydın, a.e., s. 45.

¹⁸⁰ Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, B.07.0.GEL.0.60/6000-2334/061032 sayılı 31.12.2004 tarihli özelge, www.gib.gov.tr, Erişim Tarihi: 22.10.2018, Aydın, a.e., s. 88.

¹⁸¹ 30.12.2013 tarihli, 28867(mükerrer) sayılı 45 Seri No'lu Veraset ve İntikal Vergisi Genel Tebliğ, www.gib.gov.tr, Erişim Tarihi: 22.10.2018.

Tablo 1: Beyannamenin Verileceği Yer

Murisin İkametgâh Yeri	Beyannamenin Verileceği Yer
Türkiye	Türkiye’deki ikametgahının bulunduğu yer
Yurt Dışı	Türkiye’deki son ikametgahının olduğu yer
Yurt Dışı (son ikametgâh yeri bilinmiyorsa)	Mükellefin bulunduğu yerin vergi dairesi
	İntikal eden malın bulunduğu yerin vergi dairesi

Kaynak: Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu ve 45 Seri No’lu Genel Tebliğ düzenlemelerinden yola çıkılarak tarafımızca hazırlanmıştır.

Yurt dışında bulunan mükellefler beyannamelerini konsolosluklara verebilir. Mükellefler, dilerlerse taahhütlü posta ilse beyannamelerinin yetkili vergi dairesine gönderebilir¹⁸².

4.4.2. Beyannamesinin Verilme Süresi

Beyanname verilme süresi vefat eden kişinin nerede bulunduğuna göre farklılık göstermektedir. Bu süre farklılığının sebebi, mirasçıları kısa sürede beyanname verme endişesinden kurtarmaktır. Beyanname verme süresi, Kanunun 9’uncu maddesinde ifade edilmiştir.

- Ölen kişi Türkiye’de ve aynı zamanda beyanname verecek olan mükelleflerde Türkiye’de ise beyanname verme süresi ölüm tarihinden itibaren 4 aydır. Mükellefler, yabancı bir ülkede ise beyanname verme süresine 2 ay eklenerek, ölüm tarihinden itibaren 6 ay içinde beyanname vermeleri gerekecektir.
- Ölüm olayı yurt dışında meydana gelmiş mükellefler de Türkiye’de ise beyanname ölüm tarihinden itibaren 6 ay içinde verilmelidir.
- Ölümün vukuu bulunduğu yer yabancı bir memlekette ise ve mükelleflerde aynı yabancı memleketlerde bulunuyorsa ölüm tarihini izleyen 4 ay içinde beyanname verilmesi gerekmektedir.
- Ölüm yabancı memlekette gerçekleşmiş ve mükellefte bir başka yabancı memlekette bulunuyorsa beyanname verme süresi ölüm tarihinden itibaren 8 ay olarak belirlenmiştir.

¹⁸² Gelir İdaresi Başkanlığı, “Mirasçıların Vergisel Yükümlülükleri Rehberi”, s. 15.

- Gaiplik belli şartların sağlanması sonucunda ölüm olarak kabul edildiğinden mükellefe intikal eden mallar gaiplik kararının ölüm siciline kaydolduktan sonra beyannamenin 1 ay içinde yetkili vergi dairesine verilmesi gerekir.

Genel olarak beyanname verme süreleri VİVK’de belirtilen sürelerdir. Ancak VİVK’nin dışında VUK’un 342’nci maddesinde de beyanname verme süreleri ele alınmıştır. Kanun maddesi normal beyanname verme sürelerine ek olarak 15 + 15 olmak üzere iki ek süreyi mükelleflere tanımıştır¹⁸³. İlk 15 günlük süre normal beyanname verme süresinin hemen ardından devam eder. Bu süre kendiliğinden başlayıp kendiliğinden sona ermektedir. İkinci 15 günlük ek süre, mükellefe idarece beyana çağrı tebliğinin gittiği tarihten itibaren başlamaktadır¹⁸⁴.

4.5. Matrah ve Değerleme

Veraset ve İntikal Vergisinde matrah, Kanunun 12’nci maddesinde ifade edilen borç¹⁸⁵ ve masraflar¹⁸⁶ düştükten sonra intikal eden mallar üzerinde Vergi Usul Kanununda bulunan değerlerdir¹⁸⁷. Eğer istisnalar da mevcut ise matrahtan düşülmektedir¹⁸⁸. Veraset yoluyla ve ivazsız şekilde mal intikallerinde matrahın belirlenmesindeki ilk aşama intikal eden malların değerlemesinin yapılmasıdır¹⁸⁹. VUK’un 258’inci maddesinde “*Değerleme, vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tesbitidir.*” ifadesiyle değerlendirme açıklanmıştır. Kanun maddesinde belirtilen iktisadi kıymet ifadesi VUK’ta bir tanıma sahip değildir. Eski 5432 sayılı mülga edilmiş Vergi Usul Kanunu’nda iktisadi kıymetin tanımı, 177’nci maddesinde yapılmıştır. İktisadi kıymet “*bir işletmeye dahil olsun veya olmasın, her türlü menkul ve gayrimenkul mallarla, gayri maddi malları, alacakları ve hakları ifade eder*”¹⁹⁰. VİV’de değerlendirme işlemi hem mükellefler tarafından hem de vergi dairesi tarafından yapılmaktadır. Veraset

¹⁸³ Beyannamelere ek süre verilmesi 3181 sayılı yasa çıkarılmadan önce tüm beyana dayalı vergilerde kullanılmaktaydı. Yasanın çıkmasıyla beyannamelerde ek süre uygulaması sadece VİVK devam etmiştir. Maç, Jamali, a.e., s. 180.

¹⁸⁴ Mitat Aktaş, “Veraset ve İntikal Vergisinde Ek Süre ve Cezalara İlişkin Hükümler”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Şubat, 1986, s.1, çevrimiçi, www.vergidünyasi.com.tr, Erişim Tarihi: 22.10.2018.

¹⁸⁵ Murisin belgeye dayalı borçları, vergi borçları, Öncel, Kumrulu, Çağan, a.e., s. 383.

¹⁸⁶ Cenazenin teçhiz ve tedfini için yapılan masraflar, Öncel, Kumrulu, Çağan, a.e., s. 383.

¹⁸⁷ Özbek, a.e., s. 104.

¹⁸⁸ Şenyüz, Yüce, Gerçek, a.e., s. 366.

¹⁸⁹ Karakoç, **Türk Miras Hukuku Açısından Veraset ve İntikal Vergisi**, s. 104.

¹⁹⁰ Işık, 258. Madde yorumu, “Değerleme”, s. 2, http://guncelvergikitaplari.com/Content/userfiles/new_files/VUK.MADDE-258.pdf, Erişim Tarihi: 11.07.2018.

yoluyla mirasçılara intikal eden iktisadi kıymetlerin değerlendirilmesi mükellefler tarafından VİVK'nin 10'uncu maddesinde belirtilen değerlendirme ölçütlerine göre yapılmaktadır. VİVK'de değerlendirilmesi belirtilmeyen iktisadi değerler için VUK'un 3. bölümünde yer alan değerlendirme esasları kullanılır¹⁹¹. Mükelleflerin yapmış olduğu değerlendirmeler beyannamelere eklenir ve yetkili vergi dairesine bildirilir. Mükellefler, kendilerine intikal etmiş iktisadi değerleri beyannamelere eklemeleriyle ilk tarhiyat gerçekleşmiş olmaktadır. Mükelleflerin yapmış oldukları bu değerlendirme vergi dairesini bağlamamaktadır. İlk tarhiyatın ardından vergi dairesi tekrar değerlendirme işleminde bulunmakta ve nihai tarhiyat gerçekleşmektedir¹⁹².

4.5.1. Değerleme Günü

Mirasçılara intikal eden mülkler hem mirasçılar hem de vergi dairesi tarafından değerlendirmeye tabi tutulmaktadır. Mükelleflerin yapmış olduğu değerlendirme zamanı ile vergi idaresi tarafından yapılan değerlendirmeler arasında zaman farkı oluşabilmektedir. Bu bakımdan değerlendirme günü oldukça önemlidir¹⁹³. VİVK değerlendirme gününü 11'inci maddesinde açıklamıştır. Veraset yoluyla mal intikalinde değerlendirme günü, mirasın açıldığı gün olarak tayin edilmiştir. Medeni Kanun'un 575'inci maddesinde mirasın ölüm ile açılacağını, terekenin paylaşımaları ölüm gününe göre değerlendirileceği ifade edilmiştir. O halde veraset yoluyla intikal eden malların değerlendirilmesi, mirasbırakanın ölüm tarihidir. Aynı durum vasiyet yoluyla intikallerde de geçerlidir. Değerleme günü ölüm günüdür¹⁹⁴.

4.5.2. Değerleme Ölçütleri ve İlk Tarhiyat

Muristen mirasçılara kalan mülkler nakit paranın olmasının yanı sıra gayrimenkul, menkul ve diğer iktisadi kıymetler de olmaktadır. Bu bakımdan mirasın adil bir şekilde dağıtılması için değerlendirme yoluna gidilmiştir¹⁹⁵. VUK'un 260'ıncı maddesinde belirtildiği üzere değerlendirmede iktisadi kıymet cinslerine göre her biri tek olarak

¹⁹¹ Mehmet Tahir Ufuk, "Veraset ve İntikal Vergisinde Değerleme Esaslar", **Yaklaşım Dergisi**, Mart, 2004, Sayı 135, s.1, çevrimiçi, www.yaklasim.com, Erişim Tarihi: 22.10.2018.

¹⁹² Maç, Jamali, **a.e.**, s. 208.

¹⁹³ Nevzat Şenses, "Veraset ve İntikal Vergisinde Değerleme Gününe İlişkin Değerlendirmemiz", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 295, Temmuz, 2017, s. 1, çevrimiçi, www.yaklasim.com, Erişim Tarihi: 22.10.2018.

¹⁹⁴ Maç, Jamali, **a.e.**, s. 306,307, Aydın, **a.e.**, s. 57.

¹⁹⁵ Aydın, **a.e.**, s. 118.

değerleme işlemine tabi tutulur. Ancak aynı türden olan ve düşük kıymetli mallar aynı değerlendirme ölçüsüyle işlem görmektedir. İntikal eden iktisadi kıymetlerin türleri ve değerleri farklılık arz ettiği için farklı farklı değerlendirme ölçütleri kullanılmıştır¹⁹⁶.

4.5.3. VİVK’de Sayılan Değerleme Ölçütleri

Mükellefler kendilerine intikal eden malın değerlemesini VİVK’nin 10’uncu maddesinde belirtilen değerlendirme ölçülerine göre yapmaktadır. İlk tarhiyat olan bu değerlendirme işlemi vergi dairesince verginin tahakkuk etmesi açısından etkili değildir. Vergi dairesi kendi takdir komisyonunun yapmış olduğu değerlendirme ölçüsünü esas almaktadır¹⁹⁷. İlk tarhiyatın yapılmasındaki amaç ise, vergi dairesinin iş yükünü hafifletmektir.

4.5.3.1. Ticari Sermayenin Değerlemesi

VUK’un 176’ncı maddesine göre tacirler defter tutma açısından ikiye ayrılır. Birinci sınıf tüccar bilanço¹⁹⁸ esasına göre ikinci sınıf tüccar işletme hesabı esasına göre defter tutmaktadır¹⁹⁹. Ticari sermaye, VİVK’nin 10’uncu maddesinde bilanço esasına göre defter tutan murisin ölmeden önce takvim yılı bilançosuna göre bulanacak öz sermaye olarak ifade edilmiştir. Öz sermaye VUK’un 192’nci maddesinde bilançoda yer alan aktif toplamı ile borç arasındaki varlıklardır.

Mirasçılara intikal eden ticari varlık bilanço esasına tabi ise, ticari varlığın değerlendirilmesi için iki seçenek bulunmaktadır. Mirasçılar, ölümün gerçekleştiği günü bilançoğu çıkararak ticari sermayenin (öz sermaye) tespitini yapıp, beyanda bulunma hakkına sahiptirler²⁰⁰. Bir diğer seçenek ise, mirasçılar ölüm tarihinden önceki hesap dönemi sonu bilançosunu dikkate alarak öz sermayeyi tespit edip beyanda bulunabilirler. Mükelleflerin ticari varlığın değerlendirilmesi için iki seçenekten birini kullanırken, son tarhiyatı gerçekleştirecek olan vergi dairesi, ticari sermayenin tespitinde ölüm günü

¹⁹⁶ Budak, a.e., s. 112.

¹⁹⁷ Aktaş, a.e., s. 2.

¹⁹⁸ VUK 192, Bilanço, envanterde gösterilen kıymetlerin tasnifli ve karşılıklı olarak değerleri itibariyle tertiplenmiş hulasasıdır. Bilanço aktif ve pasif olmak üzere iki tabloyu ihtiva eder. Aktif tablosunda mevcutlar ile alacaklar (ve varsa zarar), pasif tablosunda borçlar gösterilir.

¹⁹⁹ Ufuk, a.e, s. 1, Maç, Jamali, a.e., s. 219.

²⁰⁰ Ercan Alptürk, “Veraset ve İntikal Vergisi Yönünden Ticari Servet Unsurlarının Değerlemesi”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 5, Aralık, 2005, s. 1, çevrimiçi, www.yaklasim.com, Erişim Tarihi: 22.10.2018, Harun Naci Özbek, a.e., s. 14.

bilançosunu dikkate almaktadır. Mirasçılarının ve vergi dairesinin yapmış olduğu değerlemeler arasında fark çıkmaması için mükelleflerin değerlendirme yaparken ölüm gününü esas alması faydalı olacaktır²⁰¹.

Mirasçılara intikal eden ticari varlıkta işletme hesabı esasına göre defter tutuluyorsa, mirasbırakanın öldüğü gün ticari varlık saptanır ve beyan edilir²⁰². Ticari varlığın değerlemesi, VİVK'nin 10'uncu maddesinde yer alan gayrimenkuller, menkul mallar, gemiler, hisse senetleri, tahviller, yabancı paralar, haklar aynı madde de yer alan değerlendirme ölçütlerine göre yapılır. Aksi durumda VUK'un 2. Bölümünde yer alan hükümlere göre ticari varlığın değeri tespit edilecektir²⁰³.

4.5.3.2. Gayrimenkullerin Değerlemesi

Mirasçılara intikal eden gayrimenkuller ister ticari işletmeye dahil olsun ister olmasın her durumda değerlendirilmesi emlak vergisine esas olan değerle değerlendirilir. 2591 sayılı Kanunla yapılan değişiklikten önce gayrimenkullerin değerlendirilmesinde rayiç bedel uygulanmaktaydı²⁰⁴. 1983 yılından itibaren mükellef gayrimenkulün değerlemesini yaparken murisin öldüğü zamana denk gelen emlak vergisi değeriyle²⁰⁵ değerlemede bulunmaktadır²⁰⁶. İntikal eden gayrimenkuller üzerinde mirasçılarının ayrı ayrı değil de

²⁰¹ Aktaş, a.e., s. 3.

²⁰² Süleyman Güçlü, "Veraset ve İntikal Vergisi Uygulamasında, Değerleme ve Beyan", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 250, Temmuz, 2009, s.1, çevrimiçi, www.vergisorunlari.com.tr, Erişim Tarihi: 22.10.2018.

²⁰³ Mehmet Yıldırım, "Veraset ve İntikal Vergisi Beyanında, Servetleri Değerleme Konusunda Tartışmalı Hususlar", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 315, Aralık, 2014, s. 5, Budak, a.e., s. 130.

²⁰⁴ T.C. Maliye Bakanlığı, Gelir İdaresi Başkanlığı, B.07.1.GİB.0.60/6000-2467, Sayılı, 05.05.2008 tarihli özelge, "...7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin ikinci fıkrasının (b) bendinde, 2591 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle, gayrimenkullerin ticari işletmeye dahil olsun veya olmasın emlak vergisine esas olan değerle değerlendirileceği esası getirilmiş ve takdir komisyonları marifetiyle gayrimenkuller için "rayiç bedel" takdirine ilişkin işlemlere son verilmiş bulunmaktadır...", "Veraset ve İntikal Vergisi Kanununun Yürürlükten Kaldırılmış Hükümleri", Madde 10 bent (b); fıkra beş ve altı – (29/7/1970 tarih ve 1318 sayılı Kanunun hükmüdür.)," *Gayrimenkuller ticari işletmeye dahil olsun olmasın rayiç bedelle değerlendirilir*". <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/5.3.7338.pdf>, Erişim Tarihi: 12.07.2018.

²⁰⁵ Emlak Vergisi Kanunu, 29. Madde, Vergi değeri; a) Arsa ve araziler için, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun asgari ölçüde birim değer tespitine ilişkin hükümlerine göre takdir komisyonlarınca arsalar için her mahalle ve arsa sayılacak parsellenmemiş arazide her köy için cadde, sokak veya değer bakımından farklı bölgeler (turistik bölgelerdeki cadde, sokak veya değer bakımından farklı olanlar ilgili valilerce tespit edilecek pafta, ada veya parseller), arazide her il veya ilçe için arazinin cinsi (kıraç, taban, sulak) itibarıyla takdir olunan birim değerlere göre, b) Binalar için, Maliye ve Bayındırlık ve İskan bakanlıklarınca müştereken tespit ve ilân edilecek bina metrekare normal inşaat maliyetleri ile (a) bendinde belirtilen esaslara göre bulunacak arsa veya arsa payı değeri esas alınarak 31 inci madde uyarınca hazırlanmış bulunan yönetmelik hükümlerinden yararlanılmak suretiyle, (1) Hesaplanan bedeldir.

²⁰⁶ T.C. Maliye Bakanlığı, Gelir İdaresi Başkanlığı, B.07.1.GİB.0.02.60/6000-2507- sayılı, 04.03.2009 tarihli özelge, www.gib.gov.tr, 07.03.1984 tarihli 18334 sayılı R.G., 22 Seri No'lu Veraset ve İntikal

toplu olarak hakkının olması durumunda da bir farklılık gözetilmeden gayrimenkulün emlak değeriyle değerlendirilip beyan edilmesi gerekmektedir²⁰⁷. Mükellefler emlak vergisi değeriyle beyan ettikleri gayrimenkullerin değerlemesinde vergi dairesi aynı değerlendirme²⁰⁸ ölçüsünü kullanmaktadır²⁰⁹. Mükellefler emlak vergisi değerinin yerine başka değerlendirme ölçüsü kullandığında normalden daha fazla vergi dairesine ödemişse bu durumu fark eden mükellef düzeltme talebinde bulunma hakkına sahiptir²¹⁰. Vergi dairesi ölümün gerçekleştiği günün emlak değerine göre vergiyi tarh etmektedir²¹¹.

Müteahhite kat karşılığı verilen arsa üzerinde bina inşası devam ederken mirasbırakanın ölmesi durumunda bina tamamlanmadan gayrimenkulün intikali gerçekleşmiş olacaktır. Mirasçılar kendilerine intikali eden gayrimenkulün değerlemesi, tamamlanmış bölümlerin ayrı ayrı emlak vergisi değeri hesaplanarak beyanname verilecektir²¹². Danıştay'ın vermiş olduğu bir kararda henüz tamamlanmamış olan

Vergisi Kanunu Genel Tebliğ, www.gib.gov.tr, Danıştay 7. Daire, E. 1999/2817, K. 2000/628, “Veraset ve intikal vergisi matrahının, intikal eden gayrimenkullerin emlak vergisine esas alınacak değerleri olduğu, bunun da gayrimenkullerin veraset yoluyla intikal ettiği, yani ölüm tarihindeki emlak vergisine esas alınan değerler olması gerektiği hakkında”, **Yaklaşım Dergisi**, Veraset ve intikal Vergisi Kanunu, madde 10, Verginin Matrahı ve İlk Tarhiyat, Danıştay Kararları, çevrimiçi, www.yaklasim.com, Erişim Tarihi: 22.10.2018.

²⁰⁷ T.C. Maliye Bakanlığı, Gelir İdaresi Başkanlığı, B.07.1.GİB.0.02.60/6000-2499 sayılı, 19.01.2009 tarihli özelge, www.gib.gov.tr, Erişim Tarihi: 22.10.2018.

²⁰⁸ “İntikal eden menkul ve gayrimenkul malların nevi ve mahiyetine göre kıymetinin takdir ve tespitinde idare ile varislerin aynı ölçü ve esasları dikkate alması “**aynı değerlendirme ölçüsü**”ne başvurulması halidir”, Mehmet Akarşlan, “Değerleme Farklarına Ceza Uygulaması İle Pişmanlık ve İslah Hükümlerinin Veraset ve İntikal Vergisi Yönünden Özellik Gösteren Hususları”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 165, Eylül, 2006, s. 1, çevrimiçi, www.yaklasim.com, Erişim Tarihi: 22.10.2018.

²⁰⁹ Maç, Jamali, a.e., s. 267, Özbek, a.e., s. 108.

²¹⁰ Danıştay 7. Daire, E. 1997/3198, K. 1998/3652, “mirasçı kendisine intikal eden gayrimenkulü emlak vergisi değerinden fazla bir miktarda vergi dairesine vergi ödediği ancak durumu sonradan fark etmesinde düzeltme talebinde bulunduğu, yetkili vergi dairesinin düzeltme talebini gerçekleştirmediğinden temyiz yoluna gidildiği ve Danıştay'ın mükellefin hata düzeltme hakkının olduğu kararı verilmiştir, **Yaklaşım Dergisi**, Veraset ve intikal Vergisi Kanunu, madde 10, Verginin Matrahı ve İlk Tarhiyat, Danıştay Kararları, çevrimiçi, www.yaklasim.com, Erişim Tarihi: 22.10.2018. Bir diğer yargı kararı, Danıştay 7. Daire, E. 2000/4400, K. 2001/1300, **Yaklaşım Dergisi**, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu, madde 10, Verginin Matrahı ve İlk Tarhiyat, Danıştay Kararları, çevrimiçi, www.yaklasim.com, Erişim Tarihi: 22.10.2018.

²¹¹ T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı, İzmir Vergi İdaresi Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri KDV Diğer Vergiler Grup Müdürlüğü, 21152195-135[7.2016/11]-114212 sayılı, 06.11.2007 tarihli özelge, www.gib.gov.tr, Erişim Tarihi:22.10.2018.

²¹² Veraset ve İntikal Vergisi 1996/2 Seri No'lu İç Genelgesi, www.gib.gov.tr, Erişim Tarihi: 22.10.2018.

binaların tamamlanmış varsayılip değerlendirme yapılmasının uygun olmadığı hakkında kararı mevcuttur²¹³.

Mirasbırakan, kendine ait arsa üzerinde bina inşa ederken henüz tamamlanmadan vefat etmişse bu durumda mirasçılara intikal eden gayrimenkulün değerlemesi, yarım kalmış inşaat için harcanan masraf biliniyorsa onun üzerinden yapılır. Ancak masraf tutarı emlak vergi değerinin altında olamaz²¹⁴. Eğer masraf tutarı bilinmiyorsa emlak vergi değeri dikkate alınmaktadır. Vergi dairesi tarafından yoklama ve inceleme işlemi yapılarak inşaatın tamamlanma oranı tespit edilir ve değerlendirme işlemi gerçekleşir. Mükelleflerin yapmış olduğu değerlemeler, emlak vergisi değerlemelerinden fazla ise mükellefin yapmış olduğu değerlendirme üzerinden vergi tahakkuk eder²¹⁵.

Bir kişi gayrimenkulün mülküne sahip olmasa da intifa hakkına (yararlanma) sahip olabilmektedir. İntifa hakkı Medeni Kanun'un 794'üncü maddesinde tanımlanmış, 795'inci maddesinde ise taşınmaz üzerindeki intifa hakkının tapuya tescil edilmesi gerektiği ifade edilmiştir. İntifa hakkı şahsa bağlı bir hak olduğundan devredilemez, ölüm ile birlikte sona ermektedir (M.K, md.797). İntifa hakkına sahip olan kişinin ölmesiyle hak, kuru mülkiyet sahibine geçmekte ve tam mülkiyet oluşmaktadır. İntifa hakkı tescile tabi bir hak olduğunda değeri, tapu siciline kaydedilen bedel olarak tespit edilmektedir. Tapu silicine kaydedilmeyen bir intifa hakkının değeri emsal bedel üzerinden tespit olmaktadır. İntifa hakkının değeri, intifa hakkının intikal ettiği kişinin yaşına göre farklılık göstermektedir²¹⁶. İntifa hakkının yaşa göre değerlendirilmesi VUK'un 296'ncı maddesinde ifade edilmiştir²¹⁷.

²¹³ Danıştay 7. Daire, E. 1997/4634, K. 1998/1607, **Yaklaşım Dergisi**, Veraset ve intikal Vergisi Kanunu, madde 10, Verginin Matrahı ve İlk Tarhiyat, Danıştay Kararları, çevrimiçi, www.yaklasim.com, Erişim Tarihi: 22.10.2018.

²¹⁴ 22 Seri No'lu Genel Tebliğ, "1.1.1983 tarihinde yürürlüğe giren bu hükümlere göre, intikal edecek gayrimenkuller için beyan edilecek değer en az Emlak Vergisi tarhına esas olan değer kadar olması gerekir".

²¹⁵ B.07.0.GEL.0.60/6012-1430 sayılı 1996/2 Seri No'lu Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu İç Genelgesi, www.gib.gov.tr, Erişim Tarihi: 22.10.2018.

²¹⁶ Y. Burak Aslanpınar, "Gayrimenkullerde İntifa Hakkı ve Kuru (Çıplak) Mülkiyetin Veraset ve İntikal Vergisi Bakımından Vergilendirilmesi", Ocak, 2014, <http://www.kizilot.com.tr/17/3188/bd/tr/kizilot/av-y-burak-aslanpinar/gayrimenkullerde-intifa-hakki-ve-kuru-ciplak-mulkiyetin-veraset-ve-intikal-vergisi-bakimindan-vergilendirilmesi>, 97895701-160[1-2012/5-1.4-4176]-855 sayılı, 14.06.2013 tarihli özelge, <http://www.gib.gov.tr/node/92075/pdf>, Erişim Tarihi: 13.07.2018.

²¹⁷ İntifa hakkı sahibinin yaşı intikal tarihinde yirmiyi 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 yirmiyi aşkın olduğu takdirde yukarı ki bentde yazılı nispet, her tam on yıllık

4.5.3.3. Menkul Mallar ve Gemilerin Beyanı

VİVK'nin 10/c maddesi menkul mallar ve gemilerin değerlendirme ölçüsünden bahsedilmiştir. Otomobil, ev eşyası, mücevherat, sanat eserleri menkul mallara örnek olarak sayılabilir. Burada önemli olan husus menkul mallar ile menkul kıymetlerin farklı olduklarıdır²¹⁸. Menkul mallara sahip mirasbırakanın vefat etmesi sonucu mirasçılara kalan malların değerlemesi rayiç bedele göre yapılması gerekmektedir²¹⁹.

Gemiler veraset yoluyla bir başkasına kalabilmektedir. Bu durumda VİV verecek olan mirasçı gemilerin değerlendirme işlemini rayiç bedele göre yapıp beyan etmeleri gerekmektedir²²⁰. Menkul mallar ve gemilerin mükellef tarafından ilk tarhiyatta rayiç bedel esasına göre değerlendirme yapılmaktadır. Son tarhiyatta ise VUK'un 292'nci maddesi vergi idaresinin ticari sermayenin unsuru olarak kabul edilen gemi ve menkul malların değerlemesini emsal bedele göre yapılacağı ifade edilmiştir²²¹.

4.5.3.4. Hisse Senetlerin Değerlemesi

VİVK'nin 10/d maddesinde hisse senetlerinin ivazsız bir şekilde intikalinin değerlendirilmesi hakkında açıklama bulunmaktadır. Kanun maddesinde hisse senetlerinin borsada kayıtlı olup olmaması durumunda değerlendirilmesinin farklı olacağı anlaşılmaktadır²²². Kendilerine miras olarak kalan hisse senetlerinin değerlendirilmesini

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 yetmiş 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 balığ 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 yetmiş aşmış ise rantın değeri bir yıllık tutarıdır

²¹⁸ Maç, Jamali, a.e., s. 275, Işık, VUK, 293. Madde, "Ticari sermayeye dahil olmıyan ev eşyası, mücevherat, sanat eserleri gibi menkul mallar ve gemiler emsal bedelleri ile değerlendirilir", s. 1, http://guncelvergikitaplari.com/Content/userfiles/new_files/VUK.MADDE-293.pdf, Erişim Tarihi: 13.07.2018.

²¹⁹ Harun Naci Özbek, a.e., s. 15.

²²⁰ Cahit Yerci, "Vergi Uygulamasında Gemi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 244, Ocak, 2009, s. 6, çevrimiçi, www.vergisorunlari.com.tr, Erişim Tarihi: 22.10.2018.

²²¹ Aydın, a.e., s. 119.

²²² Budak, a.e., s. 137.

yapacak olan mirasçılar, hisse senedi borsaya kayıtlı ise murisin ölmeden önce 3 yıl içindeki son muamele değerine göre değerlendirileceklerdir. Hisse senetleri borsada kayıtlı değil veya borsada kayıtlı ancak 3 yıl içinde işlem görmemiş ise değerlendirilecekler, hisse senedinin üzerindeki değer ile bir diğer ifadeyle itibari değer ile yapılacaktır²²³. Mirasçılar yapmış oldukları bu değerlendirmeleri beyan ederek ilk tarhiyatı gerçekleştireceklerdir. Vergi daireleri de tıpkı mükellefler gibi değerlendirileceklerdir. Vergi dairelerinin kayıtlı olup olmamasına göre yapmaktadırlar. Borsada kayıtlı olan hisse senetleri borsa rayicine göre değerlendirilirken, borsada kayıtlı olmayan hisse senetleri emsal bedelle değerlendirilmektedir²²⁴.

4.5.3.5. Tahvilatın (Borç Senetleri) Değerlemesi

Mirasçılara tahvilatın kalmasıyla yapacakları değerlendirileceklerdir. VİVK'nin 10/e maddesinde düzenlenmiştir. Madde tahvilatın değerlemesinin VUK'un 266'ncı maddesine göre yapılacağını düzenleme altına almıştır. Bu bakımdan mirasçılar tahvilatın değerlemesini itibari değer üzerinden yapması gerekmektedir. Vergi dairesinin yapmış olduğu değerlendirilecekler, hisse senetlerinde olduğu gibi olmaktadır. Borsada kayıtlı olan borç senetleri borsa rayicine göre borsada kayıtlı olmayan borç senetleri emsal bedele göre değerlendirilmektedir.

4.5.3.6. Yabancı Paraların Değerlemesi

Mirasbırakanın bankadaki hesapları ölümüyle birlikte mirasçılara geçmektedir. Hesaplarda (vadeli, vadesiz) bulunan Türk Lirası ve yabancı paralar mirasçılara intikal etmektedir²²⁵. Ortak bir hesapta para bulunduran murisin bankadaki yabancı paraların, mirasçılarının payına düşen miktarı dikkate alınarak değerlendirileceklerdir. Ancak ilk önce mirasçılarının murise ait banka hesaplarını bilmesi gerekir. Muris ölmeden hangi bankada hesabı olduğunu mirasçılara bildirdiğinde hesaplara erişim istenilen belgelerin tamamlanmasıyla kolay olacaktır. Ama mirasbırakan mirasçılara hangi bankada hesabı olduğunu bildirmeden aniden vefat ederse bu durumda bankalarında bir

²²³ Yıldırım, Kolotoğlu, a.e., s. 118.

²²⁴ 16 Seri No'lu Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu Genel Tebliği, www.gib.gov.tr, Erişim Tarihi: 22.10.2018.

²²⁵ Nevzat Şenses, "Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu Uyarınca Bankaların Sorumluluğu", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 299, Kasım, 2017, s. 1, çevrimiçi, www.yaklasim.com, Erişim Tarihi: 22.10.2018.

bildirim hizmeti olmadığından mirasçılar tek tek bankaları ziyaret edip murise ait hesabın olup olmadığını sorgulayabilirler. Bu işlemlerin yapılabilmesi için önce veraset ilanı alınması gerekmektedir²²⁶. Bankalar, mirasçılara hesap hakkında bilgi vermektedirler. Mirasçılar, yabancı paranın tutarını öğrenip değerlemesini yapıp beyan ettikten ve tüm tarh işlemleri tamamlanıp vergi ödendikten sonra vergiyi ödediğine dair vergi dairesinden belge (tasdikname) almaktadır. Belgeyi bankaya teslim eden mirasçıya varlık intikal etmektedir (VİVK, md.17). Vergiyi ödemeyen mirasçılara varlık kesinlikle devredilmemektedir. Verginin ödenmediği durumlarda mirasçılara ait görev bankaların üzerine düşmekte değerlendirme, beyan ve tevkifat işlemlerini bankalar yapmaktadır. Varlık üzerinden tevkifat yapıldıktan sonra varlık mirasçılara intikal etmektedir²²⁷.

Yabancı paraların değerlendirilmesi işlemi varlığın dolaşımında olup olmamasına yani borsada işlem görüp görmemesine göre değişkenlik göstermektedir (VİVK md.10/f). Dolaşımında olan paralar, borsa rayicine göre dolaşımında olmayan paralar ise Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın belirlediği kura göre değerlendirme işlemi görmektedir. Hazine ve Maliye Bakanlığı günlük kur değerleri tespit etmediğinden Merkez Bankasının belirlemiş olduğu kur dikkate alınmaktadır²²⁸. Vergi dairesinin yapacağı değerlendirme yöntemi de mirasçıların uyguladığı değerlendirme yöntemiyle aynıdır. VUK'un 280'inci maddesine göre dolaşımında olan yabancı paralar borsa rayicine göre değerlendirilirken, dolaşımında olmayan yabancı paralar Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın belirlemiş olduğu kura göre değerlendirilecektir. Bu durumda da Hazine ve Maliye Bakanlığı kur belirlemediğinden, Merkez Bankasının belirlemiş olduğu kur dikkate alınmaktadır²²⁹.

4.5.3.7. Hakların Değerlemesi

VİVK'nin 10/e maddesinden yola çıkarak mirasçılara intikal eden tescile tabi hakların²³⁰ değerlendirilmesinin tapu siciline kayıtlı değerle yapılması gerekmektedir. Tapu sicilinde değeri gösterilmeyen haklar, sınai ve edebi mülkiyet hakları mirasçılar tarafından değerlemeye tabi tutulmaz ve ilk tarhiyatta dikkate alınmamaktadır.

²²⁶ Samet Güleç, "Veraset ve İntikal Vergisinde Banka Hesapları Nasıl Dikkate Alınacak?" **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 243, Mart, 2013, s. 1, çevrimiçi, www.yaklasim.com, Erişim Tarihi: 22.10.2018.

²²⁷ Harun Naci Özbek, a.e, s. 15, 1 Seri No'lu Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu Genel Tebliği.

²²⁸ Budak, a.e., s. 139,140.

²²⁹ Maç, Jamali, a.e., s. 285.

²³⁰ Mülkiyet Hakkı, İrtifak Hakları, Rehin Hakkı, Gayrimenkul Mükellefiyeti, Maç, Jamali, a.e., s. 287.

Bahsedilen bu hakların sadece beyannamesi verilmekte son tarhiyatta takdir komisyonu değerlendirme işlerini yapmaktadır²³¹. Vergi idaresi de tapuya tescilli hakları tescile kayıtlı bedel üzerinden değerlendirme yapmaktadır. Tescile tabi olmayan hakların değerlemesi emsal bedel ile yapılmaktadır (VUK, md.296).

4.6. Son (İkmal) Tarhiyat

VİVK'nin diğer vergi kanunlarından daha farklı olarak değerlendirme ve beyan sistemi farklıdır. Mükellefler, Kanunda kendilerine gösterilen değerlendirme ölçütlerine göre vergiyi tarh ederken bu tarh işlemi idarece dikkate alınmamaktadır. Nihai tarhiyatı idare gerçekleştirmekte ve dikkate alınan tarhiyat idarenin yapmış olduğu tarhiyat olmaktadır²³². Son tarhiyatın yapılmasının sebebi, mükelleflerin gerçek dışı beyanda bulunup, doğru değerlendirme işlemi yapıp yapmadığını kontrol etmektir²³³.

Kendisine intikal eden iktisadi kıymetleri mirasçı değerlendirme ölçütlerine göre değerler ve gereken belgeleri²³⁴ beyannameye ekleyerek ilk tarhiyatı gerçekleştirmiş olur. Mirasçının vermiş olduğu beyannamenin ardından vergi idaresi beyannamenin verildiği tarihten itibaren 15 gün içinde son tarh işlemini gerçekleştirir (VİVK, md.10). Bazı iktisadi kıymetlerin değerlemesinde mirasçı ve vergi dairesi aynı değerlendirme ölçülerini kullanmaktadırlar. Aynı değerlendirme ölçülerini kullanmamalarından dolayı ortaya çıkacak değer farkları üzerinden ek tarhiyat yapılmaktadır²³⁵.

Tablo 2: Değerleme Ölçütleri

İşlem türü	İlk tarhiyat	Kesin tarhiyat
Ticari sermaye -Bilanço Esasına tabi -İşletme Hesabı E.	Öz sermaye Ticari varlık	Öz sermaye Ticari varlık
Gayrimenkul	Vergi değeri (işletmeye dahil olsun veya olmasın)	Vergi değeri (işletmeye dahil olsun veya olmasın)

²³¹ Aktaş, a.e., s. 3, Budak, a.e., s. 140.

²³² Özbek, a.e., s. 104.

²³³ Güçlü, a.e., s. 9.

²³⁴ Veraset ilamı (Mirasçılık Belgesi) -Vasiyetname, miras mukavelenamesi, -Borç ve masraflara ait belgeler, -Ticari bilanço ve gelir tablosu, -Gayrimenkuller için, tapunun fotokopisi ve emlak vergisi değerini gösteren ilgili belediyeden alınmış bir belge, Mehmet Akarslan, "Usulsüzlük ve Vergi Ziyat Cezalarının Veraset ve İntikal Vergisi Yönünden Uygulaması-I", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 162, Haziran, 2006, s. 1, çevrimiçi, www.yaklasim.com, Erişim Tarihi: 22.10.2018.

²³⁵ Özbek, a.e., s. 104.

Menkul mal ve gemiler	Rayiç bedel	Emsal değer
Hisse Senetleri	<ul style="list-style-type: none"> - Hisse senetleri borsada kayıtlı ise, ölüm tarihinden önceki üç yıl içindeki son muamele değeri - Borsaya kayıtlı olmakla birlikte son üç yıl işlem görmemişse bu takdirde aşağıda itibar değerle - Borsaya kayıtlı değilse itibari değerle 	<ul style="list-style-type: none"> - Hisse senedi borsaya kayıtlı ise borsa rayici ile değerlendirir - Değilse emsal bedel
Tahviller	İtibari değerle	Borsaya kayıtlı ise borsa rayici, değilse Emsal Bedel
Özel Kesim Tahviller	İtibari değerle	Borsaya kayıtlı ise Borsa rayici, değilse Emsal Bedel
Yabancı Paralar	Tedavülde bulunan yabancı paralar borsa rayiçleri varsa buna göre, yoksa Hazine ve Maliye Bakanlığınca tespit edilen kurlara göre değerlendirir	Tedavülde bulunan yabancı paralar borsa rayiçleri varsa buna göre, yoksa Hazine ve Maliye Bakanlığınca tespit edilen kurlara göre değerlendirir
Haklar	<ul style="list-style-type: none"> - Tescile tabi haklar tapuya tescilleri sırasında gösterilen değerleri, - Tapu sicilinde bedeli görülmeyen haklar ile bunların dışındaki bilumum haklar mükellef tarafından değerlendirilmez ve ilk tarhiyatta nazara alınmaz. 	<ul style="list-style-type: none"> - Tescile tabi haklar, tapuya tescilleri sırasında gösterilen değerleri, - Tapu sicilinde bedeli görülmeyen haklar ile bunların dışındaki bilumum haklar emsal değerle
Alınan Çekler	Mukayyet Değerle	Mukayyet Değerle
İştirakler	Hisse senedi ile temsil edilmiyorsa Mukayyet Değerle, Hisse senedi ile temsil edilenler borsada kayıtlı ise Borsa Rayici ile	Hisse senedi ile temsil edilmiyorsa Mukayyet Değerle, Hisse senedi ile temsil edilenler borsada 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

Kaynak: Şenyüz, Yüce, Gerçek, a.e., s. 366,367.

4.7. VİV'in Tarifesi

Türk vergi sisteminde gelir vergisinden sonra veraset ve intikal vergisi de artan oranlı vergi tarifesine sahiptir. Ancak gelir vergisinden farkı VİV çifte artan oranlı vergi tarifesi uygulanmaktadır. Çifte artan oranlı vergi tarifesinde, iki unsura dayalı olarak vergi oranı artmaktadır. VİV tarifesinde vergi oranı sadece matraha göre artmamakta

bunun yanı sıra intikalinin veraset yoluyla ve ivazsız intikali ile de değişkenlik göstermektedir²³⁶.

4369 sayılı Kanunla²³⁷ değişiklik yapılmadan önce veraset yoluyla mirasçılara mal intikal ettiğinde mirasçılarının murise yakınlık derecesine göre vergi oranları farklılık göstermekteydi. Vergi sınıflarına ayrılan mirasçılarının vergi oranları murise yakınlık derecesine göre artmakta ve azalmaktaydı²³⁸. 4369 sayılı Kanunda yapılan değişiklikle mirasçılarının murise yakınlık dereceleri dikkate alınmadan tek grupta mirasçılar toplanarak vergi oranı uygulanmaya koyulmuştur. Bununla birlikte vergi oranları önemli derecede düşürülmüş. Vergi oranları %1 ile %10 arasında uygulamaya koyulmuştur²³⁹. 1998'den beri vergi oranlarında farklı bir düzenleme yapılmamıştır.

Tablo 3: Veraset ve İntikal Vergisi Oranları

Matrah	Vergi Oranı (%)	
	Veraset yoluyla İntikal	İvazsız İntikal
İlk 240.000 TL için	1	10
Sonra gelen 570.000 TL için	3	15
Sonra gelen 1.270.000 TL için	5	20
Sonra gelen 2.200.000 TL için	7	25
Matrahın 4.280.000 TL için	10	30

Kaynak: 49 Seri No'lu Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu Genel Tebliği

4.8. VİV'in Ödenmesi

4369 sayılı Kanunla yapılan değişiklikten önce VİV 5 yılda 10 eşit taksitte Mayıs ve Kasım aylarında ödenmekteydi²⁴⁰. VİVK'nin 19'uncu maddesinde 4369 sayılı

²³⁶ Öncel, Kumrulu, Çağan, a.e., s. 385.

²³⁷ 23417 sayılı 29.07.1998 tarihli mükerrer R.G.

²³⁸ İlk vergi sınıfını, fûru, ana- baba ve sağ kalan eş ile evlatlık oluşturur. Uygulanacak vergi oranı %3 ile %20 arasında değişmektedir. İkinci vergi sınıfı kardeşler, büyük ana- baba ile onların fûruları oluşturur. Uygulanacak vergi oranı %7 ile %30 arasındadır. Üçüncü vergi sınıfı ise, birinci ve ikinci vergi sınıfı dışında kalanlardan oluşur. Uygulanacak vergi oranı %10 ile %44 arasında değişir. Karakoç, **Türk Miras Hukuku Açısından Veraset ve İntikal Vergisi**, s. 112.

²³⁹ 31.12.1998 tarihli 23570(M) sayılı R.G., 28 Seri No'lu Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu Genel Tebliğ, www.gib.gov.tr, Erişim Tarihi: 22.10.2018.

²⁴⁰ Hayrettin Akakça, **Veraset ve İntikal Vergisi**, Ankara, 1969, s. 82.

Kanunla yapılan değişlikle verginin ödenmesi 3 yılda 6 eşit taksitle yapılacağı, ödemelerin yine aynı aylarda Mayıs ve Kasım'da alınacağı düzenlenmiştir.

Kanun maddesinde gayrimenkuller için özel bir düzenleme bulunmaktadır. İlgili Kanunun 19/2 maddesi uyarınca, *“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 ferağı 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”*. Gayrimenkullere has ödeme sistemi (tamamen ödeme şartı) mirasçılar üzerinde yük olmaktadır. Bu bakımdan mirasçıların vergiyi ödemede zorluklar yaşayacağını öngören kanun koyucu 19/3'üncü maddede mirasçılarının teminat göstermesiyle gayrimenkulün bir kısmının devir ve ferağına izin verilmiştir²⁴¹.

Mirasçılar kendilerine intikal eden menkul malları bankalardan temin etmek istediğinde vergi idaresinden vergiyi ödediğine dair belge istemektedir²⁴². Eğer mirasçı vergiyi ödememiş ise bankalar mal varlığından vergiyi tevkif edip bulunduğu yerin vergi dairesine ödemektedir. Veraset yoluyla menkul malda tevkifat oranı %5 olarak belirlenmiştir. Tevkif edilen vergi, en geç bir hafta içerisinde mal sandığına yatırılarak vergi dairesine bildirimde bulunulması gerekmektedir²⁴³. Vergi tevkifatlarında %5'lik oran normal vergi tarifesinde bulunan belirli dilimlerdeki orandan fazla olmaktadır. Bu durumda mükellefin menkul mal varlığından fazla vergi tahsil edilmektedir. Vergi

²⁴¹ Budak, a.e., s. 153.

²⁴² Sadece bankalar değil, tevkifat yapacak diğer kurumlar da mirasçılardan tasdikname istemektedir. Bahsi geçen diğer kurumlar VİVK'nin 17'inci maddesinde sayılmıştır. *“Amme idare ve müesseseleri, bankalar, bankerler, kasa kiralyanlar, sigorta şirketleri, sair şirket ve müesseseler, mahkemeler ve icra daireleri istihkak sahiplerine bu verginin mevzuuna giren herhangi bir muamele dolayısıyla para ve senet verebilmek için evveleminde verginin ödenmiş olduğuna dair vergi dairesinden verilmiş bir tasdikname talep ederler”*.

²⁴³ Nevzat Şenses, “Bankalarda Bulunan Mevduatların ve Yabancı Paraların Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu Hükümlerince Değerlendirilmesi”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 265, Ocak, 2015, s. 2, çevrimiçi, www.yaklasim.com, Erişim Tarihi: 22.10.2018. 28 Seri No'lu Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu Genel Tebliği, www.gib.gov.tr, Erişim Tarihi: 22.10.2018.

dairesi, prosedürleri yerine getiren mükelleflere fazla tahsil edilen kısmı iade etmektedir²⁴⁴.

4.9. VİV' de Cezalar

4.9.1. Beyannamenin Geç Verilmesinde veya Verilmemesinde Cezalar

Mirasbırakanın vefat etmesiyle mirasçılarının mirası reddetmediği durumlarda tüm ödevleri yerine getirme görevi mirasçılarının sorumluluğundadır. Beyanname vermek mirasçılarının şekli ödevlerinden biridir. Mirasçıya tanınan süre içerisinde beyanname verilmediğinde cezai yaptırımlar uygulanmaktadır. VİVK'nin 9'uncu maddesinde beyanname verilme süresi hakkında bilgiler verilmekte ve verilen süreler ise ölümün nerede vuku bulduğuna göre çeşitlilik arz etmektedir. Mirasçılar kendilerine tanınan bu süre zarfında beyannamelerini vermeleri gerekmektedir. VUK'un 342'nci maddesi mükelleflere normal sürelerine ek olarak 15+ 15 ek süre tanımaktadır. Mükelleflerin normal beyanname verme süresinde değil de ek sürelerde beyanname verme durumlarında vergi ziyayı cezası oluşmamaktadır. Bunun sebebi verginin zamanında kesinleşmemesi anlamına gelmediğidir. Yani ek sürelerde verilen beyannamelerde geç tahakkuk söz konusu olmamaktadır²⁴⁵. VİV beyannamesi normal süresinde verilmemiş ancak birinci ek sürede verilmiş ise VUK'un 352/II-1'inci maddesi uyarınca ikinci derecede usulsüzlük cezası kesilmektedir. Vergi ziyayı cezası meydana gelmediği için gecikme faizi hesaplanmamaktadır²⁴⁶. Beyanname birinci ek süreden sonra ancak ikinci ek süre verilmesine yönelik tebligat gönderilmeden evvel verilmiş ise mükellefiyet başlamadığı için vergi aslına bağlı ceza ve gecikme faizi hesaplanmaz²⁴⁷ ve ikinci derecede usulsüzlük cezası mükelleflere kesilir²⁴⁸. Mükellef kendisine tanınan birinci ek sürede değil, ikinci 15 günlük ek sürede beyanname verirse VUK'un 352/I-11'inci maddesine göre birinci derecede usulsüzlük cezası ödemek zorundadır. Birinci ve ikinci 15 günlük ek sürelerde beyanname verilmesi beyana dayalı tarh işlemi olduğundan

²⁴⁴ Nevzat Şenses, "Veraset ve İntikal Vergisine Mukabil Alınacak Teminat ve Tevkifat Uygulaması", **Mali Çözüm Dergisi**, Mart- Nisan, 2017, s. 146.

²⁴⁵ Budak, **a.e.**, s. 166.

²⁴⁶ Maç, Jamali, **a.e.**, s. 184.

²⁴⁷ Elif Sonsuzoğlu, **Türk Vergi Hukukunda Fer'i Borç ve Alacak Olarak Faiz ve Zam**, 2. Baskı, İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2013, s. 128.

²⁴⁸ Gelir İdaresi Başkanlığı, "Mirasçıların Vergisel Yükümlülükleri Rehberi", s. 18

gecikme faizi hesaplanmamaktadır²⁴⁹. İkinci 15 günlük ek süreden sonra beyanname verilmiş veya hiç beyanname verilmemiş ise bu sürenin sonundan başlayarak gecikme faizi hesaplanır²⁵⁰ ve re'sen takdir sebebiyle birinci derecede usulsüzlük cezası iki kat uygulanır²⁵¹. Aynı zamanda mükelleflere vergi ziyai cezası kesilir. Ancak VUK'un 336'ncı maddesi "*Cezayı istilzam eden tek bir fiil ile vergi ziyai ve usulsüzlük birlikte işlenmiş olursa bunlara ait cezalardan sadece miktar itibariyle en ağırı kesilir*" ifadesi yer almaktadır. Böylece iki ceza tek fiil üzerinden kesilmeyecek sadece ağır olan dikkate alınacaktır²⁵². Usulsüzlük cezası her ne kadar geç olsa da dikkate alınacak değer, murisin ölüm tarihindeki değer olmaktadır²⁵³. Mirasçılar tek bir beyanname altında dahi beyannameyi vermiş olsa cezalar mirasçıların miras payları oranında ayrı ayrı kesilmektedir²⁵⁴.

Muristen, mirasçılara hiç mal varlığı kalmadığında mirasçılara vergi dairesine ilgili durumu belirten dilekçe yazmaları durumunda VIV beyanamesi vermemektedirler²⁵⁵. Beyannamenin hiç verilmemesi birinci derecede usulsüzlük cezası gerektirir. Ancak bu durum vergi dairesine bildirildiğinden mirasçılara usulsüzlük cezası kesilmemektedir²⁵⁶.

4.9.2. Zamanaşımı Hükümleri Karşısında Cezalar

Usulsüzlük ve vergi ziyai cezalarında zamanaşımı süresi VUK'un 374'üncü maddesinde ifade edilmiştir. Usulsüzlük cezalarında zaman aşımı süresi iki yıldır.

²⁴⁹ Sonsuzoğlu, a.e., s. 129, Maç, Jamali, a.e., s. 187.

²⁵⁰ Maç, Jamali, a.e., s. 189.

²⁵¹ VUK 352'nci madde, "Usulsüzlükler, aşağıda yazılı derecelere ve bu kanuna bağlı cetvelde göre cezalandırılır. Usulsüzlük fiili re'sen takdiri gerektirirse, bağlı cetvelde yazılı cezalar iki kat olarak kesilir". T.C. Maliye Bakanlığı, Gelir İdaresi Başkanlığı, B.07.1.GİB.0.02.60/6000-2513 sayılı, 20.05.2009 tarihli özelge, www.gib.gov.tr, Erişim Tarihi: 22.10.2018.

²⁵² Gelir İdaresi Başkanlığı, "Mirasçıların Vergisel Yükümlülükleri Rehberi", s. 16.

²⁵³ Maç, "Veraset ve İntikal Vergisinde Ceza Uygulaması", s. 1, 2000/1 Seri No'lu Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu İç Genelge

²⁵⁴ Budak, a.e., s. 169, B.07.0.GEL.0.60/6012-1430 sayılı 2007/1 Seri No'lu Veraset ve İntikal Vergisi İç Genelge.

²⁵⁵ Danıştay 9. Daire, E.1989/2232, K.1989/3234, "*Veraset yolu ile kendilerine herhangi bir mal intikal etmeyen kişilerin veraset ve intikal vergisi beyanamesi vermek zorunda olmadıkları ve 213 sayılı vuk. 342.maddesindeki ek süreden sonra beyannamenin boş olarak verilmesi halinde de usulsüzlük cezası kesilemeyeceği hk*", <http://www.kararara.com/danistay/dnsty16/dnstyk15328.html>, Erişim Tarihi: 19.07.2018.

²⁵⁶ Akarslan, "Usulsüzlük ve Vergi Ziyai Cezalarının Veraset ve İntikal Vergisi Yönünden Uygulaması-I", s. 1.

Usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın başından itibaren iki yıl içerisinde usulsüzlük cezası kesilmezse ceza zamanaşımına uğramaktadır. Vergi ziyayı cezasında zamanaşımı süresi 5 yıldır. Zamanaşımı süresi, vergi alacağının doğduğu yılı takip eden yılın birinci gününden başlamaktadır. Örneğin, mükellefe tanınan ikinci 15 günlük ek sürenin sonu 22.10.2018 tarihi ise usulsüzlük cezası zamanaşımı süresi 01.01.2019 tarihinde başlamakta, 31.12.2020 tarihinde sona ermektedir. Bu tarihten sonra kabahatten dolayı mükelleflere usulsüzlük cezası kesilemez. Aynı şekilde vergi ziyayı cezası da 31.12.2023 tarihine kadar kesilmezse sonrasında ceza zamanaşımına uğrayacaktır.

4.9.3. Tevkifat Yapma Yükümlülüğü Olanlara Karşı Ceza Uygulamaları

VİVK'nin 17'nci maddesinde belirtilen kuruluşlar mirasçılarının istihkakları üzerinden tevkifat yapmakla sorumludurlar. Vergiyi tevkif eden sorumlular yetkili vergi dairesine 1 hafta içinde vergiyi ödemeleri gerekmektedir. Belirtilen süre içinde tevkif edilen miktar yetkili vergi dairesine verilmediğinde, ödenecek miktar üzerinden gecikme zammı uygulanarak sorumlu kurumlardan (hakimler hariç) vergi tahsil edilmektedir. Vergiyi tevkif eden şahsa ise tevkif ettiği miktarın üzerinden %10 ceza kesilir²⁵⁷ (VİVK, md. 17/3).

Mirasçılar kendilerine intikal eden mal varlıklarını beyan etmeden önce VİVK'de belirtilen ölçülere göre değerlemeleri gerekmektedir. Ancak vergi idaresi mirasçılarının yapmış olduğu değerlemeleri dikkate almamakta VUK'a göre intikal eden malları değerlemeye tabi tutmaktadır. Mirasçılar ile vergi idaresinin yapmış olduğu değerlemeler aynı değerlendirme ölçütleri olmayabilir. Bu durumda matrah farkları ortaya çıkmaktadır. Ortaya çıkan bu matrah farkları için yeniden tarh işlemi yapılmaktadır. Herhangi bir ceza uygulanmamaktadır²⁵⁸. Ancak hem mirasçılar hem de vergi dairesi aynı değerlendirme ölçütlerini kullanmalarına rağmen matrah farkı ortaya çıktığından cezai yaptırımlar uygulanmaktadır. VİVK'nin 10'uncu maddesinde “...aynı değerlendirme ölçülerine göre bulunan miktar arasındaki farka ait vergi (gayrimenkuller hariç), vergi ziyayı cezasının yarısı ile birlikte alınır. Menkul mallar ile gemilere ilişkin değerlemelerde % 50'ye kadar bulunacak fark için ceza uygulanmaz” ifadesi yer almaktadır. Bu durumda mirasçı ve

²⁵⁷ Güleç, a.e., s. 3.

²⁵⁸ Aktaş, a.e., s. 3.

vergi dairesi arasında değerleme farkından doğan matraha ait ceza gayrimenkulleri kapsamamaktadır.

VİV beyana dayalı bir vergi türü olduğundan VUK 371'inci maddesinde belirtilen pişmanlık ve ıslah müessesinden yararlanma hakkına sahiptir. Pişmanlıktan yararlanmak için bazı şartların sağlanması gerekmektedir. İlk olarak vergi ziyayı cezasını oluşturan fiilleri işleyenler pişmanlıktan yararlanmaktadır. Diğer şart ise pişmanlıktan yararlanmak için vergi idaresinin işlenmiş olan fiilden haberdar olmamalıdır. Yani vergi idaresinin herhangi bir işlemde bulunmaması gerekir. Ayrıca pişmanlık hükümleri genel ve özel usulsüzlük cezalarını kapsamamaktadır²⁵⁹. O halde mirasçılar kendilerine tanınan birinci ve ikinci ek süreler içinde beyannamelerini vermeleri durumunda pişmanlıktan yararlanmamaktadır. Ayrıca ikinci 15 günlük ek süre vergi dairesinin bilgisi dahilinde verildiğinden pişmanlık hükmünün uygulanmayacağı da söylenebilir²⁶⁰. İkinci ek sürenin geçtikten sonra beyanname verilirse vergi ziyayı cezası oluşmaktadır. Ancak olay vergi idaresine intikal ettiğinden pişmanlık hükümleri geçerli olmayacaktır. Ancak mirasçı VİV beyannamesini verdikten sonra beyan etmeyi unuttuğu mülk için pişmanlık kapsamında beyannamesini vermesi mümkündür²⁶¹.

5. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'daki Düzenlemeler

Devletin ve yetkili makamların, amme alacaklarının takip ve tahsil işlemleri AATUHK'nin hükümlerine göre gerçekleşmektedir. 6183 sayılı Kanun'da bahsedilen işlemlerin gerçekleşmesi için ilk önce kamu alacağının tutarının kesinleşmesi gerekmektedir. Kamu alacaklarının asli ve fer'i kamu alacağı olarak sınıflandırılmakta olup, asli kamu alacağı Kanunun 1'inci maddesinde bahsedilen vergi, resim, harçlar gibi gelirlerken, fer'i kamu alacakları ise asli kamu alacaklarının ödenmemesinden kaynaklı olarak ortaya çıkan gecikme faizi ve zamlarıdır²⁶². Amme borçlusu Kanunun 3'üncü

²⁵⁹ Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, s. 276.

²⁶⁰ Maç, "Veraset ve İntikal Vergisinde Ceza Uygulaması", s. 3.

²⁶¹ T.C. Maliye Bakanlığı, Gelirler Genel Müdürlüğü, B.07.0.GEL.0.60/6000-2206/21253 sayılı, 04.05.2000 tarihli özelge, www.gib.gov.tr, Erişim Tarihi: 22.10.2018.

²⁶² Tamer Budak, Serkan Benk, "Kamu Alacağı: Hukuki Bir Değerlendirme", **Business and Economics Research Journal**, 2(2), 2011, s. 72.

maddesinde ifade edilmiştir. Kanun maddesine göre sadece hakiki²⁶³ ve hükmi şahıs²⁶⁴ amme borçlusunu sayılmamakta bunların kanuni temsilcileri, mirasçıları, vergi sorumlusu, kefil de amme borçlusunu sayılmaktadır.

Buna göre amme borçlusunun ölümü halinde VUK'un 12'nci maddesi gereği mirası reddetmemiş mirasçılar mirisin tüm hak ve borçlarından sorumlu olmaktadır. Bir diğer deyişle mirasçılar, amme borcunun "ikincil borçlusunu" olarak kabul edilmektedir²⁶⁵. Ölümün ardından mirisin vergi borçları amme borcu, alacaklı devlet, amme borçlusunu ise mirasçı olmaktadır. Kanunda ifade edilen amme borçlusunun sorumlulukları mirasçılara geçmektedir.

5.1. Mirasçılarının Sorumlulukları

Amme borçlusunu, Kanunun 3'üncü maddesinde de ifade edildiği gibi mirasçılardır. Aynı zamanda AATUHK'nin 7'nci maddesinde borçlusunun ölümünden sonra mirası reddetmemiş mirasçılara amme borçlusuna uygulanacak olan hükümlerin aynısının tatbik olunacağı ifade edilmiştir.

Mirasçılarının Medeni Kanun'un 606'ncı maddesinde ifade edildiği üzere mirası reddetme hakları da bulunmaktadır. Mirasçılarının mirası kabul veya red durumlarında bu kanunda uygulanacak hükümler farklılık göstermektedir.

5.1.1. Mirasçılarının Vergi Borcunu Ödemedeki Sorumlulukları

Kamu borçlusunun ölümünün ardından, mirası reddetmemiş mirasçılar tüm borçlardan sorumlu tutulmaktadır. AATUHK'nin 7'nci maddesi mirası reddetmeyen mirasçılara Kanun hükümlerinin uygulanacağı ifade edilmiştir. Kamu borçlusunu ölmeye haklarında işlem başlamış ve henüz amme alacağı tahsil edilmeden vefat etmişse Kanunda uygulanması gereken hükümler mirası reddetmemiş mirasçılarını üzerinden aynen devam edilmektedir. Ancak mirasçılar üzerinden devam edilecek işlemlerde ödeme emrinin

²⁶³ Türk Dil Kurumu, Gerçek kişi, doğal kişi, BSTS/ Medeni Hukuk Terimleri Sözlüğü, 1966, http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&view=bts&kategori1=veritbn&kelimesec=147742, Erişim Tarihi: 31.07.2018.

²⁶⁴ Türk Dil Kurumu, Tüzel kişi, "BSTS/ İktisat Terimler Sözlüğü", 2004, http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&view=bts&kategori1=veritbn&kelimesec=159733, Erişim Tarihi:31.07.2018.

²⁶⁵ Nazlı Gaye Alpaslan, "Ölüm Olayının Doğurduğu Vergisel Sonuçlar", **Hukuki Haber**, 2 Kasım 2015, <http://www.hukukihaber.net/olum-olayinin-dogurdugu-vergisel-sonuclar-makale.4380.html>, Erişim Tarihi: 31.07.2018.

gönderilmesi için mirasın kesin olarak mirasçılar tarafından kabul edilmesi gerekmektedir. Aksi takdirde mirasçılar henüz mirası kabul etmemiş ve mirası kabul veya red süresi dolmadan ödeme emrinin gönderilmesi durumunda yapılan işlem usulsüz kabul edilmektedir²⁶⁶. Kanunun 7'nci maddesinin devamında, "...terekenin 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" ifadesi yer almaktadır. Mirasçılar tutulan deftere²⁶⁷ göre mirası kabul yoluna başvurmasında iki farklı sorumluluğu bulunmaktadır.

- Kamu borcu deftere kaydedilmiş ise, mirasçılara yapılacak olan tebliğ, Kanunun 3'üncü maddesine göre yapılacaktır.
- Kamu borcu deftere kaydedilmemiş ise, kamu borcu VUK'un kapsamında olsun veya olmasın mirasçılara intikal eden miktar mirasçılara tebliğ edilecektir²⁶⁸.

Mirasçılara tebliğ edilen amme borcunun, özel kanunlarda belirlenen sürelerde ödenmesi gerekmektedir. Eğer özel kanunlarda ödeme zamanı belirtilmemiş ise, Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın belirlediği usule göre borç bir ay içinde ödenecektir (AATUHK, md. 37).

5.1.2. Mirasın Reddi Durumunda Kamu Borcunun Akıbeti

Mirasçılar, mirasbırakanın vefatıyla hemen mirası kabul edebilir veya miras üzerinde tasarrufta bulunarak mirası kabul etmiş sayılabilir²⁶⁹. Bu durumda kamu borcu mirasçılarının sorumluluğunda olacaktır. Ancak mirasçılar, kendilerine tanınan 3 aylık sürede mirası reddetme hakkına da sahiptir. Yargıtay²⁷⁰ birinci derecede mirasçılarının mirası reddetmelerinde mirasın ikinci derecede mirasçılara geçmeyeceğini, terekenin tasfiye olunacağını, eğer borcun ödenmesi sonucunda mirastan arta kalan kısım varsa

²⁶⁶ Yargıtay 12. Hukuk Dairesi, E.2013/26446, K.2013/35778, <https://www.kararara.com/forum/viewtopic.php?f=47&t=20773>, Erişim Tarihi: 01.08.2018.

²⁶⁷ Terekeye ait aktif ve pasiflerin yazıldığı defter. Medeni Kanun 60'ncü madde.

²⁶⁸ 14.06.2018 tarihli 30451 sayılı R.G., Tahsilat Genel Tebliği Seri A, Sıra No: 1, s. 6, http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/mevzuatek/eski/Tahsilat_Genel_Tebliği_A1_27062018.pdf, Erişim Tarihi: 03.09.2018, AATUHK Gerekeşi, s. 806.

²⁶⁹ Kamakgün, a.e., s. 1.

²⁷⁰ Yargıtay 3. Hukuk Dairesi, E.2010/15137, K.2010/20977, <http://www.ecalisanlar.net/yargitay-3-hukuk-dairesi-2010-15137-e-2010-20977-k--24871.html>, Erişim Tarihi: 22.10.2018.

bunun birinci derecede mirasçılara verileceği kararını almıştır. Aynı kararda tüm yakın mirasçılarının mirası reddetmelerinde borçlu sıfatıyla kimse bulunmadığından alacaklının tasfiye istemesinin doğru olacağı belirtilmiştir²⁷¹. Yargıtay'ın diğer bir kararında²⁷² ise kanuni mirasçılarının hiçbirinin mirası kabul etmemesinde sulh hukuk hakiminin herhangi bir başvuruya gerek duymadan terekenin resmi tasfiyesine gitmesi gerektiği görüşü bulunmaktadır.

Bu kararların aksine, Medeni Kanun'un 501'inci maddesi mirasbırakanın kanuni veya mansup mirasçısı hiç bulunmuyorsa veya mirasçılarının tümü mirası reddederlerse mirasın devlete geçeceğini ifade etmiştir²⁷³. Mirasın devlete geçmesiyle sulh mahkemesi re'sen terekenin resmi defterini düzenlemektedir. Devlet, defterde yazılan borçların miras yoluyla edindiği borçlardan sorumlu tutulmaktadır²⁷⁴ (M.K., md. 631). Tıpkı mirasçılarının mirası kabulünde amme borcundan kendilerine düşen miras payı üzerinden sorumlu olduğu gibi devlet de miras payına göre (mirasın tamamı devlete geçtiği için tamamından) sorumlu olmaktadır.

5.2. Ödeme Emri ve Ödeme Emrine Karşı Borçluların Hakları

Vadesinde ödenmeyen kamu borcunun 15 gün içerisinde ödenmesi veya mal bildiriminde bulunulması gerektiği ödeme emriyle bildirilir (AATUHK, md. 55). Ödeme emri vergilendirme sürecinin son aşaması olan tahsil işleminin başlangıcıdır²⁷⁵. Ödeme emri ilk önce kamu borcunun sahibine yapılması gerekmektedir. Ancak ölüm sonucunda mirasçılar mirası reddetmediği takdirde tüm sorumlulukları üstlendiğinden ödeme emri mirasçılara da yapılabilmektedir²⁷⁶. Murisin borçlarını mirası reddetmemiş mirasçılar üstlendiği için ödeme emrine karşı hakları da mirasçılara geçmiştir. Ödeme emrinin

²⁷¹ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri Tahsilat Genel Müdürlüğü, "6183 Sayılı Kanun İle İlgili Olarak Uygulama Birliğinin Sağlanması Amacıyla Daha Önce Yapılan Tamimlerin Güncellenmesi ve Birleştirilmesi", 2015, s. 2,3, https://www.ivdb.gov.tr/sites/default/files/ths_tamim324.pdf, Erişim Tarihi: 22.10.2018.

²⁷² Yargıtay 2. Hukuk Dairesi, E. 2010/9652, K. 2011/12532, <http://hukukmedeniyeti.org/ictihatyazdir.asp?id=249919>, Erişim Tarihi: 30.10.2018.

²⁷³ Ersan Öz, Ersin Yavuz, Fatih Akçay, "Ölüm Vakalarının Türkiye'de Vergisel Açıdan Doğurduğu Hukuki Sonuçlar", **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Sayı 31, Temmuz, 2017, s. 40.

²⁷⁴ Tahsilat Genel Tebliği, Seri A, Sıra No: 1, s. 5, www.gib.gov.tr, Erişim Tarihi: 22.10.2018.

²⁷⁵ Zuhâl Kızılot, "Mal Bildiriminde Bulunmayan Yeni TCK Karşısındaki Durumu", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 144, Aralık, 2004, s. 1, çevrimiçi, www.yaklasim.com, Erişim Tarihi: 22.10.2018.

²⁷⁶ Hakan Ay, Mustafa Alpaslan, "Kamu Alacaklarının Takibinde Yeni Tip Ödeme Emrine Karşı Vergi Davası Açılması ve Yürütmenin Durdurulması Problemleri", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 360, 2011, s. 166.

tebliğinden itibaren mirasçıların ödemeyi 15 gün içinde yapması durumunda tahsil işlemi bitecek ve mirasçı ile idare arasında ilişkisi sona erecektir.

Muris ölmeden önce kamu borcu için teminatta bulunmuş ancak vade tarihinden önce ölmüş ise mirası reddetmemiş mirasçılara ödeme emri tebliğ edilir. Eğer mirasçılara ödeme emri tebliğinden itibaren 15 gün içinde kamu borcunu ödemezse murisin teminat gösterdiği mallar paraya çevrilerek tahsil işlemi gerçekleştirilir.

5.3. Kamu Borçlusuna Ölmeden Önce Ödeme Emrinin Kesinleşmesi veya Kesinleşmemesi

Kamu borçlusuna ölmeden önce ödeme emri tebliğ edilmiş ve kesinleşmiş ise kamu borçlusunun ödeme emrine dava açtığı ancak kaybettiği veya süresinde dava açmadığı anlaşılır. Eğer haciz işlemleri başlanmış ise hacze devam edinilir²⁷⁷. Kamu borçlusunun ölümü sırasında alacaklının haciz işlemlerini başlatmaması sebebiyle alacaklı olan davacının işlemi takipten kaldırılmaktadır. Alacaklı bu durumda yeniden haciz isteme hakkına sahiptir. Yenileme talebinin ardından mirası reddetmemiş mirasçılara tekrar ödeme emri gönderilmesine gerek yoktur. Borçlu ölmeden önce borç kesinleştiğinden takibe kaldığı yerden devam edilmektedir. Ancak, alacaklının yapmış olduğu yenileme talebinin mirasçılara bildirilmesi gerekmektedir. Kamu borcu, borçlu ölmeden önce kesinleştiğinden dolayı, mirasçıların ödeme emrine itiraz hakkı olmamaktadır²⁷⁸. Mirasçılar, miras olarak hiçbir mal varlığı edinmeseler de kamu borcundan miras payları oranında sorumlu olacaklardır. Ancak ilgili vergi dairesinin kamu borcu için mirasçılara ayrı bir ödeme emri göndermesi gerekmektedir²⁷⁹.

Kamu borçlusuna ölmeden önce ödeme emri tebliğ edilmiş ancak dava açma süresi dolmadan ölmüş ya da dava açmış ancak mahkeme kararı verilmemiş olabilir²⁸⁰. İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun²⁸¹ 26'ncı maddesinde "*Dava esnasında ölüm veya herhangi bir sebeple tarafların kişilik veya niteliğinde değişiklik olursa, davayı takip hakkı kendisine geçen başvurmasına kadar; gerçek kişilerden olan tarafın ölümü*

²⁷⁷ Nazlı Gaye Alpaslan, **a.e.**

²⁷⁸ Yargıtay 13. Hukuk Dairesi, E. 2004/14903, K. 2005/2698, <http://www.hukukmedeniyeti.org/ictihatyazdir.asp?id=122313>, Erişim Tarihi: 05.08.2018.

²⁷⁹ Budak, **a.e.**, s. 71.

²⁸⁰ Budak, **a.e.**, s. 72.

²⁸¹ 20.01.1982 tarihli 17580 sayılı R.G.

halinde, idarenin mirasçılar aleyhine takibi yenilemesine kadar dosyanın işlemde kaldırılmasına ilgili mahkemece karar verilir. Dört ay içinde yenileme dilekçesi verilmemiş ise, varsa yürütmenin durdurulması kararı kendiliğinden hükümsüz kalır. Yalnız öleni ilgilendiren davalara ait dilekçeler iptal edilir.” ifadesi yer almaktadır. Kanun maddesinde geçen davanın konusu ödeme emri ise, İYUK’un 26/2’nci maddesi, geçersiz kılınacaktır. Çünkü dava sadece öleni ilgilendirmemekte ödeme emri tebliğ eden vergi dairesi dava taraflarından olmaktadır. Bu hususta İYUK’un 26/1’inci maddesinde ifade edildiği üzere, dava taraflarından birinde değişiklik olduğundan yani mirası reddetmemiş mirasçı artık dava tarafı olduğundan dosyanın işlemde kaldırılması gerekmektedir²⁸². Davayı mirasçılar üzerinden devam ettirmek isteyen idare, mirasçılar aleyhine takibi yenilemesi gerekmektedir²⁸³. Aksi takdirde davaya devam edilmemektedir.

5.4. Mirasçıların Ödeme Emrine Karşı Dava Açma Hakkı

Ödeme emri tebliğ edilen ikincil amme borçlularının (mirasçılar, kanuni temsilciler, kayyumlar, vs..) ödeme emrine karşı itirazda bulunma ve dava açma hakkı bulunmaktadır²⁸⁴. Mirasçılar, ödeme emrine böyle bir borcun olmadığına, borcun kısmen ödendiğine ve borcun zamanaşımına uğradığına karşı itirazda bulunma hakkına sahiptirler²⁸⁵. İtirazın, ödeme emrinin tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içinde alacaklı vergi dairesinin itiraz komisyonuna yapılması gerekmektedir. Vergi dairesinin bu itirazları 7 gün içinde karara bağlaması gerekmektedir (AATUHK, md.58).

İYUK’un 7’nci maddesine göre özel kanunlarda dava açma süresi belirtilmediği durumlarda dava açma süresi, Danıştay ve İdare Mahkemelerinde 60 gün, Vergi Mahkemelerinde 30 gündür. Vergi mahkemelerine vergi uyumsuzluklarından dolayı açılan davalarda tahsil işlemleri durmaktadır (İYUK md.27/4). Ancak tahsil aşamasında açılan davalar için aynı durum söz konusu değildir. İYUK’un 27/4’üncü maddesi, “...tahsilat işlemlerinden dolayı açılan davalar, tahsil işlemini durdurmaz. Bunlar

²⁸² Yılmaz Özbacı, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayınları, Ankara, 2010, s. 127, Akt. Budak, a.e., s. 73.

²⁸³ Danıştay 2. Daire, E.2004/4543, K.2005/2312, Akt. Budak, a.e., s. 73.

²⁸⁴ Ay, Alpaslan, a.e., s. 166

²⁸⁵ Recep Narer, “6183 Sayılı Kanun’a Göre Ödeme Emrine Karşı Açılan Davalarda Dava Nedenleri”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 84, Eylül, 1995, s. 1, çevrimiçi, www.vergisorunlari.com.tr, Erişim Tarihi: 22.10.2018.

hakkında yürütmenin durdurulması istenebilir” ifadesi yer almaktadır. Mirasçılara tebliğ edilen ödeme emrine karşı açılan davalar tahsilat aşamasında olduğundan tahsil işlemleri kendiliğinden durmamaktadır. Kamu borçlusunun (mirasçının) vergi mahkemesinden yürütmenin durdurulması kararı talep etmesi gerekmektedir²⁸⁶.

Mirasçılara ödeme emri ile tebliğ edilen kamu borcu tamamen veya kısmen ödenmiş ise mirasçılar borcun ödendiğine dair belgelerle birlikte ödeme emrini düzenleyen vergi idaresine 15 gün içinde başvuruda bulunma hakkına sahiptir. İdare, ödemenin yapıldığına dair belgeleri kontrol edip mirasçının ödeme yaptığı kanaatine vardığında ödeme emrini kaldırabilir. Böylece yargı yoluna gidilmeden anlaşmazlık çözümlenmiş olur. Ancak vergi idaresi borcun tamamen veya kısmen ödendiğine dair belgeler olmasına rağmen ödeme emrini kaldırmazsa mirasçı 15 günlük süre dolmadan ödeme emrinin iptali için vergi mahkemesine başvurabilir²⁸⁷.

Borç, zamanaşımına uğramışsa ödeme emrinin tebliğ edilmesine karşı kamu borçlusu itirazda bulunabilir. Bahsi geçen zamanaşımı her ne kadar tahsil zamanaşımı olarak ifade edilse de Danıştay’ın İçtihadı Birleştirme Kurulu Kararı borcun zamanaşımını hem tahsil hem tahakkuk zamanaşımı için geçerli olduğunu ifade etmiştir²⁸⁸. 6183 sayılı Kanun’un 102’nci maddesi zamanaşımı süresinin, amme borcunun vadesinin rastladığı yılı takip eden takvim yılının başından itibaren 5 yıl olduğunu ifade etmiştir. Bu durumda borcun zamanaşımına uğradığı halde ödeme emrinin gelmesi durumunda mirasçılar itirazda bulunma hakkına sahiptir.

Yukarıda bahsedilen sebeplerle itirazda bulunan mirasçıların haksız çıkması durumunda itirazın reddedildiği miktara %10 zam yapılarak borç tahsil edilmektedir. Bu zam mirasçıların mahkemelerin iş yükünü arttırmalarından dolayı bir ceza olarak görülebilir²⁸⁹. Borç üzerinden yapılan itirazların tamamının ya da bir kısmının

²⁸⁶ Gelir İdaresi Başkanlığı, “Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Aşamasında Çözümlemesi”, **Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Yayın No: 92**, 2009, s. 15, <http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/vergiuyusyargi92.pdf>, Erişim Tarihi: 22.10.2018.

²⁸⁷ Ahmet Erol, “Ödeme Emrine Karşı İtiraz Hakkının Kullanımı”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, 2011, s. 1,2, <http://www.vmhk.org.tr/wp-content/uploads/2011/10/Ahmet-Erol-%C3%96deme-Emrine-Kar%C5%9F%C4%B1-%C4%B0tiraz-Hakk%C4%B1n%C4%B1n-Kullan%C4%B1m%C4%B1.pdf>, Erişim Tarihi: 03.08.2018.

²⁸⁸ Erol, “Ödeme Emrine Karşı İtiraz Hakkının Kullanımı”, s. 2.

²⁸⁹ <http://www.bilgiledenetim.com/odeme-emri-tebliği-ve-uygulamada-karsilasilan-sorunlar.html>, Erişim Tarihi: 08.8.2018.

reddedilmesinde mirasçılara bildirilen red kararını takip eden 15 gün içinde mirasçılarının mal bildiriminde bulunması gerekir (AATUHK, md.58). Mirasçılar, ödeme emrine karşı dava açmış ise mal bildiriminde bulunma süresi davanın sonucunun tebliğine kadar uzamaktadır. Eğer dava kamu borcunun bir kısmı için açılmışsa mal bildirimini için uzayan süre sadece bu kısım için geçerlidir²⁹⁰.

Mirasçılara tanınan 15 günlük mal bildirim süresinde mirasçılar hacze tabi olacak her türlü mallarının bildirimini yapmaz ya da haciz edilecek mallarının bulunmadığını bildirmezse AATUHK'nin 60'ncı maddesi uyarınca bir defalık 3 aydan fazla olmayacak şekilde hapis cezası uygulanır. Mal bildiriminde bulunan ancak kamu borcu karşılanmayacak düzeyde olan mirasçılarının mal varlığının artması durumunda idareye mal hacze kabil olacak mal varlığının arttığını bildirmesi gerekmektedir (AATUHK, md.61). Aksi durumunda kamu alacağının tahsilinin engellendiği ve zorlaştırıldığı gerekçesiyle 1 yıla kadar hapis cezası uygulanır (AATUHK, md.112).

5.5. Ölüm Durumunda Takibin Geri Bırakılması

AATUHK'nin 1'inci maddesinde tüm alacakların takip tahsil işlemlerinin bu Kanunun konusu olduğu ifade edilmiştir. Takip, kamu alacaklısının kamu borcuna uygulamış olduğu işlemlerdir. Takip işlemleri kamu borçlusunun karısı veya kocası ya da kan ve sıhriyet bağıyla usul fūrularından birisinin ölmesi sonucunda ölüm günü ile birlikte bırakılmaktadır. Eğer borçlunun kendisi ölmüşse de aynı şekilde takibat ölüm günü ile birlikte üç gün bırakılmaktadır. Ölen kamu borçlusunun mirasçuları mirası kabul veya red etmemişlerse mirası red süresi (3ay) bitimine kadar takip işlemi bırakılmaktadır²⁹¹. (AATUHK, md.50). 2004 sayılı İcra İflas Kanun'un²⁹² 53/1'inci maddesi de borçlunun ölmesi sonucunda ölüm günü ile birlikte 3 günlük sürece takibin bırakılması gerektiği ifade etmektedir. Mirasçılarının mirası reddettiği veya kabul ettiğine dair bir hareket yoksa süre Medeni Kanun'da belirlenen süre bitmeden takip işlemi yapılamaz²⁹³. Ancak mirası red süresi sona ermeden tereke üzerinde tasarrufta bulunan veya terekeyi gizleyen

²⁹⁰ Bumin Doğrusöz, "Mal Bildirimi ve 6736 sayılı Kanun", 2016, <http://muhasebedr.com/mal-bildirimi-ve-6736-sayili-kanun/>, Erişim Tarihi: 06.08.2018.

²⁹¹ Özden, a.e., s. 3.

²⁹² 09.06.1932 tarihli 2128 sayılı R.G.

²⁹³ Şeker, a.e., s. 6, Yargıtay 12. Hukuk Dairesi, E.2016/8718, K.2016/13983, <https://www.kararara.com/forum/viewtopic.php?f=47&t=20773>, Erişim Tarihi: 07.08.2018.

mirasçılar mirası reddedemez (M.K, md.610). Bu bakımdan miras kabul edilmiş sayılacak, takip ve tahsil işlemlerine devam edilecektir²⁹⁴.

5.5.1. Borçlu Ölmeden Önce Takip İşlemine Başlanılmışsa Yapılacak İşlemler

Yargıtay'ın kararına göre borçlunun takipten sonra ölmesi durumunda alacaklının mirasçı aleyhine veya tereke aleyhine takibe devam edilmesini istemesi gerekir. Tereke üzerinden takip işlemine devam edilmesi kararı alınırsa mirasçılarının mirası reddetme süreleri beklenmeden, AATUHK'nin 50'nci maddesinde belirtilen 3 günlük takibi bırakma süresinin ardından takip işlemine devam edilecektir²⁹⁵. Bu durum kanunun 7'nci maddesindeki "...borçlunun ölümünden evvel başlamış olan muamelelere devam olunur" ifadeyle paralellik göstermektedir.

Mirasçılar aleyhine takibin istenilmesi durumunda ise, mirasçılar mirası henüz kabul veya reddetmemiş ise Medeni Kanun'da belirtilen süre sonuna kadar takip işlemi bırakılacaktır.

5.5.2. Borçlu Öldükten Sonra Takip İşlemine Başlanılmışsa Yapılacak İşlemler

Kamu borçlusu öldükten sonra, takip işlemine başlanılmış ise alacaklı tarafından mirasçılara yöneltilmek üzere ek takip talebi düzenlenmesi gerekmektedir. Ancak bu işlem yerine getirilmeksizin takibe devam edinmesi ve icra müdürlüğünce mirasçılara ödeme emri tebliğ edilmesi usul ve yasalara aykırı görülmektedir²⁹⁶.

Yargıtay'ın takip işlemi devam ederken borçlunun takipten önce ölmüş olduğunun fark edilebileceği ve bu durumdaki kararında, "*Hukuk Muhakemesi Kanunu'nun*²⁹⁷ 124/3. maddesinde düzenlenen iradi taraf değişikliği söz konusu olur. 1086 Sayılı HUMK'nda iradi taraf değişikliği hakkında açık bir hüküm bulunmadığından 4.5.1978 tarihli ve 4/5 sayılı İçtihadı Birleştirme Kararına göre ölü kişi hakkında takip

²⁹⁴ Mustafa Alpaslan, Eda Kaya, "Varislerin, Murisin Borçlarından Sorumluluğu ve Vergi Alacağı'nın Tahsili", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 211, 2010, s. 1, çevrimiçi, www.yakalasilim.com, Erişim Tarihi: 22.10.2018.

²⁹⁵ Yargıtay 12. Hukuk Dairesi E.2007/7459, K.2007/10085, hukuki haber, 13. Şubat 2018, <http://www.hukukihaber.net/kararlar/borclunun-takipten-sonra-olmesi-mirasçilar-hakkında-takip-h148133.html>, Erişim Tarihi: 07.08.2018.

²⁹⁶ Yargıtay 12. Hukuk Dairesi E.2016/8718, K.2016/13983, <https://www.kararara.com/forum/viewtopic.php?f=47&t=20773>, Erişim Tarihi:07.08.2018.

²⁹⁷ 04.02.2011 tarihli 27836 sayılı R.G.

yapılamayacağı ve açılan takibin mirasçılara yöneltilemeyeceği kabul edilmekteydi. Yargıtay'ın bu yöndeki uygulaması özellikle usul ekonomisi açısından eleştirilere tabi tutulmuştur. Bu eleştirileri dikkate alan yasa koyucu, HMK.'nda iradi taraf değişikliğine olanak veren bir düzenleme getirmiştir. HMK.'nun 124/3. maddesine göre, borçlu aleyhine başlatılan takipte borçlunun takip tarihinden önce öldüğünün anlaşılması halinde, takibin ölü kişi aleyhine başlatılması hususunun maddi hatadan kaynaklandığı veya taraf değişikliği talebinin dürüstlük kuralına aykırı olmadığı belirlendiği takdirde takibin mirasçılara yöneltilmesi mümkündür.” ifadesi yer almaktadır. VUK'un 12'nci maddesi ölüm halinde tüm sorumlulukların mirasçılara geçtiğini ifade etmiş ve Yargıtay'ın kararı da Kanun maddesiyle paralellik göstermiştir. Böylece takip işleminin mirasçılar üzerinden yürütülmesi kararı yerinde olmuştur.

6. Özel Tüketim Vergisi Kanunu'ndaki Düzenlemeler

06.06.2002 tarihinde kabul edilen 01.08.2002 tarihinde uygulanmaya başlanan Özel Tüketim Vergisi²⁹⁸ ile on altı tane dolaylı vergi yürürlükten kalkmıştır²⁹⁹. Harcamalar üzerinden alınan ÖTV'nin konusunu kanunda ekli dört listede yer alan mallar oluşturmaktadır. ÖTV cetvelde bahsedilen mallar üzerinden bir defaya özgü olarak alınmaktadır (ÖTVK md.1/d). Bahsi geçen cetvelde bir 1 sayılı cetvelin konusunu petrol ürünleri³⁰⁰, 2 sayılı cetvel motorlu taşıtlar³⁰¹, 3 sayılı cetvel tütün ve alkollü kolalı içecekler³⁰² son olarak 4 sayılı cetvel ise kozmetik, elektrikli aletler, kitaplar ve daha birçok mal grubundan oluşmaktadır.

Ölüm olayının Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na³⁰³ yansımaları istisnalar kapsamında yer alan hususlara göre değerlendirilecektir. Şöyle ki ÖTVK'nin 7/2'nci

²⁹⁸ 12.06.2002 tarihli 24783 sayılı R.G.

²⁹⁹ Kemal Oktar, “Özel Tüketim Vergisi On Yaşında”, **Dünya Gazetesi**, 03.10.2012, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/ozel-tuketim-vergisi-on-yasinda/14444>, Erişim Tarihi: 13.08.2018.

³⁰⁰ Güncel Tarih, 09.08.2018, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/otv_oranlari_tum/otv090820181sayili.pdf, Erişim Tarihi: 13.08.2018.

³⁰¹ Güncel Tarih, 27.03.2018, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/otv_oranlari_tum/27_03_2018_II_sayili_liste.pdf, Erişim Tarihi: 13.08.2018.

³⁰² Güncel Tarih, 03.07.2018, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/otv_oranlari_tum/03_07_2018_III_sayili_liste.pdf, Erişim Tarihi: 13.08.2018.

³⁰³ 12.06.2002 tarihli 24783 sayılı R.G.

maddesinde belli bir engel derecesine sahip kişiler, 2 sayılı listede yer alan bazı motorlu araçların satın alınmasında ÖTV'den müstesna tutulmuştur. Bu kısımda ÖTV istisnasından yararlanan engelli veya malul kişinin ölmesi sonucunda aracın mirasçılara intikalinde ÖTV alınıp alınmayacağı sorusu belirlemektedir.

6.1. Engelli ve Malul Kişilerin ÖTV'den İstisnası

Yaşayan herkes engelli adaydır. Bu yüzden engelli bireylerin hayatta yaşayacakları zorluklar göz önünde bulundurularak yasaların şekillendirilmesi sosyal devlet ilkesi gereğidir. Anayasa'nın 61'inci maddesi devletin sakatların korunması ve toplumla ilişkisinin güçlenmesi için tedbirler alması gerektiğini ifade etmektedir. Böylece sakatların hakları anayasal güvence altına alınmıştır³⁰⁴. Anayasa ile güvence altına alınan engellilerin hakları vergi kanunlarında da olumlu etki yaratmış ve engellilerin yararına düzenlemeler yapılmıştır³⁰⁵. Engellilerin hayatlarını kolay bir şekilde idame ettirecek ürünlere, malzemelere, araç-gereçlere vergi istisnaları ve teşvikleri uygulanması önemli bir husustur³⁰⁶. Bu bakımdan ulaşım açısından sorun yaşayan bireyler için özel teçhizatlı veya teçhizatsız araç edinimlerinde ÖTV'de istisnalar uygulanmaktadır.

Engelliler için ÖTV istisnası, kanunun 7/2'nci maddesinde açıklanmıştır. Kanun maddesinde ifade edildiği üzere Gümrük Tarife İstatistik Pozisyon (G.T.İ.P) numarası 87.03³⁰⁷, 87.04³⁰⁸ ve 87.11³⁰⁹ olan araçlar malul ve engelliler tarafından satın alındığında ÖTV istisnası uygulanmaktadır³¹⁰. Malul ve engellilerin ÖTV istisnasından yararlanması için engellilik derecesi önem arz etmektedir. Buna bağlı olarak aracın özel teçhizatlı olup olmaması da farklılık göstermektedir. Bahsi geçen kanunda sakatlık derecesi %90 ve

³⁰⁴ Levent Gençyürek, "Engellilerin ÖTV Sorununa Getirilen Yeni Çözümler", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 188, Ağustos, 2008, s. 1, çevrimiçi, www.yaklasim.com, Erişim Tarihi:22.10.2018.

³⁰⁵ Şibli Güneş, "Gelir Vergisi Kanunu İle ÖTV Ve MTV Kanunu'nda Engelliler Lehine Yapılan Vergisel Düzenlemeler", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 209, Mayıs, 2010, s. 1, çevrimiçi, www.yaklasim.com, Erişim Tarihi:22.10.2018.

³⁰⁶ Olcay Kolotoğlu, "Engellilerin Motorlu Taşıt Alımının ÖTV ve KDV Karşısındaki Durumu", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 298, Ekim, 2012, s. 58.

³⁰⁷ Binek otomobilleri ve esas itibariyle insan taşımak üzere imal edilmiş diğer motorlu taşıtlar (87.02 pozisyonuna girenler hariç) (steysin vagonlar ve yarış arabaları dahil). İstisnadan hesaplanması gereken özel tüketim vergisi ve diğer her türlü vergiler dahil bedeli 200.000 TL'yi aşanlar hariç tutulmuştur.

³⁰⁸ Eşya taşımaya mahsus motorlu taşıtlar. İstisnadan motor silindir hacmi 2.800 cm³'ü aşanlar hariç tutulmuştur.

³⁰⁹ Motosikletler (mopedler dahil) ve bir yardımcı motoru bulunan tekerlekli taşıtlar (sepetli olsun olmasın); sepetler.

³¹⁰ Kolotoğlu, a.e., s. 58.

üzeri olan kişilerin özel teçhizatlı araç kullanma zorunlulukları bulunmamaktadır. Bunun yanı sıra aracı engellinin kullanma gerekliliği³¹¹ de bulunmamaktadır³¹². Ancak sakatlık derecesi %90'ın altında olan kişilerin özel teçhizatlı aracı bizzat kendisinin kullanması gerekmektedir³¹³.

Kanunun 7'nci maddesinde “*Beş yılda bir defaya mahsus olmak üzere ilk iktisabı*” ÖTV'den müstesnadır. Yani istisna şartlarını sağlayan malul ve engelliler aracın ilk iktisabında ÖTV ödemeyecektir. 5 yıllık süre dolmadan başka bir aracın satın alınmasında kişi malul ve engelli olsa dahi ÖTV ödemesi gerekmektedir³¹⁴. 5 yıl içerisinde istisnaya tabi aracın satılmasında, satın alan kişi ÖTV ödemek zorundadır. Ancak 5 yıllık süre dolduktan sonra aracın satışında vergi alınmayacaktır³¹⁵. 5 yıl içerisinde malul ve engelli tarafından ikinci aracın alınması veya 5 yıl dolmadan aracın üçüncü bir şahsa satılması durumunda aracın ilk iktisap tarihindeki matrah üzerinden ÖTV hesaplanacaktır³¹⁶.

6.2. İstisnaya Tabi Aracın Veraset Yoluyla Mirasçılara İntikali

İstisna şartlarını sağlayan malul ve engellilerin ÖTVK'nin 7/2'nci maddesinde belirtilen araçları satın almaları durumunda ÖTV alınmamaktadır. İstisnadan yararlanan malul ve engelli kişinin ölmesi sonucunda istisnaya tabi olan aracın akıbeti ÖTVK'nin 15/2'nci maddesinde açıklanmıştır. Kanun maddesine göre, ÖTV istisnasına tabi olan aracın satılması durumunda satın alan kişi, aracın ilk iktisap tarihindeki matrah üzerinden kendi adına kayıt ve tescil ettirdiği tarihteki vergi oranı dikkate alınarak ÖTV ödemek zorundadır. Kanun aracın veraset yoluyla mirasçılara intikalini bu durumun dışında tutmaktadır. Ancak veraset yoluyla intikal eden istisnaya tabi araç üzerinden ÖTV

³¹¹ 09/09/2011 tarih 28049 sayılı ve 17/04/2015 tarih 29329 sayılı R.G. Yayımlanan değişikliklerle Karayolları Trafik Yönetmeliği'ne (KTY) göre engelli taşıtları kimlerin kullanabileceği hususundaki sınırlamalar genişletilmiştir. Söz konusu değişikliklerin en dikkat çekici olanıysa yurt içinden satın alınarak ilk iktisabı gerçekleştirilen ve ÖTV' den müstesna tutulan taşıtların araç sahibi (engelli kişi) tarafından kullanılmasının zorunlu olduğunu belirten hükmün kaldırılarak, engelli taşıtlarını herhangi birinin kullanmasının zımnen kabul edilmesidir, Aydın Şahin, “İstisna Kapsamında İktisap Edilen Engelli Taşıtlarının Kullanılmasında Önem Arz Eden Hususlar”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 420, 2016, s. 148.

³¹² T.C. Maliye Bakanlığı, Gelir İdaresi Başkanlığı, 18.04.2015 tarihli 29330 sayılı Özel Tüketim Vergisi (II) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği s. 11, www.gib.gov.tr. Erişim Tarihi: 22.10.2018. Gençyürek, a.e., s.1.

³¹³ T.C. Maliye Bakanlığı, Gelir İdaresi Başkanlığı, Özel Tüketim Vergisi (II) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği, s.12, Kolotoğlu, a.e., s. 58.

³¹⁴ Gençyürek, a.e., s. 3.

³¹⁵ Rızkullah Çetin, “Veraset Yoluyla İntikal Eden Taşıtların Mirasçılara ÖTV Sürprizi”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 281, Mayıs, 2016, s. 1, çevrimiçi, www.yaklasim.com, Erişim Tarihi: 22.10.2018.

³¹⁶ Güneş, a.e., s. 3.

alınmaması için terekede bulunan mal varlıkları önemli bir konudur³¹⁷. Terekede sadece mal varlığı olarak aracın bulunması veya araç dışında başka mal varlıkların bulunması miras yoluyla intikal eden araç üzerinden ÖTV alınıp alınmayacağı konusunu belirlemektedir.

Mirasçılara kalan araç toplu olarak tüm mirasçılar adına kayıt ve tescil edilmiş ise, intikalden dolayı mirasçılardan ÖTV alınmamaktadır³¹⁸. Terekede sadece istisnaya tabi araç bulunuyorsa ve mirasçı da sadece bir kişi ise, ÖTVK'nin 15/2'nci maddesi gereğince intikal ÖTV'den müstesnadır. Ancak terekede sadece istisnaya tabi araç varsa ve birden fazla mirasçı bulunursa durum farklı olmaktadır. Mirasçılarının hisselerini tek bir mirasçıya devretmelerinde devralan mirasçı kendi hissesi dışında kalan kısım için ÖTV ödemesi gerekmektedir³¹⁹. Mirasçılarının tek mirasçıya hisselerini ivaz karşılığında devretmeleri satım, ivazsız olarak devretmeleri durumu ise bağış olarak görülmekte veraset yoluyla intikal olarak değerlendirilmemektedir³²⁰. Mirasçılarının araç üzerindeki tüm haklarını tek bir mirasçıya devretmesi, tek mirasçının ise ÖTVK'nin 7/2'nci maddesindeki nitelikleri taşıması durumunda terekede sadece aracın olup olmaması önemli olmamakta intikal işleminden ÖTV alınmamaktadır³²¹.

Terekede istisna kapsamında olan araç dışında başka mal varlığı veya hakkın bulunmasında mirasçılarının tek bir mirasçı lehine araç üzerindeki haklarından feragat³²² etmelerinde aracın intikal ettiği mirasçı bu intikal işleminden dolayı ÖTV ödememektedir. Her ne kadar mirasçılar araç üzerindeki haklarından feragat etmiş olsalar da diğer mirasçılarının maddi olarak haksızlığa uğramaması için Özel Tüketim Vergisi (II) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliğinde düzenleme yapılmıştır³²³. Düzenlemeye göre

³¹⁷ Yusuf Yıldırım, "Engellilik İstisnasından Yararlanan Aracın Mirasçılara İntikali ve ÖTV Karşısındaki Durumu", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 324, Eylül, 2015, s. 27.

³¹⁸ T.C. Maliye Bakanlığı, "Gelir İdaresi Başkanlığı, Engelliler İçin Vergi Rehberi", 2017, s. 35, Çetin, a.e., s. 1.

³¹⁹ T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı, Muğla Vergi Dairesi Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü, 96620903-135-95468 sayılı, 21.09.2017 tarihli özelge.

³²⁰ 30.04.2010 tarihli, ÖTV-2/ 2010-3 Sayılı, Özel Tüketim Vergisi Sirküleri/12, f) Veraset Yoluyla Sadece İstisnadan Yararlanılan Aracın İntikal Etmesi, Kolotoğlu, a.e., s. 60.

³²¹ T.C. Maliye Bakanlığı, Gelir İdaresi Başkanlığı, Özel Tüketim Vergisi (II) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği, s. 43.

³²² Mirasçılarının sadece söz konusu araç üzerinde olan haklarından feragat etmeleri engellilik istisnasından yararlanılması için yeterlidir, Yusuf Yıldırım, a.e., s. 29.

³²³ Gelir İdaresi Başkanlığı, "Engelliler İçin Vergi Rehberi", **Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı**, Yayın No:277, 2018, s. 36.

aracın değerinin, terekede bulunan diğer malların değeriyle orantılı olması gerekmektedir. Tebliğde verilen örneği aktaracak olursak, “*Örneğin, istisnadan faydalanılan taşıtın engellinin vefatı üzerine iki mirasçıya intikal etmesi ve mirasçılardan birinin taşıtı, diğerinin ise terekede taşıt dışındaki varlık olan beş adet cumhuriyet altını alması ve bu hususta mirasçılardan anlaşmaları durumunda, bahse konu cumhuriyet altınlarının toplam değeri taşıtın değeriyle mütenasip olmadığından, feragatname düzenlense dahi, terekede birden fazla mal ve/veya hak bulunması kapsamında ÖTV’siz işlem tesis edilmez*”³²⁴. Terekedeki diğer malların değeri ile aracın değeri arasında orantısızlık söz konusu ise, mirasçının kendi hissesine tekabül eden hissesi hariç diğer kısımlar için ÖTV alınmaktadır³²⁵. Terekedeki araç dışındaki diğer mal varlıklarının değeri araçtan fazla ve mirasçılar arasında anlaşma sağlanmış ise aracın intikali ÖTV’ye tabi olmamaktadır³²⁶. Sonuç olarak mirasçılardan araç üzerinde feragatte bulunmaları ikinci aşamada önemli olmakta, ilk aşamada önemli olan kısım araç ve terekedeki diğer varlıkların değerlerinin orantılı olmasıdır.

Ölen engelli kişinin mal varlığının sadece engelli aracı değil babadan kalma gayrimenkulün bulunduğu ancak gayrimenkulün babası adına tapuda kayıtlı olduğu durumda Medeni Hukuk kurallarından faydalanılmaktadır. Şöyle ki muris babadan kalma gayrimenkulü üzerine geçirmemiştir. Ancak Medeni Kanun’da kişiliği sona ermesinde miras, mirasçılardan mirası reddetmemeleri halinde birinci derecedeki mirasçılara eğer birinci derecede mirasçılar yoksa ikinci derecede mirasçılara geçmektedir. Bu durumda hiçbir hukuki işleme gerek yoktur. Böylece gayrimenkul tapu da murisin babası üzerine kayıtlı olmasa da asıl sahibi muristir. Gayrimenkul muristen de kendi mirasçılara geçmektedir³²⁷. ÖTV açısından bu konuyu değerlendirecek olursak, mirasçılara engelli aracı ve gayrimenkul geçmiştir. Mirasçılardan araç üzerindeki haklarından tek bir mirasçı lehine feragat edilmesinde gayrimenkul ve araç değeri orantılı ise intikalden ÖTV

³²⁴ T.C. Maliye Bakanlığı, Gelir İdaresi Başkanlığı, Özel Tüketim Vergisi (II) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği, s. 43.

³²⁵ T.C. Maliye Bakanlığı, Gelir İdaresi Başkanlığı, Özel Tüketim Vergisi (II) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği, s. 43.

³²⁶ T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı, Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri Gelir Grup Müdürlüğü, 76464994-135[ÖTV.2017.171] – 149093 sayılı, 28.09.2017 tarihli özelge.

³²⁷ Yıldırım, a.e, s. 31.

alınmayacaktır. Ancak gayrimenkulün veraset ve intikal vergisi beyannamesine dahil olması gerekmektedir³²⁸. Aksi takdirde terekede sadece aracın varlığı kabul edilir³²⁹.

Veraset yoluyla mirasçılara intikal eden ÖTV istisnası kapsamında olan aracın mirasçının da ölümünün ardından kendi varislerine aracın kalmasında yukarıda bahsedilen işlemler uygulanmaktadır³³⁰. Şartların sağlanmasıyla aracın veraset yoluyla ikinci kez intikalinde ÖTV alınmayacaktır³³¹.

Birden fazla mirasçı olduğu halde tek bir mirasçı kalacak şekilde tüm mirasçılardan mirası reddetmesi durumunda terekede sadece tek bir araç olsun ya da birden fazla araç olsun bu durum önem arz etmemekte, mirasçıya intikal eden araç üzerinden ÖTV alınmamaktadır³³².

³²⁸ T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı, Muğla Vergi Dairesi Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü, 96620903-135[15/2-a-2016/3]-100888 sayılı, 24.05.2016 tarihli özelge.

³²⁹ T.C. Maliye Bakanlığı, Gelir İdaresi Başkanlığı, Özel Tüketim Vergisi (II) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği, s. 43.

³³⁰ T.C. Maliye Bakanlığı, Gelir İdaresi Başkanlığı, Özel Tüketim Vergisi (II) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği, s. 44.

³³¹ T.C. Ordu Valiliği, Defterdarlık Gelir Müdürlüğü, 25953680-008-11 sayılı, 22.04.2014 tarihli özelge.

³³² T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı, Hatay Vergi Dairesi Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü, 35672403-010.01[135-02-2016]-37 sayılı, 16.5.2017 tarihli özelge.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ÖLÜM İLE İLGİLİ VERGİ KANUNLARINDA TESPİT EDİLEN SORUNLAR VE ÖNERİLER

1. Vergi Usul Kanunu'nda Tespit Edilen Sorunlar

Ölümlerle birlikte yaşam sona ermektedir. Ancak kişinin ölmesiyle sorumluluklarının tamamen sona erdiği söylenemez. Kendi nezdinde gerçekleştiremeyecek olan sorumluluklar, mirası reddetmemiş mirasçılar tarafından yerine getirilecektir. Şüphesiz bu sorumluluklar belli hukuki çerçevelerde ifade edilmiştir. Ölüm olayının sonuçları genel itibariyle Medeni Kanun'da yer almaktadır. Ancak şu sorun ile karşılaşmaktadır. Ölüm olayının sonuçlarını ve sonrasında gerçekleşecek durumları konu alan Medeni Kanun ölüm kavramını açıklamada yetersiz kalmıştır. Sadece ilgili Kanunun 28'inci maddesinde kişiliğin doğumla başlayıp ölüm ile sona erdiği ifadesi yer almaktadır. Kişilik ölüm ile son bulmakta ancak kişiliğe ait bazı haklar kişinin mirasçılara geçerek devam etmektedir.

Kişiliğin son bulmasıyla mirasçılarının sorumlulukları artmakta ve yerine getirmesi gereken ödevler ortaya çıkmaktadır. Kişi hak ehliyetine sahip olduğu gibi vergi ehliyetine de yaşam boyunca sahiptir. Kişiler hayatlarını en iyi şekilde idame ettirmek için çalışmış ve devlete karşı ödevlerini yerine getirmişlerdir. Ancak ölümün ani gelişmesiyle vergi ödevini yerine getiremeyen mükellef, vergi ödevini haklarıyla birlikte mirası reddetmemiş mirasçılara devretmiş olmaktadır. Bu bakımdan kişinin ölmesiyle vergisel yükümlülükleri sona ermeyecek mirasçılara intikal edecektir. Mirasçılarının kendilerine intikal eden yükümlülükleri yerine getirme konusunda Vergi Kanunları, Özelge, Tebliğler yardımcı olmaktadır.

1.1. Mirasçılarının Sorumluluğu

VUK'un 8'inci maddesi mükellefi, Kanun nazarında üzerinde vergi borcu olan gerçek veya tüzel kişiler olarak açıklamıştır. Devamında VUK'ta geçen mükellef kavramının vergi sorumlularını kapsadığı ifade edilmiştir. Ölüm dolayısıyla mükellefin hukuki hakları mirası reddetmemiş mirasçılara geçmektedir. Bir diğer deyişle mirasçı murisin hukuki niteliğini kazanmaktadır. Bu bağlamda murise ait vergi borçları da mirasçılara intikal etmektedir. Murisin hukuki niteliğini kazanmış mirasçının, vergi

borcunun asli yükümlüsü mü yoksa maddi ve şekli ödevlerden yükümlü olan vergi sorumlusu mu olduğu tartışma konusudur. Bu noktada VUK'un 19'uncu maddesinde ifade edilen vergiyi doğuran olay ile ilgili hükümleri yetersiz kalmakta mükellef ile olan ilişkisi yoruma açık bırakılmaktadır. Karakoç'a göre vergiyi doğuran olay, mükellef ile bağlantılı olup, direkt olarak mükellefin gerçekleştirdiği veya onun yararına ortaya çıkmış bir durumdur¹. Vergi sorumlusu ise mükellefin şekli ödevlerinin veya maddi ödevlerinin bazı durumlarda ise her iki ödevin yerine getirilmesiyle yükümlüdür. Vergiyi doğuran olay ile alakalı olmayan üçüncü kişi olarak vergi sorumlusu ifade edilebilir. Bu durumda murisin hukuki niteliğini kazanan mirasçı, verginin asli borçlusu olarak sayılmamaktadır. Çünkü vergiyi doğuran olay ölen mükellefin bünyesinde gerçekleşmiştir. Mirası reddetmemiş mirasçı, vergi sorumlusu sıfatıyla murisin borçlarının hem şekli ödevlerinden hem de maddi ödevlerinde sorumlu olacaktır.

1.2. İşi Bırakma

İşi bırakma bildiriminde literatürde tartışılan husus, mirası reddetmemiş mirasçılardan vergi dairesine bildirimini 1 aylık sürede mi, yoksa 4 aylık sürede mi yapacağıdır. VUK'ta bildirimlerin 1 aylık sürede yapılması gerektiği 168'inci maddesinde ifade edilmiştir. Ölüm olayı gelir vergisi mükellefleri açısından işi bırakma niteliği taşımaktadır. Bu bakımdan 1 aylık süre zarfında vergi dairesine bildirilmesi gerekmektedir. Ölüm olayında mirasçılardan beyanname verme ve bildirim ödevlerine 3 ay ekleneceği VUK'un 16'ncı maddesinde ifade edildiğinden, mirasçılar ölüm olayının bildirimini ölüm tarihinden itibaren 4 ay içinde yapmaktadır. Ancak bazı yazarlar², ölüm olayını bildirme ödevinin mirasçılara ait olduğunu ifade etmekte, bu bakımdan bildirim, 4 ay içinde değil 1 ay içinde yapılması görüşünde bulunmaktadır.

TMK'de mirasçılara mirası reddetmek için 3 aylık süre tanınmıştır. Sürelerin üç ay uzatılması da TMK ile uyum içerisinde olduğunu göstermektedir. Ölüm hadisesinin mirasçılar üzerinde olumsuz etki yaratması ve ölüm ile ilgili ödevleri o esnada sağlıklı düşünememesi durumunda 4 aylık bildirim süresi mirasçının psikolojik olarak toparlanması açısından da makul bir süredir. Bu açıdan bildirim yapılmasının mirasçılardan

¹ Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, s. 256.

² Erdal, a.e., s. 4, Akmaz, "Ölüm Olayının Vergi Usul Kanunu Bakımından Doğurduğu Sorunlar ve Sonuçlar", s. 68, Şeker, a.e., s. 2.

bir ödevi olarak görülüp 1 ay içinde yapılmasının beklenmesi hem TMK ve VUK arasındaki uyumu bozmakta, hem de mirasçılarını zor durumda bırakmaktadır. Dolayısıyla kanaatimizce, Kanuni düzenlemelerin lafzından yola çıkıldığında, işi bırakma halinde mirasçılarının ölüm olayını bildirim süresinin 4 ay olduğu anlaşılmaktadır.

1.3. Cezalar

Mirası reddetmemiş mirasçılar, murisin yerine geçmiş gibi tüm haklara sahiptirler. Aynı zamanda tüm borçlar da kendilerine intikal etmektedir. Yani mirasçılar murisin borçlarından sorumlu olmaktadır. Bu durum sadece cezaları kapsamamakta fer'i kamu alacakları, vergi borçlarıyla beraber mirasçılara geçmektedir. Asıl sorun murisin vergi borçlarına karşı uygulanan gecikme zammı ve gecikme faizinin akıbetidir. Belirtildiği gibi cezalar mirasçılara intikal etmeden düşmektedir. Ceza mahiyetinde görülmeyen ancak vergi ziyai cezası üzerinden hesaplanan gecikme zammı, düşmektedir³.

Özetle ölüm konusu vergi kanunlarına yansımaktadır. Ancak ölüm hadisesi sonunda mirasçılarının sorumluluklarına ve yapılması gereken işlemler yeterince yer verildiği tartışma konusudur. Yoruma açık olan maddelerin olması mükellefi zor durumda bırakabilir. Ölüm hadisesi ciddi bir olaydır ve ardından sorumlulukları bitmemektedir. Mirasçılarının bu sorumlulukları yerine getirmek için yetkili organlarca bilgilendirmenin yapılması gerekmektedir.

2. Gelir Vergisi Kanunu'nda Tespit Edilen Sorunlar

Gelir Vergisi Kanunu'nun konusu gelirdir. Bu bakımdan gelir vergisine tabi olan mükellefin ölümü sonucunda vergilendirme süreci Kanun kapsamında ifade edilmiştir. Ölüm sonucunda tüm hak ve ödevlerin mirası reddetmemiş mirasçılara intikali ve diğer tüm kapsamlı konuları VUK düzenlemiştir. Ancak Gelir Vergisi Kanunu'nda da mükellefin ölümüyle ilgili özel durumlar bulunmaktadır.

2.1. Beyanname Verme ve Ödeme

Gelir Vergisi Kanunu'nda beyanname türleri, yıllık beyanname, muhtasar beyanname ve münferit beyanname olmak üzere üç çeşittir. Ölüm halinde mirasçılara kolaylık sağlamak amacıyla, beyanname ve bildirim sürelerine ilave üç ay ekleneceği

³ Uğur Kızılgül, "Ölüm Halinin Vergi Cezalarına Etkisi", **Vergi Mükellefi Savunucuları Derneği**, Yayınlanma Tarihi: 08.02.2018, www.versav.gov.tr, Erişim Tarihi: 23.04.2018.

VUK'un 16'ncı maddesinde ifade edilmiştir. Ancak beyanname verme sürelerine ilave 3 aylık süre, vergi kanunlarında özel bir hüküm olmadığı sürece geçerlidir. GVK'nin 92'nci maddesinde ölüm halinde beyanname ve bildirim süresinin 4 ay olduğu ifade edildiğinden artı 3 aylık süre yıllık gelir vergisi beyannamesinin verilmesinde geçerli değildir. Ancak ilgili Kanun maddesinde takvim yılı içinde ifadesi⁴ çelişki yaratmaktadır. İfadenin mükellefin öldüğü takvim yılını kapsadığı bu açıdan geçmiş yıl yıllık gelir vergisinin GVK'nin 92'nci maddesinde ifade edilen 4 aylık sürede verilmemesi gerektiği düşüncesinde olan yazarlar⁵ bulunmaktadır. Bu düşünceye göre yıllık gelir vergisi beyannamesinin verilme süresinin VUK 16'ncı maddesine göre 3 ay uzatılması gerekmektedir. Ancak Danıştay'ın bir kararında⁶ mirasçılarının yıllık gelir vergisi beyannamesinin 4 ay içinde verilmesi gerektiği ifade edilmiştir. Ölüm halinde yıllık gelir vergisinin ödeme zamanı GVK'de belirtilmediğinden, VUK'un 112'nci maddesi dikkate alınarak ödeme, beyanname verilme tarihide gerçekleşmektedir.

Ölüm halinde yıllık gelir vergisi beyannamesinin verilmesinden mirası reddetmemiş mirasçılar sorumludur. Ancak hangi mirasçının bu ödevi yerine getireceği Kanunda açıkça ifade edilmemiştir⁷. Bu durum mirasçılar arasında anlaşmazlığa yol açmaktadır. VUK 164'üncü maddesinde mirasçılardan herhangi birinin ölüm olayını bildirmesi diğer mirasçıları bu sorumluktan kurtaracağı hükmünden yola çıkarak yıllık gelir vergisi beyannamesinin bir mirasçı tarafından verilmesi durumunda diğer mirasçıların bu sorumluluktan kurtaracağı sonucu çıkarılmaktadır.

Muhtasar beyannamenin ölüm durumunda ne zaman verileceği ilgili kanunda ifade edilmediğinden beyanname, VUK'un 16'ncı maddesi gereğince normal beyanname verme süresine 3 ay eklenerek verilmektedir.

Kanun koyucu vergi alacağını güvence altına almak ve hazineyi zarara uğratmamak amacıyla geçici vergiyi 1980'lerde sonra gelir vergisinde uygulamaya başlamıştır⁸. Ölüm halinde geçici vergi konusuna GVK değinmemiştir. Ancak GVK

⁴ GVK Madde 92, "Takvim yılı içinde memleketi terk edenlerin beyannameleri memleketi terke takaddüm eden 15 gün, ölüm halinde, ölüm tarihinden itibaren 4 ay içinde verilir".

⁵ Şeker, a.e., s. 3, Pamukçu, a.e., s. 10.

⁶ Danıştay 3. Daire, E.1984/1636, K.1984/3219, <http://www.kararara.com/danistay/dnsty12/dnstyk11819.html>, Erişim Tarihi: 19.05.2018.

⁷ Maç, Jamali, a.e., s. 500.

⁸ Öncel, Kumrulu, Çağan, a.e., s. 325.

mükerrer 120'nci maddesinde işi bırakma halinde takip eden dönemlerde geçici vergi alınmayacağı ifade edilmiştir. Ölüm olayı VUK 164'üncü maddesine göre işi bırakma hükmünde olduğundan ölüm halinde geçici verginin uygulanması işi bırakmada uygulandığı şekilde olacaktır.

Yıllık gelir vergisine tabi olan murisin tam mükellef veya dar mükellef olması durumunda bir ayırım yapılmamıştır. Ancak dar mükellef olan murisin ölümü durumunda mirasçıların Türkiye'de bulunmadığı varsayılırsa bu durumda vergisel yükümlülüklerin nasıl yerine getirileceği hakkında GVK'de bir düzenleme olmadığından sorunlar meydana gelmesi olasıdır⁹.

2.2. İşe Devam Etme

Ticari, sınai veya zirai bir işletmeye sahip olan mükellefin ölümü ardından işletmenin mirası reddetmemiş mirasçılar tarafından devam edip edilmeyeceği hususu ortaya çıkmaktadır. Mirası reddetmemiş mirasçılar murisin tüm hak ve ödevlerinin yanında işlerini de idame ettirmektedir. İşletmenin devam etmesi veya etmemesi hususunda karar mirasçılara aittir. İşe devam etmeme kararı alan mirasçılar, ölüm tarihinden itibaren işletme üzerindeki mal ve hakları mal varlığına dönüştürerek işletmenin faaliyetine son verir¹⁰.

Mirasçılar işe devam kararı alırsa sorumlulukları farklı olacaktır. Ölüm işi bırakma hükmünde olduğundan mirasçıların işe devam kararı alması durumunda mirasçıların mükellefiyeti başlayacaktır. Ancak GVK mirasçıların işe devam kararı almasında izleyeceği yolları açıklamakta yetersiz kalmıştır. Mirasçının işe başlaması olarak kabul edilen işe devam etme durumunda işe başlama bildiriminin hangi süreler içinde yapılacağı hakkında Kanunda açıklık bulunmamaktadır. 2001/1 Sıra No'lu VUK İç Genelgesinde işe devam etme kararı alan mirasçılarının yükümlülükleri açıklanmaktadır. İç genelgede işe aralıksız devam etme konusunda mirasçılarının yükümlülükleri izah edilirken, mirasçılarının işe ara verip daha sonra işe devam etme kararı almasında açıklamalarda bulunulmamıştır.

⁹ Budak, a.e., s. 81.

¹⁰ Say, a.e., s. 3.

GVK'nin 81'inci maddesinde ferdi işletmenin sahibinin ölümü halinde kanuni mirasçıların işe devam etme kararını almalarının yanı sıra işletmeye ait iktisadi kıymetlerin kayıtlı değerleriyle devredilmesinde değer artış kazancı hesaplanmayacağı ifade edilmiştir. Kanun maddesinden anlaşılacağı üzere değer artış kazancının hesaplanmaması için kanuni mirasçılar tarafından işe devam edilmesi gerekmektedir. Diğer yandan mansup mirasçıların işe devam etmesinde ise değer artış kazancı GVK madde 80 gereğince hesaplanacaktır. Değer artış kazancının hesaplanmaması için bir diğer husus işletmenin kayıtlı değerleriyle kanuni mirasçılara devridir. Ancak kayıtlı değer ile emsal değer arasındaki olumlu fark değer artış kazancı olarak hesaplanacaktır¹¹. Kanun koyucu işletmenin devamı ve mirasçıları mali açıdan korumak için bu vergi istisnasını getirmiştir¹².

2.3. Cezalar

Mükellefin ölmesiyle tüm hak ve borçları mirası reddetmemiş mirasçılara geçmektedir. Ancak cezaların şahsiliği gereği cezalar mirasçılara intikal etmemektedir. İşe devam kararı alan mirasçılar için işe başlama bildiriminin normal süresi 10 gün yerine ölüm tarihinden itibaren 1 ay içinde yapılacağı VUK 2001/1 Seri No'lu İç Genelgesinde ifade edilmiştir. Bir ay içinde yapılan işe başlama bildiriminin zamanında yapıldığı kabul edilip birinci derecede usulsüzlük cezası kesilmeyecektir.

Tüzel kişiliğe sahip işletmelere kesilen ceza işletmenin mal varlığından tahsil edilmezse işletmenin idaresinden sorumlu kanuni temsilcilerden tahsil edilir. Bu durumda tüzel kişiliğe kesilmiş cezanın ortaklardan alınacağı kesinleştiği durumda ortaklardan birinin ölümü halinde cezanın ortağın payına düşen kısmının mirasçılara intikal edip etmeyeceği tartışma konusudur. Ortaklardan birinin ölümü halinde cezanın muhatabı mirasçılar olacak, vergi cezası düşmeyecektir¹³. Ancak Danıştay, kollektif bir şirketin ortaklarına kesilen cezanın, ölen ortağın hissesi dikkate alınmayarak kesilmesi gerektiği kararını almıştır¹⁴.

¹¹ Şeker a.e., s. 8.

¹² Şakar, a.e., s. 4, Şeker, a.e., s. 8.

¹³ 12.05.2007 tarihli 26520 sayılı R.G., 442 Seri No'lu Tahsilat Genel Tebliği, www.gib.gov.tr, Erişim Tarihi: 20.10.2018.

¹⁴ Danıştay 4. Daire, E.1998/2383, K.1999/2598, **Yaklaşım** Dergisi, VUK, madde 333, Tüzel Kişilerin Sorumluluğu, Danıştay Kararları, çevrimiçi, www.yaklasim.com, Erişim Tarihi: 26.05.2018.

3. Katma Değer Vergisi Kanunu'nda Tespit Edilen Sorunlar

KDV'nin konusunu mal teslimi, hizmet ifası ve ithalat oluştururken vergiyi doğuran olay ise bu unsurların gerçekleşmesiyle meydana gelmektedir. Ölüm sonucunda KDV mükellefi olan murisin hak ve ödevleri VUK'a göre mirası reddetmemiş mirasçılara geçmektedir. Bu bakımdan mirasçıların KDV açısından sorumlulukları KDVK ve KDV Genel Uygulama Tebliğinde açıklanmıştır.

3.1. Teslim ve Beyanname Verme

Mülkiyet hukukunu kapsayan miras hukuku, mülkleri gelecek nesillere aktaran bir hukuk dalıdır. Murise ait mal varlığının mirasçılara intikalinden vergilendirme açısından veraset ve intikal vergisi alınmaktadır. Bu bakımdan işletmeye dahil mal varlıklarının mirasçılara intikalinde KDV alınması miras hukukuna aykırıdır. Zaten KDVK'ye göre mirasın intikali ne malın teslimi ne hizmetin ifası ne de ithalatın konusuna girmektedir¹⁵. Akmaz'ın "*Bilindiği gibi, Katma Değer Vergisi Kanunu'na göre; KDV, mallar açısından mülkiyet geçişini konu almakla birlikte bu verginin doğabilmesi için mülkiyet geçişine konu olan malın ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde teslim edilmiş olması gerekir. Bu anlamda şahsi mamelekin ölüm nedeniyle mirasçılara intikali veya hibe edilmesi şeklinde gerçekleşen ivazsız intikaller KDV'nin konusuna girmemektedir*¹⁶" görüşü de mirasçılara intikal eden mal varlıklarının KDV'nin konusuna girmediğini desteklemektedir.

KDV'nin beyanname vergilendirme dönemini takip eden ayın 24'üncü günü akşamına kadar verilmektedir. 26'ncı günü akşamına kadar da beyan edilen verginin ödenmesi gerekmektedir. Ölüm olayında ise verginin mirası reddetmemiş mirasçılar tarafından ne zaman verileceği ilgili Kanunda ifade edilmemiştir. KDVK'de hüküm bulunmadığı için VUK 16'ncı maddesi hükümleri uygulanır. Bu bakımdan KDV mükellefi murisin ölmeden önceki KDV'ye tabi işlemleri mirası reddetmemiş mirasçılar tarafından normal beyanname verme süresine üç ay eklenerek beyan edilir. VUK 112'nci maddesi gereği, ödeme beyanname verileceği zaman yapılmaktadır. Bahsi geçen Kanun

¹⁵ Gökhan Kürşat Yerlikaya, "Ölüm Sebebiyle Faaliyetin Sona Ermesi Halinde Mirasçılara Verilen Miras Taksimine KDV Hesaplanamaması", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 217, Ocak, 2011, s. 2, çevrimiçi, www.yaklasim.com, Erişim Tarihi: 26.05.2018.

¹⁶ Akmaz, "Ölüm Olayının Katma Değer Vergisi Bakımından Doğurduğu Sorun ve Sonuçlar", s. 5.

maddesinde teminat gösterildiği takdirde ödeme süresinin taksit zamanına kadar uzatılır. Taksit zamanın geçmesi durumunda ödeme süresi üç ay süre uzatılır. Ancak KDV’de bu durum söz konusu olamaz. Çünkü KDV taksitlerle ödenen bir vergi değildir. Böylece teminat gösterilmesi durumunda ödeme süresi uzamayacaktır¹⁷.

Adi ortaklıklarda veya şahıs işletmelerinde ortaklardan birinin ölümü üzerine beyanname verme süresinde uzama olmayacaktır. Çünkü mükellefiyet ortaklık adına olduğu için ortaklardan birinin ölmesi diğer ortaklıkların sorumluluğunu yerine getirmesinde bir engel teşkil etmeyecek KDV beyannamesi normal beyanname verme zamanında ödenmesi gerekecektir. Bu durumda ödeme süresinde de bir uzama söz konusu olmayacaktır¹⁸.

3.2. Adi Ortaklıkları ve Şahıs İşletmelerinin Mirasçılara İntikali

Ferdi işletmelerde, adi ortaklıklarda ve şahıs işletmelerinde KDV mükellefi olan murisin mallarının mirasçılara intikalinde, genel açıklamalar KDV Genel Uygulama Tebliğinde açıklanmıştır. Genel tebliğde adi ortaklıkların devir işlemleri konu alınsa da Hazine ve Maliye Bakanlığınca verilen muktezada¹⁹ genel tebliğde yer alan hükümlerin şahıs şirketlerinde de geçerli olduğu ifade edilmiştir. Ferdi işletmeler, adi ortaklıklar ve şahıs işletmelerinde mal varlıkların intikalinde genel hüküm, ortaklık sona ermeyecek şekilde devir işlemleri oluyorsa KDV hesaplanmaz, ortaklık sona erecek şekilde devir işlemleri söz konusu olduğunda ise KDV hesaplanır şeklindedir. Ancak mirasçılar ortaklığa devam etmeme kararı alabilir. Bu durumda mirasçılar işletmeye ait mal varlıklarını, emsal bedel uygulayıp çekerek ticari kazanç elde etmiş olmaktadır. Dolayısıyla ticari kazanç üzerinden KDV hesaplanmaktadır²⁰.

Ancak aksi görüş olarak Danıştay, “*Murisin ölüm tarihi itibariyle işletmesinde kayıtlı bulunan mal ve demirbaşın, ölümünden sonra yasal mirasçılar tarafından işletmenin faaliyetine devam olunmaması nedeniyle işletmeden çekildiğinin kabulü ile*

¹⁷ Akmaç, “Ölüm Olayının Katma Değer Vergisi Bakımından Doğurduğu Sorun ve Sonuçlar”, s. 10.

¹⁸ A.y.

¹⁹ Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, B.07.0.GEL.0.52/5279-10-110/18955 sayılı, 21.05.2018 tarihli özelge, www.gib.gov.tr, Erişim Tarihi: 22.10.2018.

²⁰ T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı, Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri KDV ve Diğer Vergiler Grup Müdürlüğü, B.07.1.GİB.4.06.17.01-KDV-3:2010-14029-14-1158 sayılı, 21.12.2011 tarihli özelge, www.gib.gov.tr, Erişim Tarihi: 22.10.2018.

emsal bedeliyle değerlendirilerek vergilendirilmesi verginin kanuniliği prensibine aykırıdır²¹” kararını almıştır.

KDVK'nin 17/4'üncü maddesinde ferdi işletmeyi devam kararı alan kanuni mirasçıların işletmeye ait malları kayıtlı değerleriyle devralmasında KDV hesaplanmayacağı hüküm altına alınmıştır. Ancak KDVK'nin 30/a maddesine göre hesaplanan verginin mirasçılarca indirilmeyeceği hüküm altına alınmıştır. GVK 81'inci maddeye konu olan devir ve temlik işlemleri KDVK 17/4'de KDV'den istisna tutularak mükellefin lehine bir karar alınmışken, aynı Kanunun 30/a maddesiyle KDV'nin mirasçılarca indirilmeyeceği ifade edilmiştir. 17/4'üncü maddede sağlanan kolaylık 30/a maddesinde ortadan kaldırılmıştır. Bu bakımdan 30/a maddesinin yeniden düzenlenerek KDV'nin mirasçılarca indirilmesi mümkün hale getirilmelidir²².

Adi ortaklıklarda ortaklığın son bulmasıyla son dönem devreden KDV'nin ortaklıklarca ayrı ayrı indirilmesinin söz konusu olmayacağı ifade edilmiştir²³. Ancak Maç'a göre devrolan KDV'nin ortaklar tarafından indirim konusu olması gerekmektedir. Çünkü hesaplanan veya indirilen KDV, birer KDV mükellefi olan ortakların paylarına ait olan rakamlardır. Bu bakımdan ortakların devrolan KDV'yi indirmesinin mümkün olmadığını ancak gider olarak yazılmasında sakınca görülmediğini açıklayan muktezaya Maç katılmamaktır²⁴. Kanaatimizce de KDV mükellefi olan ortakların devrolan KDV'yi gider olarak yazması değil de indirmesi daha yerinde bir uygulama olacaktır.

4. Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nda Tespit Edilen Sorunlar

Veraset ve intikal vergisi, servet üzerinden alınan ve beyana dayalı bir vergi türüdür. Her vergi türünde olduğu gibi veraset ve intikal vergisinde de bazı sorunlar ve karışıklıklar vardır. Kanun maddelerinin yeteri kadar açık olmadığı durumlarda, özelgeler, tebliğler, sirkülerler, iç genelgeler ve yargı kararları verginin anlaşılmasına yardımcı olmaktadır. Sadece 24 maddeden oluşan VİVK'de oldukça fazla özelge verilmiş ve tebliğ yayınlanmıştır. Bu durum verginin yeteri kadar anlaşılır olmadığına göstergesi

²¹ Danıştay Kararları, E. 1997/612, K. 1998/1216, **Yaklaşım Dergisi**, GVK, madde 41, Gider Kabul Edilmeyen Ödemeler, Danıştay Kararları, çevrimiçi, www.yaklasim.com, Erişim Tarihi: 26.05.2018.

²² Şeker, a.e., s. 11.

²³ Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı, B.07.1.GİB.4.41.15.01-KDV-2011/31-59 sayılı 05.03.2012 tarihli özelge, www.gib.gov.tr, Erişim Tarihi: 21.10.2018.

²⁴ Mehmet Maç, **KDV-6, E- Kitap**, s. 4.

olarak kabul edilebilir. Kanaatimizce bir vergi kanununda ne kadar fazla özelge, tebliğ ve diğer unsurlar varsa bu durum bahsi geçen vergi kanunun yeteri kadar kavranılmadığının ve açıklanamadığının göstergesidir.

4.1. Verginin Konusu

Veraset ve intikal vergisinin konusu mülkilik ve şahsilik ilkelerine dayanmaktadır. Türk vatandaşının mal varlıkları ister Türkiye sınırları içerisinde ister yabancı ülkede bulunsun, intikalinde VİV alınmaktadır. Ancak bu durum çifte vergilendirme sorununun ortaya çıkarmaktadır. Şöyle ki Türk vatandaşı bir kişi yabancı ülkede bulunan mal varlığının Türk vatandaşı olan çocuklarına intikalinde, mirasçılar bulunduğu ülkede veraset vergisi ödemektedir. Ancak Türk Veraset ve İntikal Kanunu'nun 1'inci maddesinde, intikal eden mal varlığının vergilendirilmeye tabi tutulacağı ifade edilmiştir. Bu durum tek bir intikalden iki kere vergi alınması sorununu ortaya çıkarmaktadır. VİV'in 12'nci maddesinde, "*Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetinde olan şahıslara ait mallardan yabancı memleketlerde bulunanlara taallük eden borçlar ve yabancı memleketlerde bu mallar dolayısıyla alınan Veraset ve İntikal vergileri tenzil olunur*" ifadesi yer almaktadır. Anlaşılmaktadır ki, yurt dışında ödenen vergi belgelerle ispat edildiği takdirde matrahtan indirim yapılacaktır. Ancak bu durumun tamamen çifte vergilendirme sorununu çözmemektedir²⁵. Yayınlanmış olan bir özelgeye göre, mirasçıların yurt dışında vermiş olduğu veraset vergisinin Türkiye'de indirim tabi tutmak için gerekli belgeleri ibraz ettiğinde, yabancı ülkede ödenmiş olan vergi, Türkiye'de hesaplanan vergi değerinden yüksek ise vergide indirim yapılması söz konusu olamayacaktır²⁶. Çifte vergilendirme sorununun çözümüne yönelik OECD ve Birleşmiş Milletlerin yapmış olduğu çalışmalar bulunmaktadır. Birleşmiş Milletlerin yapmış olduğu çalışmalar, gelir ve servet vergileri üzerinde olduğu ifade edilse de servet vergisi olan veraset ve intikal vergisini kapsamamaktadır²⁷. Türkiye, Fransa, İngiltere²⁸ ve Almanya ile yaptığı çifte vergiyi önleme anlaşmalarına veraset ve intikal vergisini dahil

²⁵ Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, s. 136.

²⁶ T.C. Maliye Bakanlığı, Gelirler Genel Müdürlüğü, B.07.0.GEL.0.60/6000-2291 sayılı, 09.09.2003 tarihli özelge.

²⁷ Sude Can, "Çifte Vergilendirme ve Çifte Vergilendirmeyi Önleme Yöntemleri", **Hukuk Gündemi Dergisi**, 2018/1, s. 57.

²⁸ T.C. Maliye Bakanlığı, Gelirler Genel Müdürlüğü, B.07.0.GEL.0.60/6000-2291 sayılı, 09.09.2003 tarihli özelge,

etmemektedir. Verilmiş olan bir muktezada Almanya'ya veraset vergisi verdiği halde kişi Türk vatandaşı olduğu için Türkiye'de de vergiye tabi tutulmuştur²⁹. Bu durum mirasçılarının aleyhine olmakta ve vergiden kaçınmaya sebep olmaktadır.

4.2. Beyannamenin Verileceği Yer

Mirasçılar paylarına düşen mal varlıklarını beyan etmekle yükümlüdürler. Beyannamelerini imzalayarak yetkili vergi dairesine vermektedirler. Eğer mirasçı vekil tayin etmişse vekilin imzasıyla da beyanname verilmektedir. Beyannameler, murisin ikametgahının, eğer ikametgahı yurt dışında ise Türkiye'deki son ikametgahının bulunduğu yere mirasçılar tarafından yetkili vergi dairesine verilmelidir. Ancak murisin son ikametgâh yeri tespit edilemiyorsa veya Türkiye'de hiç ikamet etmemişse Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın belirleyeceği vergi dairesine beyanname verilecektir (VİVK, md.6). 45 Seri No'lu Genel Tebliğ yayınlanmadan önce uygulama bu şekildeydi. Genel tebliğin yayınlanmasıyla, murisin son ikametgâh yerinin tespit edilememesi veya Türkiye'de hiç ikamet etmemesi durumunda değişiklikler meydana gelmiş VİVK'nin 6'ncı maddesinin uygulanabilirliği ortadan kalkmıştır. Tebliğ'e göre beyanname murisin mallarının bulunduğu yerin ya da kendilerine mal varlığı kalan mükelleflerin bulunduğu yerin vergi dairesine verilecektir. Bu düzenlemeyle birlikte bazı sorunlar da meydana gelmiştir.

Murisin mal varlığının bulunduğu yerin vergi dairesine beyannamenin verilmesinde, mal varlığının sadece tek olması veya tüm mal varlıklarının tek bir yerde bulunması durumda sorun çıkmamaktadır. Ancak mal varlıkları farklı yerlerde ise mal varlıkları tek bir yerde toplanıp beyan edilemeyecektir. Varlığın bulunduğu yerin vergi dairesine beyan edilmesi gerekmektedir. VİV artan oranlı bir vergi tarifesi uyguladığından mal varlıklarının farklı yerlerde olması sebebiyle buldukları yere beyanname verilmesinde vergi kaybı olacaktır³⁰. Örnek verecek olursak murise ait mal varlığının matrah değeri 580.000 TL'dir. Tebliğ çıkmadan önce tek varise kalan mal varlığının vereceği vergi oranı %3'tür³¹. Tebliğ'den sonra İzmir'deki mal varlığının matrah değeri, 200.000, Ankara'daki mal varlığının matrah değeri 190.000, İstanbul'daki

²⁹ T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı, İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri KDV ve Diğer Vergiler Grup Müdürlüğü, B.07.1.GİB.4.35.17.02-160[12-2012/9]-861 sayılı, 19.09.2012 tarihli özelge.

³⁰ Baştuğ, a.e., s. 58.

³¹ 29.12.2017 tarihli 30285(M) R.G., 49 Seri No'lu Veraset ve İhtikal Vergisi Kanunu Genel Tebliğ.

matrah değeri 190.000 TL'dir. Bu durumda mal varlıklarının buldukları yere beyanname verileceğinden varlıkların matrah değerleri istisna haddinin aşağısında kalmasından dolayı mirasçı VİV vermeyecektir. Böylece vergi kaybı oluşmuş olacak hazine gelir kaybına uğrayacaktır. Murisin son ikametgâh yerinin tespiti veya Türkiye'de hiç ikamet etmediğinin tespitinin kim tarafından yapılacağı Kanunda ve tebliğde ifade edilmemiştir. Bu durumda tespit işleminin vergi dairesinin mi yapacağı yoksa beyanname veren mükellefin mi yapacağı belirsizdir³². Kanaatimizce beyannamenin Kanunda ifade edildiği gibi Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın tayin edeceği vergi dairesine verilmesi gayet makul bir görüştür. Beyannamenin mal varlığının bulunduğu yerde verilmesinde yukardaki sorunların oluşacağını ifade ettik. Mirasçılardan kendi buldukları vergi dairesine vermesinde bir sakınca yoktur. Ancak her iki durumda da vergi dairesinin iş yükü artacaktır. Çünkü vergi dairesi tek bir intikali birden fazla vergi dairesinde işleme tabi tutacaktır. Hem iş yükünün artacağı hem de zaman kaybı meydana geleceği görüşündeyiz.

4.3. Değerleme ve Değerleme Günü

Mirasçılara intikal eden mal varlıkları her zaman para cinsinden olmadığı için mal varlıklarının VİVK'de belirtilen ölçütlere göre eğer VİVK'de bulunmadığında VUK'taki değerlendirme ölçütlerine göre değerlemesinin yapılması gerekmektedir. Değerleme işlemini ilk olarak mirasçılar yapmakta ardından vergi dairesi nihai değerlemeyi yapıp bu değerlendirme üzerinden vergi tarh etmektedir. Vergi dairesinin ikinci bir değerlendirme yapmasının sebebi mükelleflerin muhtemel hatalarını düzeltmektir. Bir diğer sebep ise değerlendirme işleminin uzmanlık gerektirdiğidir. Bu açıdan alanında uzmanlaşmış vergi dairesi yetkilileri tarh edilecek son değerlendirme işlemini yapmaktadır. Ancak mükellef ve vergi dairesi bazı iktisadi kıymetler için aynı değerlendirme ölçütlerini kullanmaktadır. Aynı değerlendirme ölçütlerini kullanmalarına rağmen arada matrah farkı çıkması durumunda vergi cezası kesilmektedir. Bu durumda görülen sorun, uzmanlık gerektiren bir değerlendirme işleminin hiçbir deneyimi olmayan mirasçılardan yapılmasında ortaya çıkan değer ile vergi dairesinin yapmış olduğu değer arasındaki matrah farkının vergi cezası kesilmesi konusudur³³. Kanaatimizce, son tarhiyat işleminde değerlendirme esasları VUK'ta belirlenen

³² Baştuğ, a.e, s. 58.

³³ Özbek, a.e., s. 104.

değerleme ölçütleridir ve bahsi geçen değerleme işlemini vergi dairesi gerçekleştirmektedir. Aslında mükellefin yapmış olduğu değerleme işleminin her ne kadar vergi dairesinin yükünü azaltmakta olduğu ifade edilse de aslında asıl değerleme işlemi vergi dairesine ait olduğundan mükellefin yapmış olduğu değerleme sadece zaman kaybı yaratmaktadır.

Mirasçılara intikal eden mal varlıklarının değerlemesinin yapılacağı gün, intikalin gerçekleştiği gün olarak belirlenmiştir. Yani 2014 yılında intikal etmiş olan mal varlığı kanuni süresinde ve kendilerine tanınan 15 günlük birinci ek sürede beyanname verilmemişse vergi dairesinin 2018 yılında, 4 yıl sonra mirasçıya ikinci 15 günlük ek süre tebliğ edilir. Ancak mirasçılar bu ikinci 15 günlük ek sürede beyannamelerini vermeleri takdirde mal varlıklarının değerleme işlemi 2014 yılındaki değerine göre yapılır. Bu durumda ekonomik şartlar, enflasyon, kur farkları değişmiş olsa bile mirasçılar intikal tarihine göre değerleme yapmakta, mal varlığı üzerinden alınacak verginin değerini azalmaktadır. Bu sorunun çözümü için vergi dairelerinin takip sistemini geliştirmeleri ve beyan dışı kalan malların tespiti için çalışmalar yapmaları gerekmektedir³⁴.

4.4. İlk Tarhiyat – Son (İkmal) Tarhiyat

VİVK'nin 14'üncü maddesine göre tarhiyat mükellefin verdiği beyan üzerinden olmaktadır. Beyannameler bahsi geçen Kanunun 9'uncu maddesinde belirtilen sürelerde vergi dairelerine verilmektedir. Ancak verginin tahakkuk etmesi için beyanname sürelerine ek olarak VUK'un 342'nci maddesi gereğince ek süreler tanınmıştır. Beyanname verme süreleri VİVK'de bahsedilmişken ek sürelerin VUK'un kapsamına girmesi karışıklığa sebep olmaktadır. Ek sürelerle ilişkin Kanun maddeleri sadece VİV kapsamaktadır. Eğer diğer kanunlarda da ek süreler uygulansaydı VUK kapsamında olması kabul edilebilirdi. Ancak özel olarak VİV kapsadığı belirtilmişken VUK'ta yer alması kanaatimizce zaten anlaşılması güç olan vergi kanunlarını daha fazla karışıklığa sürüklemiştir.

İlk tarhiyat değerleme işlemi yapıp kanuni süresinde beyanname veren mükellef nezdinde gerçekleşmektedir. Ancak mükellef kanuni süresinde beyannameyi vermezse VUK'ta bahsedilen 342'nci madde gereği 15 gün ek süre verilmektedir. Ayrıca bu süre

³⁴ Özbek, a.e., s. 107.

zarfında verilmeyen beyannameler idarece fark edildiğinde mükellefe tebliğ edilmekte beyannamelerini vermeleri için artı 15 günlük süre tanınmaktadır. Görüldüğü üzere ilk tarihyattan son tarihyata kadar olan sürenin uzunluğu ölçülememektedir.

VİVK 1959 tarihinden itibaren veraset yoluyla ve ivazsız intikalleri konu edinmektedir. Kanun o zamanların şartlarına göre hazırlanmıştır. Bu bakımdan ölüm olayının bildirim süreleri Kanunun çıktığı zamanlara uyum göstermektedir. Çünkü o zamanın teknolojik şartları işlemlerin hızlı bir şekilde yapılmasını sağlayacak nitelikte değildir. Ancak günümüz şartlarında bildirim işlemlerinin kolaylığı vergi idaresiyle iletişime geçmesinin zorlukları eskiye nazaran ortadan kalkmıştır. 1959 tarihine göre düzenlenen beyanname verme süreleri günümüz şartları göz önünde bulundurularak revize edilmelidir³⁵.

4.5. Cezalar

VİVK'de beyanname verilme süresi 9'uncu maddede ifade edilmiş bu sürelerle ilaveten ise VUK'un 342'nci maddesinde düzenlenen ek süreler mirasçılara tanınmıştır. Mirasçılara normal beyanname verme süresi dışında 15 + 15 gün olmak üzere iki ek süre tanınmıştır. Beyannamenin birinci 15 günlük ek sürede verilmesinde ikinci derecede usulsüzlük cezası ikinci 15 günlük ek sürede verilmesinde birinci derecede usulsüzlük cezası kesilmektedir. Kanunlarda cezaların yaptırımının bu kadar hafif olması mükelleflerin daha az disiplinli davranmasına sebebiyet vermektedir. Bu konuda ceza uygulamasında reform yapılması bir gereklilik haline gelmiştir³⁶. Kanaatimizce bu durumun çözümü ek sürelerin ortadan kaldırılması beyanname verme sürelerinin uzunluğunu azaltacaktır.

4.6. Veraset ve İntikal Vergisinin Kaldırılmasına Yönelik Görüşler

Dünya üzerinde ilk uygulaması M.Ö. 7. Yüzyılda Mısır'da başlayan, Türkiye tarihinde de Cumhuriyet öncesi Osmanlı tarihine kadar uzayan Veraset ve İntikal Vergisinin 2008 yılında kaldırılması üzerine kanun tasarısı oluşturulmuştur³⁷. Devlet gelirlerine yeterince bir katkı sağlamayan veraset ve intikal vergisinin işlem

³⁵ Özbek, a.e., s. 107.

³⁶ Maç, "Veraset ve İntikal Vergisinde Ceza Uygulaması", s. 5.

³⁷ Havva Şafak, "Veraset ve İntikal Vergisi ve Türk Vergisi İçerisindeki Yeri", (Yüksek Lisans Tezi), **Celal Bayar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Üniversitesi**, Manisa, s. 132.

maliyetlerinin yüksekliği tasarının en temel gerekçesi olarak gösterilmektedir. Bunun yanı sıra intikal eden varlıkların tespiti ve değerlemesinde yaşanan zorluklar mükellefler ve vergi dairesi açısından uyumsuzluklara sebep olmaktadır. Aynı zamanda yaşanan bu zorluklar sebebiyle vergi geç tahakkuk etmekte ve tahsili de geç olmaktadır. Tasarı, veraset yoluyla mal intikallerinden vergi alınmamasını, sağlar arası ivazsız intikallerin ise gelir vergisi kapsamında değerlendirilmesini önermektedir³⁸. Tasarının ardından bazı yazarlar verginin kaldırılmasını doğru buluyorken bazı yazarlar verginin kaldırılmasını eleştirmektedir.

Özbek, VİV'in devlet gelirleri içindeki payının oldukça düşük olduğundan verginin kaldırılmasıyla devletin gelir düzeyinde çok fazla bir azalma olmayacağı görüşündedir. Ancak VİV'in sadece devlete gelir sağlamada yetersiz görülmesi üzerine kaldırılması, adalet ilkesine ters düşmektedir. Çünkü servetin intikali, intikal eden kişinin mali gücünde artışa sebep olacak, devletin serveti vergilendirmesiyle bir nebze adalet sağlanıp alınan vergiler kamu hizmeti olarak tüm vatandaşlara sunulacaktır³⁹.

Batirel, Veraset ve intikal vergisinin kaldırılmasının Anayasa'nın mali güç ilkesine aykırı olduğu görüşündedir⁴⁰. Anayasa'nın 73'üncü maddesinde "*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür...*" ifadesi yer almaktadır. Bir kişinin mali gücünün göstergesi olarak, gelir, servet ve harcamaları dikkate alınmaktadır⁴¹. Bu bakımdan bir kişiye mal intikal ettiğinde o bireyin servetiyle birlikte mali gücünde de artış görülecektir. VİV'in kaldırılması durumunda servet vergilendirilmeyecek mali gücündeki artış dikkate alınmayacaktır. Böylece Anayasa'nın mali güç ilkesi ihlal edilmiş olacaktır.

Verginin kaldırılmasında görülecek olan bir diğer sorun ise, veraset yoluyla intikallerin vergi dışı bırakılıp sağlar arası ivazsız intikallerin vergiye tabi tutulmasında

³⁸ Veraset Ve İntikal Vergisi Kanununun Yürürlükten Kaldırılması ve Gelir Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Tasarısı, 2008, s. 3, <https://www.verginet.net/UserFiles/File/Vergi%20Sirk%C3%BCleri/2008/nisan/VERASET%20VE%20%C4%B0NT%C4%B0KAL%20VERG%C4%B0S%C4%B0%20KANUNUNUN%20Y%C3%9CR%C3%9CRL%C3%9CKTEN%20KALDIRILMASI%20VE%20GEL%C4%B0R%20VERG%C4%B0S%C4%B0%20KANUNUNDA%20DE%C4%9E%C4%B0C5%9E%C4%B0KL%C4%B0K%20YAPILMASI%20HAKKINDA%20TASARISI.pdf>, Erişim Tarihi: 24.07.2018.

³⁹ Özbek, a.e., s. 111.

⁴⁰ Batirel, a.e., s. 3.

⁴¹ Yusuf Karakoç, "Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme", **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 15, Özel Sayı, 2014, s. 1286.

mükelleflerin vergiden kaçınmak için sağlar arası ivazsız intikallerin geciktirilip veraset yoluyla intikali beklemesi olacaktır. Veraset yoluyla intikallerde vergi alınmayacağı için bu tür kaçınmaların sayısı artacaktır⁴².

Verginin kaldırılmasına yönelik bir diğer eleştiri ise, düzgün olmayan gelir ve servet dağılımının daha fazla bozulacağı üzerinedir. VİV’de veraset yoluyla mal intikallerinde servet bir kesimde toplanmaktadır ama mirasçılar devlete servet üzerinden vergi vermektedir. Ancak verginin kaldırılmasıyla edinilen servet üzerinden devlete vergi verilmeyecektir. Bu durum toplumsal açıdan sorunlar ortaya çıkaracak, vatandaşlar arasında devletin uygulamış olduğu vergi politikaları sorgulanmaya başlanabilecektir⁴³. Güneş, “*Veraset ve İntikal Vergisi’nin, neden hala uygulanmakta olduğunun cevabı ise; servetin de bir ödeme gücü unsuru olmasının yanı sıra, vergilemede adaletin tesisi ve gelirin yeniden dağılımını sağlayan önemli bir sacayağıdır*” ifadesiyle VİV’in vergilemede adalet ilkesini temel taşı olduğunu belirtmektedir⁴⁴.

Kılıçaslan, tasarının temel gerekçesi olan vergiden sağlanan gelirin azlığı ve mükellef ile vergi dairesi arasındaki ihtilafların verginin kaldırılmasında gerektirecek gerekçeler olarak görmemektedir. Verginin kaldırılmasıyla mevcut sorunlardan kaçınılmaktadır. Tamamen çözüm odaklı bir uygulama olmayacaktır. Çünkü veraset yoluyla mal intikalleri konusu vergi kanunlarında ele alınmayacak ve boşluk meydana gelecektir. Bunun yerine, gerekli revizyonların yapılmasıyla vergi daha etkili olacak ve mükellefle idare arasında uyum sağlanacaktır⁴⁵.

Eroğlu, kişilerin servet edinmelerinde devletin büyük bir rolü olduğunu devletin aracı kuruluşları sayesinde kişilerin mülkiyetlerini koruduğunu bunun için bir mal intikalinde devlete verginin verilmesinin aslında devletin uygulamış olduğu hizmet ve koruma politikalarının bir karşılığı olduğunu ifade etmektedir⁴⁶. Veraset ve intikal vergisinin kaldırılmasına yönelik tasarıda aslında sadece veraset yoluyla mal

⁴² Batirel, a.e., s. 3.

⁴³ Mehmet Güneş, “Veraset ve İntikal Vergisi’nde Revizyon Gerekliği”, **International Journal of Public Finance**, 2(1), 2017, s. 149.

⁴⁴ Güneş, a.e, s. 152.

⁴⁵ Harun Kılıçaslan, “Veraset Vergisini Kaldırmak: Kayıt Dışı Ekonomi Bağlamında Bir Değerlendirme ve Yeni Bir Düzenleme Önerisi”, **Maliye Dergisi**, Sayı 161, 2011, s. 341.

⁴⁶ Onur Eroğlu, “Veraset ve İntikal Vergisinin Kaldırılmasına İlişkin Kanun Tasarısının Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 245, Şubat, 2009, s. 2.

intikallerinin vergilendirilmesi kapsam dışı bırakılmıştır. Sağlar arası ivazsız intikallerin vergilendirilmesinin gelir vergisi kapsamında olması yönünde öneri sunulmuştur. Ancak bu durum gelirin tanımının değişikliğine sebep olacaktır⁴⁷. Başlı başına farklı bir konuya sahip sağlar arası ivazsız intikalın gelir vergisine tabi tutulması karmaşıklık meydana getirecektir. Eroğlu, bir diğer yandan veraset ve intikal vergisinin alınmasının Anayasa'nın 38'inci maddesinde belirtilen mülkiyet hakkına ters düştüğü ve kısıtlandığı görüşündedir⁴⁸. Ancak Anayasa'nın 38'inci maddesinin devamında kamu yararı adına mülkiyet hakkının sınırlanabileceği ifade edilmiştir. Vergiler devletin kamu hizmetlerinin finansmanının oluşturduğu veraset ve intikal vergisinden elde edilen gelirlerin de bu hizmetleri için harcandığı göz önünde bulundurulduğunda, mülkiyet hakkının ihlalinden söz edilemez.

Kanaatimizce, veraset ve intikal vergisinin kaldırılması mali güce göre vergilendirme ilkesine ve adalet ilkesine ters düşmektedir. Tasarıda, verginin kaldırılmasına yönelik sunulan gerekçeler göz önünde bulundurulduğunda, gerekli revizyonların yapılmasıyla gerekçede ifade edilen sorunların çözüleceği görüşündeyiz.

5. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da Tespit Edilen Sorunlar

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun⁴⁹ kamu alacaklarının takip ve tahsil işlemlerini konu almaktadır. Kamu Borçlusunun tahsil işlemlerine karşı izleyeceği yollar kanunda belirtilmektedir. Aynı zamanda ölüm olayının gerçekleşmesi durumunda kamu alacağının akıbeti AATUHK'de yer edinmiştir. Kanunun 3'üncü maddesinde kamu borçlusunun aynı zamanda borçlu olan kişinin mirasçıları olacağı ifade edilmiştir. Bunun yanı sıra AATUHK'nin 7'nci maddesinde de borçlunun ölümünün ardından Kanunda bahsi geçen hükümlerin mirası reddetmemiş mirasçılara uygulanacağı ifade edilmiştir. O halde borçlunun ölümüyle mirasçılarının mirase ait tüm hak ve borçları edindiğini söylemek yanlış olmayacaktır.

5.1. Mirasın Reddi Durumunda Tahsilatta Yaşanılan Karışıklıklar

Kamu borcunun tahsili ilk olarak borçlunun kendisinden istenmektedir. Ancak borçlunun ölümünün ardından kamu borcu mirası reddetmemiş mirasçılarının

⁴⁷ Eroğlu, a.e., s. 5,6.

⁴⁸ Eroğlu, a.e., s. 3.

⁴⁹ 28.07.1953 tarihli 8469 sayılı R.G.

sorumluluğunda olacaktır. Böylece kamu borcu mirasçılardan tahsil edilecektir. Ancak mirasçılarının mirası reddetmesi durumunda kamu borcunun akıbeti konusunda karışıklıklar mevcuttur.

Yargıtay 3'üncü Hukuk Dairesinin kararına göre⁵⁰, birinci derecede mirasçılarının mirası reddetmesi durumunda mirasın diğer mirasçılara geçmeyeceği, sulh mahkemesi tarafından terekenin tahsil yoluna gidileceği, kamu borcunun terekeden tahsil edilmesinin ardından, arta kalan kısmın birinci derecede mirasçılara verileceği ifade edilmiştir. Ancak Medeni Kanun'un 501'inci maddesinde ise, mirasbırakanın hiç mirasçısı bulunmuyorsa, bulunan mirasçılarının ise mirası reddetmeleri durumunda mirasın devlete geçeceği ifade edilmiştir.

Yargıtay'ın yukarıdaki görüşüne göre mirasçılarının mirası reddetmesi durumunda yapılan işlemler, mirasçılarının kamu borcunun sorumluluğundan kurtulmaya teşvik etmektedir. Ayrıca kamu borcunun tasfiye edilmesinin ardından arta kalan kısmının mirasçılarının mirası reddetmelerine rağmen mirasçılara verilmesi kanaatimizce yerinde bir uygulama değildir. Çünkü mirasçılarının mirası reddetmeyle tüm sorumlulukları kalkacaktır. Buna bağlı olarak mirasçılarının mirastan yararlanmasının mümkün olmaması gerekir. Eğer kamu borcunun tasfiyesinin ardından arta kalan kısım varsa bu kısmın devlete geçmesi daha yerinde bir uygulama olacaktır.

5.2. Ödeme Emrine Karşı Dava Açmada Görülen Sorunlar

Mirası reddetmemiş mirasçılara kamu borçlusuna sıfatıyla ödeme emrine karşı vergi dairesine itirazda bulunabilir, bununla birlikte dava açma hakkına da sahip olabilirler (AATUHK, md.58). İYUK'un 7'nci maddesinde dava açma süreleri özel kanunlarda hüküm bulunmadığı takdirde Danıştay ve İdare Mahkemelerinde 60 gün, vergi mahkemelerinde 30 gün olarak belirlenmiştir. AATUHK'nin 58'inci maddesinde 15 gün içinde gerekli koşullar sağlandığı takdirde idareye itirazda bulunulabileceği ifade edilmiştir. Ancak Kanun maddesinde dava açma süresinden bahsedilmemiştir. Bu konu üzerinde iki ağırlıklı görüş bulunmaktadır. Kamu borçlusuna (mirasçıya) tebliğ edilen ödeme emrinde dava açma süresi belirtilmemişse 15 günlük yasal sürenin geçtiği ancak 60 günlük genel dava açma süresinin geçmediği durumda dava açılmasında davanın

⁵⁰ Yargıtay 3. Hukuk Dairesi, E.2010/15137, K.2010/20977

reddedilmesi gerektiği düşünülmektedir. Bir diğer görüş ise ödeme emrinde borçluya gönderilen tebliğde dava açma süresi belirtilmemiş ise genel dava açma süresi dikkate alınacak ve tebliğden itibaren 60 günlük sürede dava açılacaktır⁵¹. Bu konu ile ilgili Danıştay'ın bir kararında davacı kendisine 18.05.2005 tarihinde tebliğ edilen ödeme emrine karşı o zaman yürürlükte olan 7 günlük itiraz⁵² ve dava açma süresine göre 25.05.2005'te dava açması gerekiyorken 16.06.2005 tarihinde dava açmış ancak, süresinde dava açılmadığından dava reddedilmiştir. Davacı ise dava açma süresinin 30 gün olduğunu ve zamanında dava açıldığını aynı zamanda AATUHK'nin 58'inci maddesinde belirtilen sürenin itiraz süresi olduğunu ve dava açma süresinden bahsedilmediğini öne sürmüştür. Bu bakımdan ödeme emrinin yasal olmadığını ve kararın bozulmasını istemiştir. Danıştay tarafından verilen kararda, Anayasa'nın 40'inci maddesinin ek fıkrasında "*Devlet, işlemlerinde, ilgili kişilerin hangi kanun yolları ve mercilere başvuracağını ve sürelerini belirtmek zorundadır*" ifadesi yer almaktadır. Bu bakımdan AATUHK'nin 58'inci maddesinde dava açma süresi açık bir şekilde ifade edilmediğinden ve davacıya tebliğ edilen ödeme emrinde dava açma süresi belirtilmediğinden "*Anayasanın 36'ncı maddesinde öngörülen hak arama hürriyetini sınırlayıcı bir sonuç doğurmakta ve Anayasanın temel hak ve hürriyetlerin korunmasını düzenleyen 40'ncü maddesine açıkça aykırılık oluşturmaktadır*". Bu bakımdan dava açma süresinin geçtiğine yönelik ifadeler yerinde bulunmamaktadır⁵³. Mirasçılarının ödeme emrine karşı itirazda bulunma ve dava açma hakkı göz önünde bulundurulduğundan, mirasçılara tebliğ edilen ödemelere karşı dava açma süresi tebliğde belirtilmemişse dava açma süresi vergi mahkemelerinde 30 gün olarak belirtildiğinden, kanaatimizce mirasçılarının tebliği takip eden 30 günlük sürede dava açması uygun olacaktır.

⁵¹ Emrah Özcan, "Dava Açma Süresi Gösterilmeyen Ödeme Emirlerinde Dava Açma Süresine İlişkin "Pozitif" ve "İdeal" Bir Değerlendirme", **Ankara Barosu Dergisi**, Sayı 1, 2014, s. 279.

⁵² 28/11/2017 tarihli ve 7061 sayılı Kanunun 9'uncu maddesi ile bu fıkra da yer alan "7" ibaresi "15" olarak değiştirilmiş olup aynı Kanunun 123 'üncü maddesi uyarınca söz konusu değişiklik 1/1/2018 tarihinde yürürlüğe girmiştir. AATUHK, s. 21, dipnot 2.

⁵³ Danıştay 4. Daire, E.2005/2134, K.2006/2156, <https://www.emsal.co/ictihatlar/vergi-odeme-emrinde-dava-acma-suresinin-gosterilmemesi-hak-arama-hurriyeti-surenin-gecirilmesinden-soz-edilemeyecegi/>, Erişim Tarihi: 08.08.2018.

SONUÇ

Ölüm, tüm canlıların yaşamsal faaliyetlerinin sona ermesi olarak tanımlanmaktadır. Farklı disiplinlere konu olan ve geniş çaplı inceleme konusu yapılan ölüm kavramı, şüphesiz insanlar için her zaman merak konusu olmuş ayrı bir öneme sahip bir konu olarak karşımıza çıkmaktadır. Ölümün insanlar üzerindeki etkilerinde felsefe ve din bilimlerinin ortak bir sonuca ulaştığı söylenebilir. Ölüm, tüm insanlar için kaçınılmaz bir sonudur. Yaşam boyunca yapılan tüm aktivitelerin anlamlı olması ölüme bağlanmaktadır. Ayrıca ölüm fiziksel olarak bir sonudur ve ruhun ebediyete ulaştığı ve insanların huzura erdiğine inandığı ortak bir kanıdır. Hukuk bilimi açısından ise ölüm, kişiliğin sona ermesi olarak ifade edilmektedir. Türk Medeni Kanunu, ölüm hadisesinden sonra murise ait mal varlıklarının akıbetinin ne olacağını miras hukuku kısmında açıklamıştır.

Ölüm sonrasında mirasçılarının sorumlulukları genel itibariyle Medeni Kanun'da düzenlenmesine karşın vergi kanunları da ölüm sonucunda mirasçılarının sorumluluklarını vergisel yükümlülükleri açısından düzenlemiştir. Vergi Usul Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ve Özel Tüketim Vergisi Kanunu mirasçılarının vergisel yükümlülüklerini düzenleyen vergi kanunlarıdır.

Çalışmada detaylıca belirtilen ve tespit edilen sorunlar ve bu sorunlara yönelik öneriler şöyle özetlenmiştir.

- Vergi Usul Kanunu'nda mükellefin ölümünün ardından mirası reddetmemiş mirasçılarının vergi borçlarından sorumlu olacağı 12'nci maddede açıklanmaktadır. Mirasçılar, murise ait maddi borçların sorumluluğunu mirası kabul ederek üstlendiğinde, aynı zamanda şekli ödevlerin sorumluluğunu da üstlenmiş olmaktadır. VUK'un 164'üncü maddesi ölüm olayını işi bırakma olarak kabul etmiştir. Bu bakımdan mirasçılarının ödevlerinden biri olan işi bırakma bildirim ödevini mirasçılarının yerine getirmesi gerekmektedir. İş bırakma bildirimini VUK'un 168'inci maddesi gereği bir ay içinde yapılmalıdır. Ancak VUK'un 16'ncı maddesi ölüm olayında bildirim ve beyanname verme sürelerine üç ay ekleneceğini belirtmiştir. Bu bakımdan işi bırakma bildirimini 1 ay + 3 ay şeklinde

yani 4 ayda verilmektedir. İşi bırakma bildirimının sorumluluğunun mirasçılara ait olmasından dolayı bildirim, normal bildirim süresinde yani 1 ayda yapılması gerektiği ve uzatılmasına gerek olmadığı şeklinde görüşler bulunmaktadır. Ancak bu durum mirasçıların 3 aylık mirası reddetme süresi ile uyumluluk göstermemektedir ve bu bakımdan kabul edilebilir bir görüş olarak dikkate almak mümkün değildir.

- GVK'de yıllık gelir vergisi beyannamesinin verilme süresinden bahsedilirken muhtasar beyannamenin verilme süresinden bahsedilmemiştir. VUK'un 16'ncı maddesi gereği normal beyanname verme süresine 3 ay eklenerek muhtasar beyannamenin verilmesi ve verginin ödenmesinin de aynı sürede gerçekleştirilmesi gerekmektedir.
- Münferit beyanname, dar mükellefler tarafından verilen bir beyanname türüdür. Dar mükellefin ticari ve zirai faaliyetlerinde yıllık olarak beyanname verilmektedir. O halde dar mükellefin ölümünün ardından beyannamenin verilmesi yıllık beyanname verme prosedürlerine göre gerçekleştirilecektir. Ancak mirasçıların yurt dışında bulunması durumunda vergisel yükümlülükleri GVK'de belirtilmemiştir. GVK'de ölüm olayının ardından sadece yıllık beyannamenin ne zaman verileceği hakkında düzenleme bulunmaktadır. Bu konuda daha açık düzenlemeler yapılmasında fayda bulunmaktadır.
- Bir işletme sahibi olan mükellefin ölümü durumunda mirasçılar işe devam etme kararı aldığı anda mirasçıların mükellefiyeti başlamaktadır. Mirasçıların işe devam etme kararı almasında yapması gereken yükümlülükler VUK 2001/1 İç Genelgesinde yayımlanmıştır. Genelgede mirasçıların işe aralıksız devam etmesindeki sorumluluklarından bahsedilirken işe ara verip daha sonra devam edecek olan mirasçılarının sorumluluklarından bahsedilmemektedir. İşe devam etme kararı alan mirasçılarının yükümlülüklerinin daha geniş kapsamlı bir şekilde yeni bir genelgede ele alınması, mirasçılar açısından faydalı olacağı görüşündeyiz.
- İşletmenin tüzel kişiliğine kesilmiş bir cezanın tüzel kişinin mal varlığından tahsil edilemediği durumda idareden sorumlu kanuni temsilcilerden ceza tahsil edilmektedir. Tüzel kişilikten tahsil edilemeyen ceza ortaklara intikal ettiğinde ortaklardan birinin ölümünün ardından cezanın mirasçılara intikal edeceği 442

Seri No'lu Tahsilat Genel Tebliğinde belirtilmiştir. Ancak Danıştay içtihatları bu görüşü yerinde bulmayarak cezanın ölen ortağın mirasçılara intikal etmeyeceğini belirtmiştir. Ceza her ne kadar tüzel kişiliğe kesilmiş olsa da cezanın sorumlusu gerçek bir şahıs olduğundan cezaların şahsiliği ilkesi gereği cezanın mirasçılara intikal etmemesi yerinde bir karar olmuştur. İlgili tebliğ bu açıdan yeniden kaleme alınmalıdır.

- VİV'de mükellefiyet şahsilik ve mülkîlik ilkesine bağlıdır. Türkiye'nin şahsîlik ilkesine göre vergilendirdiği mükellefi, yabancı ülkeler mülkîlik ilkesine göre vergiye tabi tutabilmektedir. Bu durum çifte vergilendirme sorununun doğmasına neden olmaktadır. Bu soruna karşı VİVK'nin 12'nci maddesi yurt dışında ödenen verginin belgelerle ispat edilmesinde matrahtan indirim yapacağını düzenlemiştir. Ancak bu Kanun maddesi sorunun çözümü için yeterli kalmamıştır. Çünkü yurt dışında ödenen verginin Türkiye'de hesaplanan vergiden fazla olması durumunda matrahtan indirim yapılmayacağı Hazine ve Maliye Bakanlığının yayınlamış olduğu muktezada belirtilmiştir. Diğer yandan OECD ve Birleşmiş Milletlerin yapmış olduğu çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında servet vergileri kapsam dışında tutulmuştur. Mükelleflerin tek bir servet intikalinden dolayı birden fazla vergilendirilmesi, vergi politikalarının yetersizliğinin göstergesidir. Bu durumda zor durumda kalan mükellef olmaktadır. Ülkelerin çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarına servet vergilerini dahil etmesiyle sorunun çözüme kavuşturulması mümkündür.
- VİV beyannamesi VİVK'nin 8'inci maddesindeki düzenlemeler uyarınca ölen kimsenin ikametgahının bulunduğu yerin vergi dairesine verilmesi gerekmektedir. Ancak, murisin ikametgahının yabancı ülkede bulunması durumunda Türkiye'deki son ikametgâh adresine; son ikametgâh adresinin de tespit edilememesi veya Türkiye'de hiç ikamet etmemesi durumunda Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın tayin edeceği yerin vergi dairesine verileceği düzenleme altına alınmıştır. Diğer yandan, 45 Seri No'lu Veraset ve İntikal Vergisi Genel Tebliğine göre murisin Türkiye'de ikametgâh adresinin tespit edilememesi veya hiç ikamet etmemesi durumunda mirasçılar, beyannameyi malın bulunduğu yerin vergi dairesine veya kendi buldukları yerin vergi dairesine verebilmektedir. Tebliğ kapsamında yapılan söz konusu düzenleme sonucunda bu durumdaki

mükellefler ikametgahlarının bağlı olduğu yerin vergi dairesine beyanname verdiklerinde herhangi bir sorun olmazken, malların bulunduğu yerin vergi dairesine beyanname verdiklerinde adil olmayan bir vergilendirme ile karşı karşıya kalınmaktadır. Şöyle ki tebliğdeki isteğe bağlı seçenek sonucunda murisin bir kısım mal varlıklarının birden fazla yerde bulunduğu durumlarda beyanname o yerlerin vergi dairesine verilebilecektir. Bu durumda mükellef konumundaki kişi kendi ikametgahının bulunduğu yerin vergi dairesine beyanname verdiğinde mal varlıkları bir bütün olarak vergiye tabi tutulurken, ayrı ayrı beyanname verdiğinde beyan edilen malların bir kısmı ya da tamamı istisna haddinin aşığınsında kalabilecek ve bu durumda vergiden müstesna olacaktır. Dolayısıyla tebliğ kapsamında “veya” ifadesiyle yapılan seçenekli beyanname verme durumu sonuç olarak mükellefler arasında eşit olmayan ve doğru bir mali güce göre vergilendirme yapılmasına mahal verebilmektedir. Yapılacak yeni bir tebliğ düzenlemesiyle mükelleflerin bulunduğu yerin vergi dairesine beyanname verilmesi en makul çözüm olacaktır. Üstelik böylece vergi dairelerinin iş yükü de azalacaktır.

- VİV’de ilk değerlendirme işlemi mükellefler tarafından, son değerlendirme işlemi vergi dairesi tarafından gerçekleşir. Bazı mal varlıklarının değerlemesinde mükellef ve vergi dairesi aynı değerlendirme ölçüsünü kullanmaktadır. Aynı değerlendirme ölçüleri kullanılmasına rağmen matrah farkı çıkıyorsa mükellefe vergi cezası kesilmektedir. Bu durumdaki sorun değerlendirme işinin uzmanlık gerektiği halde hiçbir uzmanlığı olmayan mükellefin yaptığı hatadan dolayı cezaya muhatap olmasıdır. Kanaatimizce, mükellefin yaptığı değerlendirme ile idarenin yaptığı değerlendirme arasında matrah farkı çıkarsa, mükellef vergi cezasına muhatap olmamalı ya da değerlendirme işlemleri sadece vergi idaresi tarafından yapılmalıdır.
- Mükellefin beyannameyi, normal beyanname verme süresinde vermediğinde VUK 342’nci maddesi gereği 15 günlük ek süre tanınmaktadır. Ek sürede beyanname verilmediğinde idare fark edene kadar beyannamenin verilmesi kanundaki boşluktan dolayı mükellefin ya da idarenin keyfiyetine bırakılmaktadır. İdare fark ettiği zaman mükellefe beyanname vermesi için ikinci 15 günlük ek süre tanınır. Yani birinci 15 günlük süre ile ikinci 15 günlük süre arasındaki zaman ölçülememektedir. Bu durum verginin geç tarh edilmesine ve

dolayısıyla geç tahsil edilmesine sebebiyet vermektedir. Üstelik mükellefler arası bir eşitsizliğe neden olabilmektedir.

- 2008 yılında vergi gelirlerine katkısının fazla olmadığı, işlem maliyetlerinin yüksekliği, mal varlıklarının değerlendirilmesinde mükellef ve vergi dairesinin uyumsuzluklar yaşaması ve buna bağlı olarak verginin geç tahakkuk etmesi ve geç tahsili gerekçesiyle VİV'in kaldırılmasına yönelik kanun tasarısı oluşturulmuştur. Tasarı sadece veraset yoluyla intikallerde verginin kaldırılmasına yöneliktir.
- VİV'in alınmasındaki temel amaç vergi geliri elde etmek değil, mali gücünde artış olan mükelleften vergi olarak adaleti tesis etmektir. Verginin kaldırılmasıyla mali gücünde artış olan mükellef vergiye tabi olmayacaktır. Bu durum, Anayasa'nın mali güce göre vergileme ilkesini ihlal etmektedir. Ayrıca VİV'in kaldırılması sadece veraset yoluyla vergi intikallerinde geçerli olduğundan ivazsız intikallerin gelir vergisi kapsamında olması önerilmiştir. Ancak bu durum gelirin tanımının değiştirilmesine sebep olacaktır. Kanaatimizce VİV'in kaldırılması hem adalet ilkesini hem de mali güce göre vergilendirme ilkesine ters düşmektedir. Verginin kaldırılmasına gerekçe olarak gösterilen sorunların yapısal reformlarla düzeltilebileceği görüşündeyiz.
- Kamu alacakların takip ve tahsil sürecini düzenleyen AATUHK'de amme alacağının tahsili borçludan alınmaktadır. Eğer borçlu ölmüş ise mirası reddetmemiş mirasçılar borçlardan sorumlu olmaktadır. Mirasçılarının mirası reddetmeleri durumunda bütün mal varlıklarının yanı sıra borçlarla da bir bağlantısı kalmamaktadır. Ancak Yargıtay terekeden alacakların tahsilinden sonra terekenin arta kalan kısmını mirası reddetse dahi birinci derecede mirasçılara intikal edeceği kararını almıştır. Oysa, Seri: A Sıra No: 1 Tahsilat Genel Tebliğinde ise, mirasçılarının mirası reddetmesinde amme alacağının zamanaşımını sonunda terkin edileceğini ifade edilmektedir. Kanaatimizce Yargıtay kararında mirası reddeden mirasçılara terekenin arta kalan kısmının verilmesi yerinde bir karar değildir. Eğer alacakların tahsilinden sonra terekede fazlalık olursa bunun hazineye intikali daha yerinde olacaktır.

KAYNAKÇA

- AKAKÇA, H. (1969) **Veraset ve İntikal Vergisi**, Ankara.
- AKARSLAN, M. (2006) “Değerleme Farklarına Ceza Uygulaması İle Pişmanlık ve Islah Hükümlerinin Veraset ve İntikal Vergisi Yönünden Özellik Gösteren Hususları”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 165, ss.1-4.
- AKARSLAN, M. (2006) “Usulsüzlük ve Vergi Ziyatı Cezalarının Veraset ve İntikal Vergisi Yönünden Uygulaması-I”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 162, ss.1-5.
- AKINTÜRK, T.; KARAMAN, D. A. (2009) **Medeni Hukuk**, İstanbul, 14. Basım, Beta Yayınları.
- AKIŞ, M.; vd. (2008) Süleyman Demirel Üniversitesi Personelinin Organ-Doku Bağışı ve Nakli Hakkında Bilgi Ve Tutumlar”, **Süleyman Demirel Üniversitesi Tıp Fakültesi Dergisi**, Cilt 15, Sayı 4, ss.28-33.
- AKİPEK, J. G.; AKINTÜRK, T. (2006) **Türk Medeni Hukuku (Başlangıç Hükümleri Şahsın Hukuku)**, İstanbul, 3. Basım, Beta Yayınları.
- AKMAZ, K. (2007) “Ölüm Olayının Vergi Usul Kanunu Bakımından Doğurduğu Sorunlar ve Sonuçlar”, **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı 97, ss.67-77.
- AKMAZ, K. (2007) “Ölüm Olayının Vergi Alacağına ve Cezasına Etkisi”, **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı 90, ss.43-47.
- AKMAZ, K. (2008) “Ölüm Olayının Katma Değer Vergisi Bakımından Doğurduğu Sorun ve Sonuçlar”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 59, ss. 1-6.
- AKŞİT, M. (2013) “İbn-i Sina İle Kierkegaard’ın Ölüm Anlayışının Karşılaştırması” **Akademik Bakış Dergisi**, Sayı 39, ss.1-18.
- AKTAŞ, M. (1986) “Veraset ve İntikal Vergisinde Ek Süre ve Cezalara İlişkin Hükümler”, **Vergi Dünyası Dergisi**, ss.1-4.
- ALPASLAN, N. G. (2015) “Ölüm Olayının Doğurduğu Vergisel Sonuçlar”, **Hukuki Haber**, 02.11.2015.
- ALPASLAN, M.; E. KAYA (2010) “Varislerin, Murisin Borçlarından Sorumluluğu ve Vergi Alacağının Tahsili”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 211, ss.1-4.
- ALPTÜRK, E. (2005) “Veraset ve İntikal Vergisi Yönünden Ticari Servet Unsurlarının Değerlemesi”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 5, ss.1-4.
- ALTUNKARA, Ö. (2010) “Gelir Vergisi Mükellefinin Ölümü Halinde Mirasçılarının Sorumlulukları”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 212, ss.1-5.

- ARPACI, A. (2000) **Kişiler Hukuku (Gerçek Kişiler)**, İstanbul, 2. Basım, Beta yayınları.
- ARSLAN, A. (2008) **İlk Çağ Felsefe Tarihi 4 Helenistik Dönem Felsefesi: Epikuroşular Stoacılar Septikler**, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları.
- ASLANPINAR, Y. B. (2014) “Gayrimenkullerde İntifa Hakkı ve Kuru (Çıplak) Mülkiyetin Veraset Ve İntikal Vergisi Bakımından Vergilendirilmesi”, <http://www.kizilot.com.tr/17/3188/bd/tr/kizilot/av-y-burak-aslanpinar/gayrimenkullerde-intifa-hakki-ve-kuru-ciplak-mulkiyetin-veraset-ve-intikal-vergisi-bakimindan-vergilendirilmesi>, Erişim Tarihi: 05.09.2018.
- AY, H.; M. ALPASLAN (2011) “Kamu Alacaklarının Takibinde Yeni Tıp Ödeme Emrine Karşı Vergi Davası Açılması ve Yürütmenin Durdurulması Problemleri”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 360, ss.165-169.
- AYAN, M. (2005) **Medeni Hukuk**, Konya, Mimoza Yayınları.
- AYDIN, F. (2009) **Tüm Yönleriyle Veraset ve İntikal Vergisi**, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık.
- BAŞTUĞ, A. G. (2015) “Muris veya Tasarrufu Yapan Şahsın İkametgâhının Tespit Olunamaması Durumunda Veraset ve İntikal Vergisi Beyannamesinin Verileceği Yer Vergi Dairesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 317, ss. 54-58.
- BATIREL, Ö. F. (2008) “Türk Veraset Vergisinin Kaldırılması Üzerine Düşünceler”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 185, ss. 1-5.
- BAYGIN, C. (2000) “Ölüme Bağlı Tasarruflarda Yorum” **Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 4, Sayı 1-2, ss.567-594.
- BEYAZKILIÇ, R.; M. KAPLAN (2008), “Ölüm Halinde Vergi Cezalarının Terkini”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 234.
- BİYAN, Ö. (2007) “Veraset İlamının (Mirasçılık Belgesi) Hukuki Mahiyeti ve Mirasçılardan Vergi Hukuku Açısından Sorumlulukları”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 50, ss.1-4.
- BİYAN, Ö.; G. YILMAZ (2018) “Dijital Ekonominin Neden Olduğu Bir Vergilendirme Sorunu: Sanal İşyeri Tanımı”, **33. Uluslararası Maliye Sempozyumu**, (Yayınlanmamış Tebliğ).
- BUDAK, T.; S. BENK (2011) “Kamu Alacağı: Hukuki Bir Değerlendirme”, **Business and Economics Research Journal**, Cilt 2, Sayı 2, ss.61-76.
- BUDAK, T. (2011) **Türk Vergi Hukukunda Kişiliğin Sona Ermesi Ve Sonuçları (Gerçek Kişiler)**, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık.

- BUKHT. R.; R. HEEKS (2017) “Development Informatics, Defining, Conceptualising and Measuring The Digital Economy”, **E.S.R.C. Economic & Social Research Council**, ss.1-21, <https://diodeweb.files.wordpress.com/2017/08/diwpkpr68-diode.pdf>, Erişim: 18.10.2018.
- BULUT, M. (haz.) (2008) “Güncel Dini Meseleler İstişare Toplantısı – 2”, **Diyanet İşleri Başkanlığı Din İşleri Yüksek Kurulu Başkanlığı**, Ankara, ss.116-154.
- CAN, S. (2018) “Çifte Vergilendirme ve Çifte Vergilendirmeyi Önleme Yöntemleri”, **Hukuk Gündemi Dergisi**, ss.49-59.
- CENK, R. (2011) “Mükellefin Ölümü Halinde Mirasçıların Vergi Hukuku Açısından Sorumlulukları”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 221, ss.1-7.
- ÇETİN, R. (2016) “Veraset Yoluyla İntikal Eden Taşitların Mirasçılarına ÖTV Sürprizi”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 281, ss.1-5.
- DEMİR, M. (1999), “Şahıs Şirketlerinin Nevi Değiştirerek Sermaye Şirket Haline Dönüşmesi Durumunun Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 131, ss.52-56.
- DIYANET İŞLERİ BAŞKANLIĞI TEFSİRİ,
<https://kuran.diyamet.gov.tr/tefsir/%C4%B0sr%C3%A2-suresi/2114/85-ayet-tefsiri>, Erişim Tarihi: 26.8.2018.
- DOĞRUSÖZ, B. (2016) “Mal Bildirimi ve 6736 Sayılı Kanun”, <http://muhasebedr.com/mal-bildirimi-ve-6736-sayili-kanun/>, Erişim Tarihi: 06.08.2018.
- DURU, C. (1984) “Gelir Vergisine Tabi Olan Sınırlı Aynî, Ticari, Sınai Ve Fikri Haklar”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 13.
- ERDAL, Ö. (2010) “Vergi Usul Kanunu’nda Ölüm ve Sonuçları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 262.
- ERDOĞDU, M.Y.; M. ÖZKAN (2007) “Farklı Dini İnanışlardaki Bireylerin Ölüm Kaygıları ile Ruhsal Belirtiler ve Sosyo-Demografik Değişkenler Arasındaki İlişkiler” **İnönü Üniversitesi Tıp Fakültesi Dergisi**, Cilt 14, Sayı 3, ss.171-179.
- EROĞLU, O. (2009) “Veraset ve İntikal Vergisinin Kaldırılmasına İlişkin Kanun Tasarısının Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 245.
- EROĞUL, C. (1993) “Ölüm Hakkı”, **Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**, Cilt 48, Sayı 1-4, ss.47-56.
- EROL, A. (2002) “Telif Hakları Kazançlarının Vergilendirilmesi”, **Yaklaşım Dergisi**, ss.1-3.

- EROL, A. (2008) “Ölüm Halinde Beyan ve Ödeme Süreleri”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 188, SS.1-6.
- EROL, A. (2011) “Ödeme Emrine Karşı İtiraz Hakkının Kullanımı”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, ss.1-5.
- ERTİN, H. (2015) “Organ Bağışı ve Transplantasyon Tıbbı: Etik Çerçeve Çözüm Tartışmaları” **İş Ahlak Dergisi**, Cilt 7 Sayı 2, ss.91-120.
- EUROPEAN COMMISSION, “Fair Taxation Of The Digital Economy”, çevrimiçi, https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/fair-taxation-digital-economy_en, Erişim Tarihi:18.10.2018.
- EUROPEAN COMMISSION (2014) “Commission Staff Working Document Impact Assessment”, Brussels, ss.1-86, http://trade.ec.europa.eu/doclib/docs/2014/march/tradoc_152229.pdf, Erişim Tarihi: 18.10.2018.
- EUROPEAN COMMISSION (2017) “Executive Summary Of The Impact Assessment”, ss.1-2, <https://ec.europa.eu/transport/sites/transport/files/swd20170183-executive-summary-ia.pdf>, Erişim Tarihi: 18.10.2018.
- EUROPEAN COMMISSION (2018) “Digital Economy”, <https://ec.europa.eu/jrc/en/research-topic/digital-economy>, Erişim Tarihi: 18.10.2018.
- FARABİ (2001) **El Medinetü'l Fazıla**, Çeviren: Nafiz Danışman, Ankara, MEB Yayınları.
- GAZZALİ (2005) **Filozofların Tutarsızlığı**, Çeviren: Mahmut Kaya, Hüseyin Sarıoğlu, İstanbul, 7. Basım, Klasik Yayınları.
- GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI (2018) “Engelliler İçin Vergi Rehberi”, **Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı**, Yayın No:277.
- GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI (2018) “Mirasçıların Vergisel Yükümlülükleri Rehberi”, **Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Yayın No: 288**, Ekim/2018, http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/yayinlar/2018_MirasVergi.pdf, Erişim Tarihi: 31.10.2018.
- GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI (2009) “Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Aşamasında Çözümlemesi”, **Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Yayın No:92**, ss.1-20.
- GENÇYÜREK, L. (2008) “Engellilerin ÖTV Sorununa Getirilen Yeni Çözümler”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 188, ss.1-5.
- GÖKALP, U. (1984) “Ölüm Olayı Üzerine Mirasçıların Vergi Kanunları Karşısındaki Ödev ve Sorumlulukları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 15.

- GÜÇLÜ, S. (2009) “Veraset ve İntikal Vergisi Uygulamasında, Değerleme ve Beyan”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 250.
- GÜLEÇ, S. (2013) “Veraset ve İntikal Vergisinde Banka Hesapları Nasıl Dikkate Alınacak?” **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 243, ss.1-3.
- GÜNAL, A. N. (1996) “Roma Miras Hukukuna Genel Bir Bakış Ve Vasiyet Yolu İle Miras”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 44, Sayı 1, ss.425-442.
- GÜNEŞ, M. (2017) “Veraset ve İntikal Vergisi’nde Revizyon Gerekliliği”, **International Journal of Public Finance**, Cilt 2, Sayı 1, ss.124-158.
- GÜNEŞ, Ş. (2010) “Gelir Vergisi Kanunu İle ÖTV Ve MTV Kanunu’nda Engelliler Lehine Yapılan Vergisel Düzenlemeler”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 209, ss.1-4.
- GÜVEN, K. (2000) **Kişilik Hakları Ve Ötanazi**, Ankara, Nobel Yayın Dağıtım.
- HATİPOĞLU, V. (2004) “Türk Vergi Hukukunda Mirasçıların, Ölenin Vergi Borç ve Cezalarından Dolayı Sorumluluğu”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 17, ss.1-4.
- IŞIK, E. “Ölüm Halinde Sürelerin Uzaması” ss.1-10, http://www.guncelvergikitaplari.com/Content/userfiles/new_files/VUK.MADD E-16.pdf, Erişim Tarihi: 19.04.2018.
- İMRE, Z.; H. ERMAN (2006) **Miras Hukuku**, 6. Basım, Derya Yayınevi.
- İNAN, A. N.; Ş. ERTAŞ (2000) **Türk Medeni Hukuku (Miras Hukuku)**, İstanbul, 4. Basım, Beta Yayınları.
- JUSWANTO, W.; R. SIMMS (2017) “Fair Taxation In The Digital Economy”, **ADBI Institute**, ss.1-8, <https://www.adb.org/sites/default/files/publication/390261/adbi-pb2017-5.pdf>, Erişim Tarihi: 18.10.2018.
- KAMAKGÜN, K. (1997) “Vergi Hukukumuzda Ölüm Olayı ve Doğurduğu Sonuçlar”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 106.
- KARAKAŞ, F. T. (2013) “Karine Kavramı, Kanuni Karineler ve Varsayımlar”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 62, Sayı 1, ss.729-759.
- KARAKOÇ, Y. (1990) **Türk Miras Hukuku Açısından Veraset ve İntikal Vergisi**, Ankara, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi, Yayın No: 13.
- KARAKOÇ, Y. (1993) “Türk Vergi Hukukunda Mirasçıların Sorumluluğu”, **Yaklaşım Dergisi**, ss.1-9.

- KARAKOÇ, Y. (2014) **Genel Vergi Hukuku**, Ankara, 7. Basım, Yetkin Yayınları.
- KARAKOÇ, Y. (2014) “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 15, Özel Sayı, ss.1259-1308.
- KAYA, D. (2009) **Yunus Emre Ve Seçme Beyitler**, Sivas, Vilayet Kitapevi.
- KAYAR, G. (2009) “Adi Ortaklığın sona ermesi halinde Devreden KDV'nin Durumu”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 204, ss.1-5.
- KILIÇASLAN, H. (2011) “Veraset Vergisini Kaldırmak: Kayıt Dışı Ekonomi Bağlamında Bir Değerlendirme ve Yeni Bir Düzenleme Önerisi”, **Maliye Dergisi**, Sayı 161, ss.337-346.
- KIZILGÜL, U. (2018) “Ölüm Halinin Vergi Cezalarına Etkisi”, **Vergi Mükellefi Savunucuları Derneği**, Yayınlanma Tarihi: 08.02.2018.
- KIZILOT, Z. (2004) “Mal Bildiriminde Bulunmayanın Yeni TCK Karşısındaki Durumu”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 144, ss.1-5.
- KOCAAĞA, K. (2005) “Mirasçılık Belgesi”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 9 Sayı 1-2, ss.1-22.
- KOÇ, E. (1999) “Yunus Emre ve Egzistansiyalist’lerde Zamansallık ve Ölüm”, **Felsefe Dünyası Dergisi**, Sayı 29, ss.35-46.
- KOÇ, E. (2009) “Varoluşsal Bir Problem Olarak Ölüm”, **Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Sayı 22, ss.245-259.
- KOLOTOĞLU, O. (2012) “Engellilerin Motorlu Taşıt Alımının ÖTV ve KDV Karşısındaki Durumu”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 298, ss.57-61.
- KURT, R. (2018) “Ölüm Yardımıyla SSK Primi ve Vergi” **Dünya Gazetesi**, 06.07.2018.
- LAMM, J. D.; vd (2014) “The Digital Death Conundrum: How Federal and State Laws Prevent Fiduciaries from Managing Digital Property”, ss.385-420, <https://lawreview.law.miami.edu/wp-content/uploads/2011/12/The-Digital-Death-Conundrum-How-Federal-and-State-Laws-Prevent-Fiduciaries-from-Managing-Digital-Property.pdf>, Erişim Tarihi: 01.07.2018.
- MAÇ, M.; T. JAMALİ (1999) **Veraset Hibe ve Ölüm**, İstanbul, Denet Yayıncılık.
- MAÇ, M. (t.y.) **KDV-6, E- Kitap**, <http://www.denet.com.tr/tr/kdv6.php>, Erişim Tarihi: 27.05.2018.
- MAÇ, M. (1997) “Veraset ve İntikal Vergisinde Ceza Uygulaması”, **Yaklaşım Dergisi**, ss.1-5.

- MEVLANA (t.y.) **Mesnevi 1. Cilt**, Çeviren: Veled Çelebi (İzbudak).
- MEVLANA (t.y.) **Mesnevi 4. Cilt**, Çeviren: Veled Çelebi (İzbudak).
- NARTER, R. (1995) “6183 Sayılı Kanuna Göre Ödeme Emrine Karşı Açılan Davalarda Dava Nedenleri”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 84.
- NASKALİ, E. G; E. SAĞOL.YÜKSEKKAYA (ed.). **Uçmağa Varmak**, ss.3-40, http://turkoloji.cu.edu.tr/pdf/gulden_sagol_yuksekkaya_olmek_karsiligi_kullanilan_kelimeler.pdf, Erişim Tarihi: 03.09.2018.
- OECD (2015) “Addressing The Tax Challenges Of The Digital Economy”, ss.1-290, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report_9789264241046-en#page1, Erişim Tarihi: 18.10.2018.
- OECD (2015) “Base Erosion and Profit Shifting Project 2015 Final Reports, Executive Summaries”, ss.1-48, <http://www.oecd.org/ctp/beps-reports-2015-executive-summaries.pdf>, Erişim Tarihi: 18.10.2018.
- OECD (2016) “New Forms Of Work In The Digital Economy”, ss.1-43, [http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?cote=DST/ICCP/IIS\(2015\)13/FINAL&docLanguage=En](http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?cote=DST/ICCP/IIS(2015)13/FINAL&docLanguage=En), Erişim Tarihi: 18.10.2018.
- OECD (2018) “Brief On The Tax Challenges Arising From Digitalisation: Interim Report 2018”, ss.1-4, <https://www.oecd.org/tax/beps/brief-on-the-tax-challenges-arising-from-digitalisation-interim-report-2018.pdf>, Erişim Tarihi: 18.10.2018.
- OECD (2018) “Tax Challenges Arising From Digitalisation – Interim Report 2018”, ss.1-218, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-challenges-arising-from-digitalisation-interim-report_9789264293083-en#page1, Erişim Tarihi: 18.10.2018.
- OKTAR, K. (2012) “Özel Tüketim Vergisi On Yaşında”, **Dünya Gazetesi**, 03.10.2012.
- ORHAN, A. (1986) “Vergi Sistemimizde Süreler ve Süreleri Etkileyen Durumlar”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 27.
- ÖNCEL, M.; A. KUMRULU, N. ÇAĞAN (2016) **Vergi Hukuku**, Ankara, 25. Basım, Turhan Kitabevi.
- ÖZ, E.; E. YAVUZ, F. AKÇAY (2017) “Ölüm Vakalarının Türkiye’de Vergisel Açından Doğurduğu Hukuki Sonuçlar”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Sayı 31 ss.27-46.
- ÖZALP, H. (2006) “Farabi Ve İbn-i Sina Düşüncesinde Mead” (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), **Cumhuriyet Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, ss.1-129.

- ÖZBEK, A. (2014) “Servet Vergilerinde Reform İhtiyacı – I: Veraset ve İntikal Vergisi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 307, ss.96-113.
- ÖZBEK, H. N. (2015) “Genel Olarak Miras Hukuku ve Mirasın Vergilendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 324, ss. 9-15.
- ÖZCAN, E. (2014) “Dava Açma Süresi Gösterilmeyen Ödeme Emirlerinde Dava Açma Süresine İlişkin “Pozitif” ve “İdeal” Bir Değerlendirme”, **Ankara Barosu Dergisi**, Sayı 1, ss.273-286.
- ÖZDEN, M. (1988) “Ölüm Halinde Sürelerin Uzaması ve Takibin Geri Bırakılması”, **Yaklaşım Dergisi**, Mart, ss.1-4.
- ÖZTAN, B. (2011) **Medeni Hukukun Temel Kavramları**, Ankara, 35. Basım, Turhan Kitapevi.
- PAMUKÇU, C. (1983) “Vergi İşlemleri İle İlgili Süreler ve Süreleri Uzatan Haller”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Ocak, ss.1-13.
- PATTABANĞLU, F. Z. (2015) “İslam filozoflarının Ölüm Hakkındaki Düşüncelerinde Stoacı Filozofların Etkisi”, **EKEV Akademi Dergisi**, Sayı 64, ss.73-90.
- PLATON (2006) **Sokrates’in Savunması**, Çeviren: Erman Gören, İstanbul, Kabalıcı Yayınevi.
- PWC (2018) “OECD and EC Release Disparate Recommendations On Tax and The Digitalisation Of The Economy”, ss.1-10, <https://www.pwc.com/gx/en/tax/newsletters/tax-policy-bulletin/assets/pwc-oecd-and-ec-recommendations-on-tax-and-digitalisation-of-economy.pdf>, Erişim Tarihi: 18.10.2018.
- SAATÇIOĞLU, F. (2013) “Mirasın Gerçek Reddi”, **Türkiye Cumhuriyeti Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi**, Sayı 1, ss.173-208.
- SAĞLAM, M. (2014) “Medeni Kanun’da Yer Alan Mal Rejimlerinin Tasfiyesi ve Tasfiye İşlemlerinin Veraset ve İntikal Vergisi Açısından Doğurduğu Sonuçlar”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 312, ss. 108-118.
- SARUHAN, M. S. (2006) “İslam Filozof Ve Düşünürlerinde Ölüm Korkusu ve Tedavisi”, **Ankara Üniversitesi İlahiyat Fakültesi Dergisi**, Sayı 1, ss.87-105.
- SAY, M (2009), “Ölüm Halinde İşi Terk”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 197, ss.1-3.
- SEZER, S.; P. SAYA (2009) “Gelişimsel Açıdan Ölüm Kavramı” **Dicle Üniversitesi Ziya Gökalp Eğitim Fakültesi Dergisi**, Sayı 13, ss.151-165.
- SEZGİN, B. (2010) “Adi Ortaklık Hisse Devirlerinin KDV Kanunu Karşısındaki Durumu”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 98, ss.195-204.

- SONSUZOĞLU, E. (2013) **Türk Vergi Hukukunda Fer'i Borç ve Alacak Olarak Faiz ve Zam**, İstanbul, 2. Baskı, Türkmen Kitabevi.
- SÜREN, Ö. K. (2007) "Organ ve Doku Naklinin Yasal ve Etik Açından İncelenmesi" **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı 73, ss.174-195.
- ŞAFAK, H. (2013) "Veraset ve İntikal Vergisi ve Türk Vergisi İçerisindeki Yeri", (Yüksek Lisans Tezi), **Celal Bayar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Üniversitesi**, ss.1-157.
- ŞAHİN, A. (1982) "Ölüm Olayının Vergi Hukuku Bakımından Doğurduğu Sorunlar ve Sonuçlar", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 11, ss.1-9.
- ŞAKAR, A. Y. (2010) "Gelir Vergisi Kanunu Açısından Ferdi İşletme Sahibinin Ölümü Halinde Devir İşleminin Vergilendirilmesi", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 212, ss.1-5.
- ŞEKER, S. (1995) "Şahıs Şirketlerinde ve İşletmelerinde İşletme Sahibinin veya Ortakların Ölümü Halinde Dönem Sonu İşlemleri – 1", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 77.
- ŞEKERYAN, A. (t.y) "Kutadgu Bilig'de Ölüm Kavramı" **Fatih Üniversitesi Uluslararası Öğrenci Sempozyumu'nda Sunulan Bildiri**, ss. 1-8.
- ŞENER, E. (1996) **Miras Hak ve Payları**, Ankara, Seçkin Yayınevi.
- ŞENSES, N. (2015) "Bankalarda Bulunan Mevduatların ve Yabancı Paraların Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu Hükümlerince Değerlendirilmesi", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 265, ss.1-4.
- ŞENSES, N. (2017) "Veraset ve İntikal Vergisinde Değerleme Gününe ilişkin Değerlendirmemiz", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 295, ss.1-4.
- ŞENSES, N. (2017) "Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu Uyarınca Bankaların Sorumluluğu", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 299, ss.1-4.
- ŞENSES, N. (2017) "Veraset ve İntikal Vergisine Mukabil Alınacak Teminat ve Tevkifat Uygulaması", **Mali Çözüm Dergisi**, ss.141-148.
- ŞENYÜZ, D. (2003) "Mirasçılık Hakkı, Mirasın Reddi Veraset İlamı Alınması ve Varislerin Sahip Olabileceği Haklar", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 127, ss.1-4.
- ŞENYÜZ, D. (2016) **Vergi Ceza Hukuku**, Bursa, 9. Basım, Ekin Basın Yayın Dağıtım.
- ŞENYÜZ, D.; M. YÜCE, A. GERÇEK (2015) **Türk Vergi Sistemi**, Bursa, 12. Baskı, Ekin Basın Yayın Dağıtım.
- ŞİMŞEKEL, R. (t.y.) "Organ Nakli (Transplantasyon)", **Meslek İçi Sürekli Eğitim Dergisi**, Sayı 11-12, ss.10-21.

- THE GUARDIAN** (2012) “Bruce Willis to fight Apple over right to leave iTunes library in will”, 3 Eylül 2012, <https://www.theguardian.com/film/2012/sep/03/bruce-willis-apple-itunes-library> Erişim Tarihi: 12.01.2018.
- THE LAW LIBRARY OF CONGRESS (2014) “Regulation of Bitcoin in Selected Jurisdictions”, <https://www.loc.gov/law/help/bitcoin-survey/regulation-of-bitcoin.pdf>, Erişim Tarihi: 28.08.2018.
- TOKAY, H. (1997), “İşletme Sahibinin Ölüm Halinde KDV Uygulaması”, **E-Yaklaşım Dergisi**.
- TOKYÜREK, H. (2009) “Eski Uygur Türklerinde “Ölüm” Kavramı İle İlgili İfadeler” **Türk Dünyası Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı 50, ss.169-198.
- TURUNÇ, S. (2013), “Matrah Aşındırma & Kar Aktarımı BEPS” **T.C. Maliye Bakanlığı Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı**, ss.1-15.
- TÜMER, N. (2015) “Dinlerin İntihar Olgusuna Bakışı” Yayınlanmamış Doktora Tezi, **Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, Ankara.
- TÜRK DİL KURUMU (2004) “BSTS/ İktisat Terimler Sözlüğü”, http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&view=bts&kategori1=veritbn&kelimesec=159733, Erişim Tarihi:31.07.2018.
- TÜRK DİL KURUMU, “Güncel Türkçe Sözlük”, http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GT.S.5b75f29bc66d25.24715962, Erişim Tarihi: 17.8.2018.
- TÜRK NÖROLOJİ DERNEĞİ (2014) “Beyin Ölümü Tanı Kılavuzu”, ss.101-104, https://www.researchgate.net/publication/303660514_Turk_Noroloji_Dernegi_Beyin_Olumu_Tani_Kilavuzu. Erişim Tarihi: 16.11.2017.
- TÜRKAY, İ. (2010) “Gelir Vergisi Kanunu’nda Yer Alan Telif Hakkı ve İhtira Beratı Kazancı İstisnası Uygulaması – 1”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 265.
- UFUK, M. T. (2004) “Veraset ve İntikal Vergisinde Değerleme Esaslar”, **Yaklaşım Dergisi**, 2004, Sayı 135, ss.1-4.
- UNESCO, (2003) “Guidelines For The Preservation Of Digital Heritage”, <http://unesdoc.unesco.org/images/0013/001300/130071e.pdf>, Erişim Tarihi: 28.08.2018.
- UNIFORM LAW COMMISSION (2015) “Fiduciary Access to Digital Assets Act, Revised (2015)”, [http://www.uniformlaws.org/Act.aspx?title=Fiduciary%20Access%20to%20Digital%20Assets%20Act,%20Revised%20\(2015\)](http://www.uniformlaws.org/Act.aspx?title=Fiduciary%20Access%20to%20Digital%20Assets%20Act,%20Revised%20(2015)), Erişim Tarihi: 04.09.2018.
- UNOLD, J. (2003) “Basic Aspects of The Digital Economy”, **Acta Universitatis Lodzianis Folia Oeconomica**, ss.41-49,

<http://dspace.uni.lodz.pl:8080/xmlui/bitstream/handle/11089/7061/41-49.pdf;sequence=1>, Erişim Tarihi: 18.10.2018.

ÜNVERDİ, M. (2015) “Yeniden Diriliş Keyfiyeti Açısından Organ Nakli”, **Din Bilimleri Akademik Araştırma Dergisi**, Cilt 15, Sayı 1, ss.43-70.

Veraset ve İntikal Vergisi Kanununun Yürürlükten Kaldırılması ve Gelir Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Tasarısı (2008) <https://www.verginet.net/UserFiles/File/Vergi%20Sirk%C3%BCleri/2008/nisan/VERASET%20VE%20%C4%B0NT%C4%B0KAL%20VERG%C4%B0S%C4%B0%20KANUNUNUN%20Y%C3%9CR%C3%9CRL%C3%9CKTEN%20KALDIRILMASI%20VE%20GEL%C4%B0R%20VERG%C4%B0S%C4%B0%20KANUNUNDA%20DE%C4%9E%C4%B0C5%9E%C4%B0KL%C4%B0K%20YAPILMASI%20HAKKINDA%20KANUN%20TASARISI.pdf>, Erişim Tarihi: 24.07.2018.

VERGİ USUL KANUN TASARISI,
http://www.istanbulymmo.org.tr/dosyalar/vuk_Tasarisi_Gib.pdf, Erişim Tarihi: 12.01.2018.

WONG, C. (2013) “Can Bruce Willis Leave His Itunes Collection To His Children?: Inheritability Of Digital Media In The Face Of Eulas”, **Santa Clara High Technology Law Journal**, Cilt 29, Sayı 4, ss.703-761.

YAZOĞLU, R.; T. İMAMOĞLU (2007) “Mevlana Düşüncesinde Bir Ölümsüzlük Tecrübesi olarak İradi ve Doğal Ölüm”, **Atatürk Üniversitesi Türkiyat Araştırmaları Enstitüsü Dergisi**, Sayı 34, ss.9-19.

YERÇİ, C. (2009) “Vergi Uygulamasında Gemi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 244.

YERLİKAYA, G. K. (2011) “Ölüm Sebebiyle Faaliyetin Sona Ermesi Halinde Mirasçılara Verilen Miras Taksimine KDV Hesaplanamaması”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 217, ss.1-5.

YILDIRIM, A. H.; O. KOLOTOĞLU (2001) “Miras Olarak Kalan Anonim Şirket Hissesi ve Değerlemesindeki Sorun”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 156, ss.117-121.

YILDIRIM, M. (2014) “Veraset ve İntikal Vergisi Beyanında, Servetleri Değerleme Konusunda Tartışmalı Hususlar”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 315, ss.104-110.

YILDIRIM, T. (1988) “Vergi Usul Kanunundaki Özel Ödeme Zamanları ile İlgili 112. Maddenin Açıklanması, Yorum ve Kitiği”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Haziran, ss.1-4.

YILDIRIM, Y. (2015) “Engellilik İstisnasından Yararlanan Aracın Mirasçılara İntikali ve ÖTV Karşısındaki Durumu”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 324, ss.24-33.

İnternet Adresleri

<http://organdonationproject.com/content.php?cid=105>. Erişim Tarihi: 22.11.2017.

<https://kurul.diyamet.gov.tr/Cevap-Ara/993/organ-bagisi-caiz-midir->, Erişim Tarihi: 27.08.2018.

<https://www.apple.com/legal/internet-services/itunes/tr/terms.html>, Erişim Tarihi: 10.01.2018.

https://play.google.com/intl/ALL_tr/about/developer-distribution-agreement/archive.html, Erişim Tarihi: 10.01.2018.

Yargı Kararları

Danıştay 4. Daire, E.2004/1522, K.2004/2048, www.yaklasim.com, Erişim Tarihi: 13.02.2018.

Danıştay 3. Daire, E.1996/5132, K.1998/1405, www.yaklasim.com, Erişim Tarihi: 08.02.2018.

Danıştay 4. Daire, E.1982/4321, K.1983/ 9767, www.yaklasim.com, Erişim Tarihi: 09.02.2018.

Danıştay 11. Daire, E.1999/2966, K.2000/3472, <https://www.kararara.com/forum/viewtopic.php?f=56&t=6156>, Erişim Tarihi: 20.02.2018.

Danıştay 11. Daire, E.1997/2344, K.1998/1308, www.yaklasim.com, Erişim Tarihi: 21.04.2018.

Danıştay 13. Daire, E.1974/1576, K.1975/1869, www.yaklasim.com, Erişim Tarihi: 10.05.2018.

Danıştay 4. Daire E.1999/1346, K.1999/5194, www.yaklasim.com, Erişim Tarihi: 20.10.2018.

Danıştay 11. Daire E.1998/4062, K.1999/1604, www.yaklasim.com, Erişim Tarihi: 21.10.2018.

Danıştay 9. Daire, E.1992/5624, K.1993/1542, www.yaklasim.com, Erişim Tarihi: 21.10.2018.

Danıştay Kararları, E.1994/1948, K.1995/410, www.yaklasim.com, Erişim Tarihi: 26.05.2018.

Danıştay 7. Daire E.1992/7847, K.1994/6308, <http://www.kararara.com/danistay/dnsty13/dnstyk12982.html>, Erişim Tarihi: 10.07.2018.

- Danıştay 7. Daire, E.1999/2817, K.2000/628, www.yaklasim.com, Erişim Tarihi: 22.10.2018.
- Danıştay 7. Daire, E.2000/4400, K.2001/1300, www.yaklasim.com, Erişim Tarihi: 22.10.2018.
- Danıştay 7. Daire, E.1997/4634, K.1998/1607, www.yaklasim.com, Erişim Tarihi: 22.10.2018.
- Danıştay 9. Daire, E.1989/2232, K.1989/3234, <http://www.kararara.com/danistay/dnsty16/dnstyk15328.html>, Erişim Tarihi: 19.07.2018.
- Danıştay 3. Daire, E.1984/1636, K.1984/3219, <http://www.kararara.com/danistay/dnsty12/dnstyk11819.html>, Erişim Tarihi: 19.05.2018.
- Danıştay 4. Daire, E.1998/2383, K.1999/2598, www.yaklasim.com, Erişim Tarihi: 26.05.2018.
- Danıştay Kararları, E.1997/612, K.1998/1216, www.yaklasim.com, Erişim Tarihi: 26.05.2018.
- Danıştay 4. Daire, E.2005/2134, K.2006/2156, <https://www.emsal.co/ictihatlar/vergi-odeme-emrinde-dava-acma-suresinin-gosterilmemesi-hak-arama-hurriyeti-surenin-gecirilmesinden-soz-edilemeyecegi/>, Erişim Tarihi: 08.08.2018.
- Yargıtay 3. Hukuk Dairesi, E.2010/15137, K.2010/20977, <http://www.ecalisanlar.net/yargitay-3-hukuk-dairesi-2010-15137-e-2010-20977-k--24871.html>, Erişim Tarihi: 22.10.2018.
- Yargıtay 8. Hukuk Dairesi, E.2010/4114, K.2011/2038, <https://fr.facebook.com/notes/y%C3%BCksek-mahkeme-i%C3%A7tihatlar%C4%B1/yargitay-8-hukuk-dairesi-20104114-en-20112038-ken-katki-payi-alaca%C4%9Fi-mal-ayrili%C4%9Fi/540540045965540/>, Erişim Tarihi: 26.08.2018.
- Yargıtay 2. Hukuk Dairesi, E.2011/12019 K.2012/26031, <https://legalbank.net/guncelleme-indeksi/9/2014>, Erişim Tarihi: 17.10.2018.
- Yargıtay 12. Hukuk Dairesi, E.2013/26446, K.2013/35778, <https://www.kararara.com/forum/viewtopic.php?f=47&t=20773>, Erişim Tarihi: 01.08.2018.
- Yargıtay 2. Hukuk Dairesi, E.2010/9652, K.2011/12532, <http://hukukmedeniyeti.org/ictihatyazdir.asp?id=249919>, Erişim Tarihi: 30.10.2018.

Yargıtay 13. Hukuk Dairesi, E.2004/14903, K.2005/2698,
<http://www.hukukmedeniyeti.org/ictihatyazdir.asp?id=122313>, Erişim Tarihi:
05.08.2018.

Yargıtay 12. Hukuk Dairesi, E.2016/8718, K.2016/13983,
<https://www.kararara.com/forum/viewtopic.php?f=47&t=20773>, Erişim Tarihi:
07.08.2018.

Yargıtay 12. Hukuk Dairesi E.2007/7459, K.2007/10085, hukuki haber, 13. şubat 2018,
[http://www.hukukihaber.net/kararlar/borclunun-takipten-sonra-olmesi-
mirascilar-hakkinda-takip-h148133.html](http://www.hukukihaber.net/kararlar/borclunun-takipten-sonra-olmesi-mirascilar-hakkinda-takip-h148133.html), Erişim Tarihi: 07.08.2018.



