

ÖLÜM OLAYININ AMME ALACAĞINA VE ALACAĞIN TAKİBİNE ETKİSİ

Kemal AKMAZ*

1- YASAL DÜZENLEMELER

13 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun, "Mirasçılar Sorumluluğu" başlığı-
nı taşıyan 12. maddesine göre; "**Ölüm halinde mükelleflerin ödevleri, mirası reddetmemiş kanuni ve mansup mirasçılara geçer. Ancak, mirasçılardan her biri ölünün vergi borçlarından miras hisseleri nispetinde sorumlu olurlar.**"

V.U.K.'nun 372. maddesinde "**ölüm halinde vergi cezası düşer**" hükmü yer almaktadır. Bu hüküm mirasçılar sorumluluğu ilkesinin tek istisnasını teşkil etmektedir.

6183 Sayılı A.A.T.U.H.K'nun "Borçlunun ölümü" başlığını taşıyan 7'nci maddesine göre;

- "Borçlunun ölümü halinde, mirası reddetmemiş mirasçılar hakkında da bu Kanun hükümleri tatbik edilir.
- Borçlunun ölümünden evvel başlamış olan muamelelere devam olunur.
- Terekenin bir mahkeme veya iflas dairesi tarafından tasfiyesini gerektiren haller bu hükmün dışındadır.
- Mirasın tutulan defter mucibinde kabulü halinde mirasçı, deftere kaydedilmemiş olsa dahi amme alacağından mirastan kendisine düşen miktar ile mesuldür.
- Defter tutma muamelesinin devamı müddetince satış yapılamaz."

Madde hükmünde, borçlunun ölümü halinde takibin mirası reddetmemiş mirasçılar hakkında devam edeceği hükme bağlanmakta, mirasçılar sorumluluğu belirlenmektedir. Madde her türlü vergi, resim, harç ve diğer amme alacaklarını kapsamaktadır.

* Vergi Deneteni, E. Tarıř Müfettiři

Aynı Kanunun 50. maddesine göre ise; “Karısı yahut kocası, kan ve sıhriyet itibariyle usul veya furuundan birisi ölen borçlu hakkındaki takip ölüm günü ile beraber üç gün için geri bırakılır.

Borçlunun ölümü halinde terekenin borçlarından dolayı ölüm günü ile beraber üç gün için takip geri bırakılır. Üç günün bitiminde terekenin borçları için takibata devam olunur.

Mirasçılar, mirası kabul veya ret etmemişlerse bu hususta Medeni Kanundaki muayyen müddetler geçinceye kadar takip geri bırakılır.”

2. MİRİSİN BORCUNDAN DOLAYI MİRASÇILARIN SORUMLULUĞU

Mirasçılarının sorumluluğu; 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 12 nci ve 4721 sayılı Kanunun 681’nci maddesinde düzenlenmiştir.

2.1. Genel Sorumluluk

213 sayılı Kanunun 12 nci maddesi gereğince ölüm halinde mükelleflerin ödevleri, mirası reddetmemiş kanuni ve mansup mirasçılara geçmekte ve mirasçılardan her biri ölünün vergi borçlarından miras hisseleri nispetinde sorumlu tutulmaktadır. Yasa hükmünde ölen kişinin vergi borçlarından dolayı her mirasçının kendi miras hissesi nispetinde sorumlu olması esası getirilmiştir. Bu itibarla, ölen amme

borçlusundan aranılan amme alacaklarının 213 sayılı Kanun kapsamına giren alacaklardan olması halinde mirasçılar hakkında yapılacak takiplerde mirasçılarının sorumlu oldukları tutarların 213 sayılı Kanunun anılan maddesi uyarınca tespit edilmesi gerekmektedir. Dolayısı ile terekenin normal şekilde tevarüs edildiği hallerde, intifa hakkı sahibi dışındaki mirasçılar, vergi borcu intikal eden varlıktan daha fazla olsa bile hisseleri oranında ödemekle mükelleftirler. Mirası reddetmemiş kanuni ve mansup mirasçılarının murisin vergi borçlarından sorumluluğu, miras hisseleri oranında olmasına rağmen miras hisseleri miktarıyla sınırlı değildir. Başka bir deyişle, mirasçılarının murisin vergi borçlarından sorumluluğu miras hisseleri oranında, fakat müteselsilen olmak üzere bütün malvarlıkları ile sorumluluktur (Karakoç, 1993, 24).

Kanuni ve mansup mirasçılarının mirası reddetmesi halinde murise ait vergi borçlarından dolayı sorumlulukları bulunmamaktadır. Bu durumda vergi alacağının terekeden tahsil edilemeyen kısmının terkin edilmesi gerekir. Zira bu durumda alacaklı durumdaki vergi idaresinin hukuksal olarak başvurabileceği kimse bulunmamaktadır (Akmaz, 2007,45).

Kanuni ve mansup mirasçılar mirası zımnen ya da sarahaten kabul ettikleri ya da reddetmedikleri takdirde,

murise ait beyannameleri zamanında vermemeleri nedeniyle ziyaa uğratan vergi kendilerinden miras hisseleri nispetinde yasal faiziyle birlikte cezalı olarak tahsil edilecektir. Bu durumda gecikme faizinin hesabında vade olarak mirasçılara tanınan beyanname verme sürelerinin son günü dikkate alınmalıdır. (Akmaz, 2007, 45)

Miras bırakandan aranan amme alacaklarının 213 sayılı Kanun kapsamında olmayan alacaklardan olması halinde mirasçılar hakkında yapılacak takipte 4721 sayılı Kanunun hükümleri esas alınacaktır. 4721 sayılı Kanunun 641 ve 681 inci maddelerinde; mirasçılarının tereke borçlarından dolayı müteselsilen sorumlu oldukları düzenlenmiştir. Ancak, bu sorumluluk mirasın paylaşılmasından itibaren geçecek 5 yıllık sürede geçerli olup, bu sürenin bitiminden sonra mirasçılar miras hisseleri oranında miras bırakanın borçlarından sorumlu olacaklardır. Buna göre, mirasçılar müteselsil sorumluluğun sona erdiği tarihe kadar borcun tamamından müteselsilen, bu tarihten itibaren ise miras hisseleri oranında sorumlu tutularak takip edilecektir.

4721 sayılı Kanunun 631 inci maddesi uyarınca, amme borçlusunun mirasının Devlete geçmesi halinde, Devlet deftere yazılan borçlardan, sadece miras yoluyla edindiği değerler ölçüsünde sorumlu olacaktır. Mirasın miras-

çılar tarafından reddedilmesi ve amme alacağının tereke varlığından alınamaması halinde, amme alacağı zamanlaşımı süresi sonunda terkin edilecektir.

Diğer taraftan terekenin mahkeme veya iflas dairesi tarafından tasfiyesi gereken hallerde mirasçılarının sorumluluğu yoktur. Terekenin sulh hakimi veya memur edeceği şahıs tarafından tasfiye edileceği haller Medeni Kanunun 635'nci maddesinde belirlenmiştir. Mevcudu borcuna yetmeyen terekenin iflas hükümlerine göre tasfiyesi de Medeni Kanunun 636'ncı maddesinde tesbit edilmiştir. Her iki halde de borçlunun terekesine mahkemece el konulmuş olduğundan, ayrıca mirasçılarının sorumlu tutulması yoluna gidilmeyecektir (Özbalcı , 2003, 134).

6183 Sayılı Kanunun 7'nci maddesindeki söz konusu mirasçılar, kanuni ve mansup mirasçılardan her iki grubu da kapsamaktadır. Ancak, intifa hakkını seçmiş olanların sorumluluğu yoktur. (Tahsilat Genel Tebliği Seri No. 231) Sorumluluk mülkiyet hakkına sahip mirasçılar arasında paylaşılır.

2.2. MİRASIN TUTULAN DEFTER MUCİBİNDE KABULÜNDE MİRASÇILARIN SORUMLULUĞU

Mirasçılar tarafından, mirasın tutulan defter uyarınca kabulü yoluna başvurulmuş olması halinde mirasçılarının sorumluluğu;

a) Amme alacağının deftere kaydedilmiş olması halinde, yukarıda yapılan açıklamalara göre,

b) Amme alacağının deftere kaydedilmemiş olması halinde, amme alacağının 213 sayılı Kanun kapsamında olup olmamasına bakılmaksızın, miras yoluyla iktisap edilen miktar kadarıyla, olacaktır.

Mirasın tutulan defter mucibinde kabul edildiği hallerde amme alacağı deftere yazılmamış olsa bile mirasçı mirastan hissesine düşen miktarla sınırlı olarak sorumludur. (6183 Sayılı Kanun Md. 7) Medeni Kanuna göre; Mirasçı, murisin deftere yazılmış olan borçlarından hem tereke malları, hem kendi malvarlığı ile sorumludur (M.K. Md.628). Ancak, Alacaklarını süresi içinde yazdırmayan alacaklılara karşı mirasçı, kendi kişisel mallarıyla sorumlu olmadığı gibi; terekeden kendisine geçen mallarla da sorumlu tutulamaz. Ancak, alacaklının kusuru olmadan deftere yazdıramadığı veya bildirdiği hâlde deftere yazılmamış alacakları için mirasçı, zenginleşmesi ölçüsünde sorumlu kalır. (M.K.Md.629). 6183 sayılı Kanunun 7'nci maddesinde de amme alacakları bakımından deftere yazılmamış olsa bile amme alacağından hissesi miktarı ile mirasçının sorumlu olduğu belirtilmiştir. Bu anlamda eşit paylarla iki mirasçıya düşen miras miktarı 100.000.-lira ise, ölenin amme borcundan tutarı daha

yüksek olsa bile sadece 50.000 lirası mirasçılardan istenebilir.

6183 Sayılı Kanun'un 7'nci maddenin son fıkrasında '**defter tutma muamelesinin devamınca satış yapılamaz,**' hükmüne yer verilmiştir. Ayrıca madde hükmünde defter tutma muamelesi deyimine bağlı olarak ifade edilmiş olmakla beraber, bu hüküm diğer halleri de kapsamakta ve ölümden önce haczedilenler de dahil mallar mirasın kabulüne kadar satılamamaktadır. Bu anlamda 4721 sayılı Türk Medeni Kanununun 590 ve 619 uncu maddeleri gereğince defter tutmaya karar verilmesi halinde, defter tutma işlemlerinin devam ettiği süre içinde terekeye dahil mal varlıklarının satışı yapılamayacaktır.

3. BORÇLUNUN ÖLÜMÜNDEN SONRA AMME ALACAGINININ TAKİP VE TAHSİLİ

Borçlunun ölümü halinde, 6183 sayılı Kanun hükümleri amme alacağının takip ve tahsili için mirası reddetmemiş kanuni ve mansup mirasçılara uygulanmakta ve ölümden evvel başlamış olan muamelelere de devam olmaktadır. Ancak terekenin bir mahkeme veya iflas dairesi tarafından tasfiyesini gerektiren hallerde ise takip işlemleri durdurulmakta, terekenin tasfiyesini yürüten mercie takip ve tahsili gereken amme alacakları bildirilmektedir.

Borçlunun ölümü üzerine mirası reddetmemiş kanuni ve mansup mirasçılar hakkında yapılacak takip ve tahsil işlemleri vergi alacağının içinde bulunduğu safhaya göre değişecektir.

Borçlu ölümünden önce dolan dava açma süresinde dava açmamış veya açmış olduğu davayı nihai olarak kaybetmiş olabilir. Bu takdirde terekenin takip edileceği ve mirasçıların durumu nazara alınmaksızın alacağın terekeden tahsil edileceği anlaşılmaktadır. Haczedilmiş mallar varsa bu haciz devam edecektir. Haciz ve teminat olmayan hallerde de tahsil dairesi ilk planda alacağını terekeden tahsil edecektir. Daha önce başlamış olan muamelelerin, ölümle ortadan kalkması, yok sayılması söz konusu değildir. Bu hallerde alacak tahsil edilebildiğinde sorun yoktur. Terekeden alacağın tahsilinin mümkün olmaması halinde ise mirası kabul eden mirasçılara başvurulması gerekecektir. Bu takdirde bunlara normal olarak ayrıca ödeme emri çıkarılması gerekir. Bu durumda mirasçılar ölümlen maddi hiçbir varlık iktisap etmemiş olsalar bile murisin vergi borcundan dolayı hisseleri oranında kişisel varlıkları ile sorumludur. Ancak alacak kesinleşmiş olduğundan, bu ödeme emrine 6183 sayılı kanunun 58'nci maddesi uyarınca açılacak davada, sadece sorumluluk payı itibarıyla tutarın yanlış hesaplanmış olduğu ileri sürülebilecektir.

Tebliğ edilmiş ödeme emri kesinleşmeden borçlu ölmüş olabilir. Bu takdirde, ödeme emri ölümden önce borçluya tebliğ edilmiş, ancak dava açma süresi henüz dolmadan ölüm vuku bulmuştur veya dava açılmış vergi mahkemesince henüz karar verilmemiştir. Yahut vergi mahkemesi davayı reddetmiş fakat Danıştay'dan henüz karar çıkmamıştır. Ödeme emrine karşı açılan davalar (58'nci maddeye göre teminat gösterilen haller hariç) tahsilatı durdurmadığından, alacaklı amme idaresinin ödeme emrinin tebliğinden hemen sonra, ölümden önce takibata geçmiş olması mümkündür. Davanın ölümden önce açılmış olduğu hallerde, ölüm üzerine İdarenin mirasçılar aleyhine takibi yenilemesine kadar dava dosyası işlemekten kaldırılacaktır. (2577 Sayılı Kanun Md. 26) Bu esas, vergi mahkemesi kararı üzerine Danıştay'a gidilmiş olan hallerde de geçerlidir. Bütün bu durumlarda, mirasçılar adına sorumlulukları dahilinde yeniden ödeme emri çıkarılması gerekir. 6183 sayılı kanunda cebri takibatta hareket noktası ödeme emri olduğu, başka bir ifadeyle ödeme emri çıkarılmadan haciz paraya çevirme vb. gibi işlemlere tevessül edilemeyeceği için, ölümden önce başlamış muamelelerin devamı da söz konusu olamaz.

Diğer taraftan amme alacağının kesinleşmiş olmasına rağmen ödeme

emrinin çıkarılmamış olmaması mümkündür. Bu durumda ‘borçlunun ölümünden önce başlamış’ takip muamelesi yoktur. Vergi alacaklarında varisler adına (mirası reddetmemiş olmaları şartıyla) ödeme emri hisseleri oranında düzenlenir. Ayrıca, varislerden, duruma göre, teminat istenmesi veya haklarında ihtiyati haciz uygulaması da mümkündür (Özbalcı, 2003, 129).

Amme alacağının ölümden önce tahakkuku itibariyle kesinleşmemiş olması halinde, vergi alacağı kesinleşmeden sonra hisseleri oranında mirası reddetmemiş mirasçılardan istenecektir.

Kamu alacağının 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun kapsamına girmeyen alacaklardan olması durumunda, mirasçılar miras bırakanın borçlarından mirasın paylaşılmasından itibaren geçecek 5 yıllık sürede müteselsilen sorumlu olduklarından, bu süre içinde ödeme emrinin borcun tamamı üzerinden ve her bir mirasçı için ayrı ayrı çıkarılması mümkündür. Bu durumda yapılan ödeme nispetinde borç ortadan kalkacaktır. Diğer taraftan bu sürenin bitiminden sonra ölenin borçlarından mirasçılar miras hisseleri oranında sorumlu olacaklarından ödeme emrinin sorumluluk nispetinde çıkarılması gerekir.

4. BORÇLUNUN ÖLÜMÜ HALİNDE TAKİBİN GERİ BIRAKILMASI

6183 sayılı Kanunun 7’nci maddesi gereğince, borçlunun ölümü halinde mirası reddetmemiş mirasçılar hakkında bu Kanun hükümlerinin tatbik edilmesi ve borçlunun ölümünden önce 6183 sayılı Kanun çerçevesinde başlatılmış takip işlemlerinin tereke üzerinde devam ettirilmesi gerekmektedir. Bununla birlikte, Kanunun 50’nci maddesine göre; tereke hakkındaki takip işlemleri ölüm günü dahil 3 gün süre ile durdurulacak, 3 üncü günün bitiminden itibaren takip işlemlerine devam edilecektir. Ancak mirasçılar, mirası kabul veya ret etmemişlerse bu hususta 4721 sayılı Kanunda belirlenmiş süreler geçinceye kadar haklarındaki takip durdurulacaktır.

Aynı şekilde, karısı yahut kocası, kan veya sıhriyet itibariyle usul veya furuundan birisi ölen mükellefler hakkındaki takip ölüm günü ile beraber üç gün için geri bırakılmaktadır.

4721 sayılı Kanunun 606’ncı maddesinde; mirasın 3 ay içerisinde ret olunabileceği hükme bağlanmış olup, bu süre içerisinde mirasın kabul edildiğine ilişkin bir bilgi edinilmeden mirasçılar hakkında takip yapılmasına imkan bulunmamaktadır. Söz konusu erteleme hükmü buyurucu nitelikte olup, uygulanmasından kaçılmaz

(Şimşek, 1990, 326). Bu nedenle bilinmeden bir takip işlemi yapılmışsa, tahsil dairesinin bu işlemi kendiliğinden iptal etmesi gerekmektedir (Özden, 1993, 63). Bununla birlikte, 4721 sayılı Kanunun 610 uncu maddesi uyarınca, mirası ret süresi sona ermeden mirasçı olarak tereke işlemlerine karışan, terekenin olağan yönetiminde olmayan veya miras bırakanın işlerinin yürütülmesi için gerekli olanın dışında işler yapan ya da tereke mallarını gizleyen veya kendisine maleden mirasçı mirası reddedemeyeceğinden, mirası ret hakkından mahrum olan bu mirasçılar hakkında mirası ret süresi beklenilmeden takip işlemlerine devam edilmesi gerekmektedir.

Bu itibarla Medeni Kanunun 606. madde hükmünde yazılı mirası red için belirtilmiş 3 aylık süre geçmesi veya yine aynı Kanunun 610. maddelerinde yazılı red hakkında mahrumiyet gerektiren sebeplerinin mevcut olduğunun tespit edilmesi halinde mükellefin (ölenin kanuni temsilcisi olması halinde sorumlu olduğu dönemlere ait vergi borcundan) vergi borçlarından mirası reddetmemiş mirasçılarının miras hisseleri oranında sorumlu tutulmaları gerekmekte olup, mirası reddetmemiş mirasçıların her biri adına miras hisseleri oranında 6183 sayılı Kanunun 55. maddesine göre ayrı ayrı ödeme emri düzenlenerek tebliğ edilmesi gerekmektedir.

Mükellefin ölümü halinde ise mirasçılar mirası kabul ettiklerini bildirmişlerse veya kabul ettiklerini gösterir bir davranışta bulunmuşlarsa terekenin borçlarından dolayı aynı işlem yapılarak, üç günlük sürenin bitiminde terekenin borçları için takibe devam olunması gerekmektedir.

5. BORÇLUNUN ÖLÜMÜ HALİNDE VERGİ CEZALARININ DURUMU

V.U.K.'nun 372. maddesinde “**ölüm halinde vergi cezası düşer**” hükmü yer almaktadır. Bu hüküm mirasçılarının sorumluluğu ilkesinin tek istisnasını teşkil etmektedir.

Ceza kesmenin amacı, suçu işleyen kişiyi işlediği hukuka aykırı fiilden dolayı cezalandırma ve bu suretle onun bir daha suç işlemesini önlemektir (Şenyüz, 2003, 139). Bu anlamda ölen bir şahsın bir daha suç işlemesi bahis konusu olamayacağından, ceza kesilen bir kişinin ölmesi halinde cezanın kalkacağını kabul etmek gerekir. Yasa hükmüne göre cezaların kişiselliği ilkesi mucibince mükellefin/ilgilinin/vergi sorumlusunun ölümü halinde ölümünden önce veya daha sonra uygulanacak cezalar düşer, mirasçılardan aranmaz (Tosuner ve Arıkan, 2006, 284). Ortadan kalkacak olan vergi değil cezalardır (Şenyüz, 2003, 139). Ölüm halinde gecikme zammı ve gecikme faizi gibi

fer'i kamu alacakları düşmez (Aslan, 2005, 253). Ayrıca ölümden önce suç eşyasının , örneğin sahte belge basılan matbaa makinesinin zapt ve müsadere ve mahkeme masraflarına dair kesinleşmiş hükümler infaz edilir (Yiğit, 2004, 237).

Ancak ölüm tarihi itibarıyla tahsil edilmiş olan ceza tutarları varislere iade edilmez (Beyanname Düzenleme Kılavuzu, 2005, 1080). Ayrıca varisler mirası reddetmemiş olsalar bile, mirasın cezalarını devralamazlar (Aslan, 2005, 253). Ölene ait olup mirasçılar tarafından sehven ödenen cezaların mirasçılara iadesi gerekir. Anılan yasa maddesinde; ölüm halinde vergi cezasının düşeceği belirtilmiştir. Ancak burada ölen kişi ile ceza arasında illiyet bağı olması gerektiği tabiidir. Yani cezanın ölen kişinin fiilinden kaynaklanması gerekir, yoksa mirasçılarının kanuna aykırı yada eksik fiillerinden kaynaklanan vergi cezası mirasçılar adına hisseleri oranında kesilecektir. Ölümle aynı sonucu doğuran diğer bir hal de Medeni Kanunu'nun 31'nci maddesinde düzenlenen ölüm karinesidir (Yiğit, 2004, 236). Buna göre ceza muhatabı için ölüm değil, ölüm karinesi söz konusu ise vergi cezalarına etkisi ölüm gibidir (Şenyüz, 2003, 139).

Diğer yandan varislerin sorumlu sıfatıyla ölen mükellef adına yapmaları gereken ödevleri yerine getirmemele-

ri halinde kendi adlarına kanunda öngörülen cezalar kesilir. Ancak bunlar mirasçılardan her birinin, miras hisseleri nispetinde sorumlu oldukları vergi kısmına ilişkin cezalara inhisar eder (Özbalcı, 2003, 880). Mirasçılardan ölene ait gelir unsurlarını, kanunen tespit edilen sürede beyan etmeleri gerekirken; bu ödevi yerine getirmeyen mirasçılar adına ceza kesilir. Bu durumda mirasçılardan her biri, kendine ait vergiye ilişkin ceza kısmı için ceza indirim talebinde bulunabilirler. Örneğin ölümle ilgili beyannameleri vermemek, noksan bildirimlerde bulunmak vs. gibi fiillerde varislerin kendi kusurları söz konusudur. Bu nedenle, yasalara aykırı fiillerden dolayı adlarına hisseleri oranında ceza kesilir. Mirasçılara ceza uygulamasında; VUK da ilgili maddelerde yazılı "hadler" in hesabında sadece kendi hisseleri dikkate alınacak ve mukayese buna göre yapılacaktır.

Ölüm gerçek kişiler için söz konusu olduğundan bahsedilen hususlar tamamen gerçek kişiler için geçerlidir. Ancak ölüm halinde cezanın düşmesinde, adi ortaklık, adi komandit şirket ve kolektif şirket ortakları için bazı farklılıklar var olduğundan konuyu şirketin ve cezanın nev'ine ve de cezanın kaynağına göre değerlendirmek gerekir. Şöyle ki;

Gelir vergisi ve geçici vergiye ilişkin vergi ziyai cezaları adi şirket ve ko-

lektif şirkette ortaklar, adi komandit şirkette komandite ortaklar adına kesilir. Dolayısıyla adi şirket ortakları, adi komandit şirketin komandite ortakları ile kolektif şirket ortaklarının ölümü halinde kesilmiş ve kesinleşmiş cezalar gelir vergisi ve geçici vergiye ilişkin vergi ziyai cezaları düştüğü gibi, tespit edilecek fiillerden dolayı da vergi ziyai cezası kesilmez, kesilemez.

Özel tüketim vergisi, katma değer vergisi ve gelir vergisi stopajına ilişkin vergi ziyai cezaları ile usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları ortaklık adına kesilir. Bu nedenle ortakların ölümü bu cezaların uygulanmasını önlemez. Yalnız adi şirkette şirket adına kesilmesi gereken cezaların tamamında ölen ortağın payına düşen ceza ortadan kalkar (Beyanname Düzenleme Klavuzu, 1080). Danıştay verdiği bir kararında (Dn. 3. D'nin 15.11.1988 tarih, K:1988/2656, E:1988/153 Sayılı Kararı.); “kollektif şirket tüzel kişiliği adına kesilen cezadan, ölen ortağın vergi aslına isabet eden kısmının iptali gerektiğine” karar vermiştir.

Cezaların ölümle kalkması gerçek kişiler için bahis konusu olduğundan ve sermaye şirketlerinde ve diğer tüzel kişiliklerde cezalar tüzel kişilik adına kesildiğinden ortaklardan birinin veya birkaçının ölümü cezayı kaldırmaz.

Vergi sorumlusu olarak yerine getirilmesi gereken ödevlerin yerine getiril-

memesi durumunda kesilecek cezalar sorumlunun eyleminden kaynaklanıp, sorumlu adına kesilmesi gerektiğinden bu cezalar da, sorumlunun ölümü durumunda düşer. Örneğin, küçük ve kısıtlının ödevlerinin yerine getirilmesi suçunu işleyen bunların yasal temsilcileri olduğundan ceza bunlar adına kesilir. Küçük ve kısıtlının ölümü cezayı kaldırmaz (Yılmaz, 2004, 101).

Dar mükelleflerde vergi cezası Türkiye'deki temsilci adına salınmakla beraber, temsilci ödemeyi asıl mükellef adına yapmaktadır. Bu nedenle dar mükellefiyette gerçek kişi olan mükellefin ölümü halinde temsilci adına kesilmiş olan ceza kalkar (Pehlivan, 2006, 92).

Vergi yargılamasına tabi hürriyeti bağlayıcı vergi cezalarını gerektiren suçlarda sanığın ölümü davayı, mahkumun ölümü ceza mahkumiyetini ve ceza mahkumiyetinin bütün sonuçlarını ortadan kaldırır (Yiğit, 2004, 236). Bu bağlamda hürriyeti bağlayıcı cezalar; TCK'nun 96'ncı (Yeni TCK md.64) maddesine istinaden kalkar. Bu maddeye göre, failin ölümü halinde tahkikat yapılmakta ise takip-sizlik kararı verilir. Tahkikat başlamamışsa tahkikat yapılmaz. Dava açılmışsa dava düşer, ceza kesinleşmiş ancak infaz edilmemiş ise infaz yerine getirilmez. Hapis cezası para cezasına çevrilmişse para cezası da kalkar (Yüksel, 2004, 60). Ezcümle

ölüm halinde vergi ziyai cezası, usulsüzlük cezası ve özel usulsüzlük cezası gibi idari vergi cezaları yanında vergi yargılamasına tabi hürriyeti bağlayıcı vergi cezaları da kalkmaktadır.

6. MURİSE AİT OLUP MİRASÇILARCA BEYAN ÜZERİNE TARH OLUNAN VERGİLERİN DURUMU

Vergi Usul Kanunu'nun 112/2'nci maddesine göre; "Memleketi terk ve ölüm gibi mükellefiyetin kalkmasını mucip haller dolayısıyla beyan üzerine tarh olunan vergiler, beyanname verme süreleri içinde ödenir. Mükellefin, vadeleri mezkur süreden sonra gelen vergileri de aynı süre içinde alınır. Memleketi terk edenlerin, ölenlerin veya benzeri haller dolayısıyla mükellefiyetleri kalkanların ikmalen, re'sen veya idarece tarh olunan vergileri tahakkuk tarihinden başlayarak bir ay içinde ödenir.

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

Ancak burada, beyanname verme süresinde ödenecek olan vergilerin, murise ait olup ölüm nedeniyle mirasçılarının beyanı üzerine tarh olunan vergiler olduğunun bilinmesi gerekmektedir.

Dolayısıyla murisin sağlığında kendi beyanı üzerine tarh olunan vergiler normal vadelerinde ödenecektir. Örneğin ölen şahsın babasının ölümü nedeniyle kendine intikal eden mallardan dolayı verdiği veraset ve intikal vergisi beyanname üzerinden tarh olunan vergilerinden sağlığında ödenmeyen taksitleri normal vadelerinde mirası reddetmemiş mirasçılardan hisseleri nispetinde ödenecektir.

Bu konuda Maliye Bakanlığı'nca verilen bir muktezada, "muristen mirasçılara, mirasçılardan da onun mirasçılarına intikal eden terekeden dolayı murisin sağlığında beyanı üzerine tahakkuk eden veraset ve intikal vergisinin mirasçılar tarafından beyanname verme süresi (4 ay) içinde ödenmesi gerektiği" (Maç ve Jamali, 1999, 392) yönünde görüş bildirilmiştir.

Kanun hükmünde teminat gösterilmesi halinde vergi borcunun ertelenebileceği belirtilmiştir. Buna göre geçmiş dönem gelir vergisi beyannameyi vermeden veya beyannameyi vermekle birlikte ilk taksiti ödenmeden ölen mükellefin mirasçıları, teminat göstermeleri durumunda geçmiş taksiti üç ay içinde ve vadesi gelmemiş olan taksitleri de vadelerinde ödeyebilirler. 20 Şubat 2007 de ölen bir mükellefin 2006 yılına ait gelir vergi beyannamesinin 20 Haziran 2007 tarihine kadar bağlı bulunduğu vergi da-

iresine verilmesi icap eder. 2006 yılına ait gelir üzerinden tarh olunan vergiler için mirasçılarca teminat gösterilmesi durumunda; kanun hükmüne göre ikinci taksitin vadesi henüz gelmediğinden 2007 yılı Temmuz ayında ödenmesi gerekirken, birinci taksitin vadesi geçtiğinden 3 ay uzatılması, yani verginin 20 Eylül 2007 tarihine kadar ödenebilmesi söz konusudur. Ayrıca ödeme süresinin teminat karşılığı uzatılmasında uzatılan süre için gecikme zammı veya tecil faizi tatbik edilmeyecektir.

Aynı şekilde bu kanun hükmünden hareketle mükellefin geçmiş yıla ait gelir vergisinin ödenmesinde olduğu gibi, teminat gösterildiği takdirde cari yıla yani kıst döneme ait gelir üzerinden alınan vergilerin vadelerinin vergi kanunları ile belli taksit zamanına kadar veya taksit zamanı geçmişse üç ay uzatılması gerekir.

Örneklendirmek gerekirse, 20 Şubat 2007’ de ölen ve ticari kazancından dolayı gerçek usulde vergilendirilen bir mükellefin 01.01.2007-20.02.2007 kıst dönemine ait geliri için 20 haziran 2007 tarihine kadar yıllık beyanname verilmesi gerekmektedir. Vergi Usul Kanunu’nun 112’nci maddesi uyarınca; mirasçılarca teminat gösterildiği takdirde bu kıst dönem gelir üzerinden tarh olunan verginin vadesinin 2008 yılı Mart ve Temmuz aylarındaki taksit sürelerine kadar uzatıl-

ması gerekmektedir. Çünkü; ölüm işi bırakma hükmünde olduğundan normal koşullarda beyannamenin 25 mart 2008 de verilmesi, vergilerin de 2008 yılı Mart ve Temmuz aylarında olmak üzere iki taksitte ödenmesi gerekirdi. Ölüm halinde beyan üzerine tarh olunan vergilerin beyanname verme süresi içinde ödenmesi teminat gösterilmediği durumlar için söz konusudur. Ayrıca teminat gösterildiği durumlarda ise süre uzatımı taksit süreleriyle bağlantılı olup, verginin beyanname verme süresinde bir seferde ödenmesinde taksit söz konusu değildir. Dolayısıyla süre uzatımının ölüm halinde beyan tarihine üç aylık süre ilave edilmesi şeklinde uygulanmaması, vergi kanunlarındaki taksit sürelerine kadar ertelenmesi şeklinde tatbik edilmesi gerektiği kanaatindeyim.

Murise ait vergi borçlarının mirası kabul eden mirasçılarca zamanında ödenmemesi halinde 6183 sayılı Kanunda belirtilen oranda gecikme zammı uygulanarak tahsili gerekir. Gecikme zammının hesabında vade olarak mirasçılarca süresinde verilen beyannamelerin verildiği gün esas alınmalıdır. Ancak 3 aylık bekleme süresi içinde mirasçıların mirası reddetip reddetmeyeceği bilinmediğinden ve vergi alacağının muhatabı belirsiz olduğu için mirasçılar aleyhine takibat yapılamayacağı gibi, bu süre için daha sonra gecikme zammı da alınmaz (Dn.11.D’nin 13.04.1971 tarih,

E:1970/1468, K:1971/1882). Fakat üç aylık bekleme süresi içinde mirasçılar mirası kabul ettiklerini gösterir bir tasarrufta bulunurlarsa,örneğin; murise ait gayri menkulü kiraya verirler veya kirasını alırlarsa mirası reddetme hakkını kaybetmiş olacaklarından bu tarihten itibaren aleyhlerine takibat yapılabileceği gibi gecikme zammı da uygulanır (Özbalcı, 2001, 177).

7. SONUÇ

Ölüm halinde cezaların şahsiliği ilkesi uyarınca vergi cezaları düşmektedir. Diğer taraftan Vergi Usul Kanunu kapsamına giren amme alacaklarında (vergi, gecikme zammı, gecikme faizi vs.) ölüm halinde mirasçılardan her biri ölünün vergi borçlarından miras hisseleri nispetinde sorumlu olurlar. Bu anlamda mirası reddetmemiş kanuni ve mansup mirasçıların murisin vergi borçlarından sorumluluğu, miras hisseleri oranında olmasına rağmen miras hisseleri miktarıyla sınırlı değildir. Başka bir de-yişle, mirasçıların murisin vergi borçlarından sorumluluğu miras hisseleri oranında, fakat müteselsilen olmamak üzere bütün malvarlıkları ile sorumluluktur.

Mirasbırakandan aranan amme alacaklarının 213 sayılı Kanun kapsamında olmayan alacaklardan olması halinde mirasçılar hakkında yapılacak takipte Medeni Kanunun hükümleri esas alınacaktır. Buna göre, mirasçılar miras bırakanın borçlarından mirasın

paylaştırılmasından itibaren geçecek 5 yıllık sürede müteselsilen, bu sürenin bitiminden sonra ise miras hisseleri oranında sorumlu olacaklardır. Bu alacaklar her türlü vergi, resim, harç ve diğer amme alacaklarını kapsamaktadır.

Diğer taraftan terekenin mahkeme veya iflas dairesi tarafından tasfiyesi gereken hallerde mirasçıların sorumluluğu bulunmamaktadır. Mirasın tutulan defter mucibince kabulünde; mirasçı deftere yazılı kamu alacaklarından bütün mal varlığı ile, deftere yazılı olmayan borçlardan kural olarak sorumlu olmamasına rağmen deftere kaydedilmemiş alacaklardan dolayı ise mirastan kendisine düşen miktar ile sınırlı olarak sorumlu olacaktır. Ayrıca defter tutma muamelesinin devamı müddetince satış yapılamaz.

6183 Sayılı Kanunun 50'nci maddesi gerince karısı yahut kocası, kan ve sıhriyet itibariyle usul veya furuundan birisi ölen borçlu hakkındaki takip ölüm günü ile beraber üç gün için geri bırakılır. Borçlunun ölümü halinde de terekenin borçlarından dolayı ölüm günü ile beraber üç gün için takip geri bırakılmakta, üç günün bitiminde terekenin borçları için takibata devam olunmaktadır. Ancak Mirasçılar, mirası kabul veya ret etmemişlerse bu hususta Medeni Kanundaki muayyen müddetler geçinceye kadar takip geri bırakılır.

KAYNAKÇA

Karakoç, Yusuf, (1993). “Türk Vergi Hukukunda Mirasçıların Sorumluluğu”, **Yaklaşım.8**

Akmaz, Kemal, (2007). “Ölüm Olayının Vergi Alacağına ve Cezasına Etkisi”, **Vergi Raporu 90**

Özbalcı, Yılmaz (2003). **A.A.T.U.H.K. Yorum ve Açıklamaları**, Ankara:Oluş.

Şimşek, Edip, (1990). **Amme Alacakları Tahsil Usulü Kanun Şerhi Uygulama ve İctihatlar**, Ankara: Eka.

Özden, Murat (1993) .“ Ölüm Halinde Sürelerin Uzaması Ve Takibin Geri Bırakılması”, **Yaklaşım. 63**

Şenyüz, Doğan (2003). **Vergi Ceza Hukuku**, Bursa: Ezgi.

Tosuner, Mehmet ve Arıkan, Zeynep (2006). **Vergi Usul Hukuku**, İzmir.

Aslan, Mehmet, (2005). **Vergi Hukuku**, Ankara: Yaklaşım.

Yiğit, Uğur (2004). **Vergi Usul Kanunu'nda Hürriyeti Bağlayıcı Suç ve Cezalar**, İstanbul:Beta.

Hesap Uzmanları Derneği (2005). Beyanname Düzenleme Klavuzu, İstanbul:Acar.

Özbalcı, Yılmaz (2003). **V.U.K. Yorum ve Açıklamaları**, Ankara: Oluş.

Yılmaz, Kazım (2004). **Türk Vergi Hukuku**, Ankara: Ce-Ka

Pehlivan,Yafes (2005). Vergi Cezalarını Ortadan Kaldıran Haller, **Maliye Postası.551**

Yüksel, Volkan (2004). “Vergi Cezalarını Ortadan Kaldıran Haller”, **Maliye Postası**,

Maç, Mehmet ve Jamali (1999). **Tarık, Veraset, Hibe ve Ölüm**, İstanbul: Denet.

Özbalcı, Yılmaz (2001). **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Ankara:Oluş.

