

KISIM IV

MİRASÇILARIN KENDİLERİNE AİT VERGİ YÜKÜMLÜLÜKLERİ

1. GENEL AÇIKLAMA

Yukarıdaki III no.lu kısımda ölen kişiye ait vergisel yükümlülüklerin neler olduğu ve mirasçılar tarafından bu yükümlülüklerin nasıl yerine getirileceği anlatılmıştır.

Bu kısımda ise, gerek ticarî bir işletmenin veya hissenin gerekse diğer servet unsurlarının mirasçılarca iktisap edildikten sonra, kendilerine düşen vergisel ödevler incelenecektir.

Mirasçıların muristen kalan serveti iktisap ettikten sonraki aşamalarda intikal eden servetin niteliğine göre ve kalan mirasla ilgili olarak yapacakları tercihe göre vergisel açıdan farklı işlemlere tâbi olurlar. Örneğin mirasçının, muristen kalan işletmeye devam etmek istememesi halinde, bu mal ve hakların elden çıkarılması söz konusu olabilir ve bu durumda bazı vergisel yükümlülüklerin yerine getirilmesi

gerekebilir. Varislerin, miras kalan işletmeyi sürdürmeleri halinin de kendine özgü vergisel boyutları vardır.

Vergileme açısından sadece mirasçılarının tercihi değil, kalan servetin niteliği de önem arz etmektedir. Örneğin miras, ticarî bir işletme şeklinde intikal edebileceği gibi, murisin şahsî servetine dahil mal ve alacak olarak da intikal edebilir. Öte yandan bir işletme intikali söz konusu olduğunda muris, işletmenin tek sahibi veya ortağı olabileceği gibi, tüzel kişiliği haiz olmayan bir adi şirketin veya tüzel kişiliği haiz kollektif, adi komandit, limited veya anonim şirketin ortağı durumunda olabilir.

İşte bütün bu hususlar aşağıda incelenmeye çalışılacak ve ölümden sonra mirasçılarının kendilerine ait olarak ortaya çıkabilecek vergisel yükümlülüklerle ilişkin bilgi verilecek ve mirasçılarının ölüm anından sonra yapacakları işlemlere ve maruz kalacakları hukukî olaylara açıklık getirilmeye çalışılacaktır.

2. ŞAHSÎ TİCARÎ İŞLETMENİN İNTİKALİNDE MİRASÇILARA AİT GELİR VERGİSİ YÜKÜMLÜLÜKLERİ

Ferdî ticarî bir işletmenin intikali halinde mirasçılarının bu işletmenin devamı hususunda karar vermeleri gerekmektedir. Mirasçılar ya bu işletmenin faaliyetlerini devam ettirecekler ya da işletmeyi elden çıkararak kendilerine intikal eden ticarî serveti, şahsî servet haline dönüştüreceklerdir. Burada ön planda olan husus mirasçılarının işe devam edip etmeme konusundaki kararlarıdır.

Buna göre öncelikle muristen kalan ferdî ticarî bir işletmede mirasçılarının işe devam edip etmemelerine göre tâbî olacakları vergisel hususlara açıklık getirmek gerekmektedir.

2.1. Mirasçılarının İşe Devam Etmeleri Durumu

Gelir Vergisi Kanunu'nun 81/1 inci maddesi hükmü şöyledir:

“Ferdî bir işletmenin sahibinin ölümü halinde, kanunî mirasçılar tarafından işletmenin faaliyetine devam olunması ve mirasçılar tarafından işletmeye dahil iktisadî kıymetlerin kayıtlı değerleriyle (Bilanço esasına göre defter tutuluyorsa bilançonun aktif ve pasifiyle bütün halinde) aynen devir alınması “ halinde mirasçılara intikal nedeniyle kazanç doğmaz ve vergileme söz konusu olmaz.

Ticarî işletme mirasçılara intikal ettiğinde, VUK'nun 164 üncü maddesindeki “ölüm işi bırakma hükmündedir” hükmü uyarınca sanki ölen işi bırakmış gibi işletmeye dahil malların emsal bedel üzerinden işletme dışına çıkarılması ve bu bedel üzerinden KDV hesaplanması gerekir. İşte kanun koyucu yukarıdaki hükmü sevk

etmek suretiyle mirasçuların işe devamı halinde bu çekiş işleminin yapılmasına gerek bulunmadığını kabul etmiştir. Zaten mirasçular işe devam sürecinde bu malları satış suretiyle işletmeden çıkaracaklar ve söz konusu vergi işletme süreci içinde doğacaktır. Burada kanun koyucu ölüm nedeniyle işletmelerin dağılmamasını teşvik etmek istemiştir.

Ticarî işletme intikalinde, vergilemeyi önleyen bu hükmün uygulanması için şu hususlara dikkat edilmesi gerekir.

- İşletmenin faaliyetine devam edilmesi gerekir. Bu ana şart fiilî olarak kanunî mirasçuların işletmenin faaliyetlerine ara vermeden sürdürmesini ifade etmektedir. Faaliyete ne kadar bir süreyle devam olunacağı belirlenmemiştir. Mirasçular işletmeyi tasfiye amaçlı olarak da sürdürebilirler.
- Kanunî mirasçular işletmedeki iktisadî kıymetleri kayıtlı değerleriyle devralmalıdır. Mirasçular bu mallara kendi ölçülerine göre bir değer biçerek kabullenemezler. İşletmede bilanço usulüne göre defter tutuluyorsa aktif ve pasif ile işletmenin bütün halinde ve bilanço değerleri aynen muhafaza edilerek devralınması gerekmektedir. Başka bir anlatımla mirasçular işe devam ederken yaptıkları satışlarda satılan malın maliyeti olarak, o işletmenin kayıtlarında yer alan maliyetleri dikkate almak zorundadırlar. Söz konusu mallar veraset ve intikal vergisi beyannamesinde daha yüksek bedelle yer alsa dahi bu bedele maliyet olarak itibar edemezler.

Yukarıda metni verilen GVK'nun 81/1 inci maddesi aslında bir istisna hükmü olup, mirasçuların işe devam etmemeleri halinde işletmeye dahil malların işletmeden çekilmesi sonucu doğacak değer artış kazancının, doğuşunun engellenmesi anlamındadır. Ancak işletmeye devam edilmemesi halinde de işletme bünyesindeki malların elden çıkarılarak tasfiye edilmesi değer artış kazancı olarak yorumlanmamalı ve ticari kazancın devamı olarak kabul edilmelidir. Ne zaman ki işletmeye dahil mallar tasfiyeden sonra mirasçularca elden çıkarılır o zaman kanun müsait ise değer artış kazancı olarak dikkate alınır. Dolayısıyla bize göre bu hükmün ticari kazançlara ilişkin bir istisna hükmü olarak tedvin edilmesi gerekirdi.

Mirasçuların hepsinin faaliyete katılması zorunlu mudur? Mirasçuların hepsinin birden işe devam etmemeleri söz konusu istisna şartının ihlali anlamına gelir mi?

İşletmeye devam etmeyen bazı mirasçuların, işletmenin faaliyeti sebebi ile kazanç elde ettiği iddiasıyla gelir vergisi ile yükümlü tutulması da doğru bir yaklaşım değildir. Diğer bir ifadeyle kalan ticarî miras, tüm mirasçular açısından ortaklık şeklinde olduğu gerekçesi ile faaliyetten elde edilen kazancın tüm mirasçularca elde edildiği kabulüyle gelir vergisi tarhiyatı yapmak mümkün değildir. Konu hakkında verilen bir Danıştay kararı da bu durumu teyit etmektedir:

“...kamyonla nakliyecilik işi yapan S.A.’nın 2.10.1989 tarihinde ölümü nedeniyle terekenin mirasçılara intikali sağlanmamakla birlikte terekede yer alan kamyonun mirasçıları tarafından işletildiğinin çekişmeye konu edilmediği, bu uğraştan elde edilen ticarî kazancın mirasçılardan Z.A. adına verilen Gelir Vergisi beyannamesi ile beyan edilerek vergisinin tahakkuk ettirildiği anlaşılmakta olup, vergi idaresince diğer mirasçıların kamyon işletmeciliği yaptığı yolunda bir tespit yapılmaksızın mirasçılar adına cezalı tarhiyat yapılmasında yasal isabet görülmediği kaldı ki, ölümle mükellefiyet mirasçılara intikal etmeyip sadece miras hisseleri nispetinde vergi sorumlusu olmaları dikkate alındığında aksine bir saptama yapılmadıkça mirasçıların ortaklık şeklinde ticarî faaliyete devam ettiklerinden söz edilemeyeceği gibi beyanname verme zorunluluklarının da bulunmadığı...”¹ yönünde karar verilmiştir.

Esasen işletmenin mirasçılardan biri veya bir kısmı tarafından sürdürülmesi son derece doğaldır. Daha önce de izah ettiğimiz gibi miras ilk planda terekeye dahil her bir malda her bir mirasçının miras hissesi nispetinde payı bulunması şeklinde teşekkül etmekle beraber, mirasçıların bu hisselilik durumunu gidermek için karşılıklı hisse devirlerini içeren miras paylaşım sözleşmeleri yapmaları ve sözleşme mucibi işletmenin mirasçılardan birine veya bir kaçına bırakılması söz konusu olabilir.

Ölüm, mükellefiyeti kaldıran bir durumdur. Mirasçıların istisnadan yararlanabilmeleri için kendilerine kalan işletmenin devamı hususunda ölen kişinin yerine kendi mükellefiyetlerini tesis ettirmeleri gerekir. Varislerin işe devam etmeleri kendileri açısından işe başlamayı ifade eder. Buna göre işletmenin faaliyetine devam eden mirasçıların kendi adlarına mükellefiyet tesis ettirmeleri gerekli ve faaliyete devam etmeyen mirasçıların mükellef olmaması için yeterlidir. Mirasçının zaten gelir vergisi mükellefiyeti varsa, miras kalan işletmenin sürdürüleceğine dair bir dilekçenin vergi dairesine verilmesi yeterlidir.

Meselâ babadan, eş, erkek çocuk ve iki kız çocuğa intikal eden mallar içinde bir de ticarî işletme varsa, mirasçılar ticarî işletmenin tümüyle erkek çocuğa terk edilmesini kararlaştırabilirler. Bu durumda işletme faaliyetinin sürdürülmesi ve mükellefiyet tesisi bu tek kişi tarafından yerine getirilebilir. Bu kişi kendi adına defter tasdik ettirmek , belge bastırmak ve işletmeye ilişkin diğer yasal ödevleri bir işletmeyi komple devralan kişi gibi yerine getirmek durumundadır.

Mirasçılara kalan şahsî işletme, birden fazla mirasçı tarafından sürdürüldüğünde, kendiliğinden bir adi ortaklık meydana gelmiş olmaktadır. İşletmeyi sürdüren mirasçılar şayet yoksa gelir vergisi mükellefiyeti tesis ettirecek ve verecekleri yıllık gelir vergisi beyannamesinde söz konusu adi ortaklığın kâr veya zararından

¹ Dn.3.D.25.10.1995, E:1994/5195 K:1995/3247

paylarına düşen kısmı beyan edeceklerdir. (Bu paylar miras hisseleri ile orantılı olmayabilir.)

Adi ortaklık doğuşu nedeniyle, KDV ve stopaj mükellefiyetleri açısından adi ortaklık adına mükellefiyet tesis ettirilmesi, ticarî defterlerin adi ortaklık adına tasdik ettirilmesi ve mali belgelerin yine adi ortaklık adına bastırılıp düzenlenmesi gerekmektedir. Başka bir anlatımla işe devam eden birden fazla mirasçı bir şahsî işletmeyi komple devralan adi ortaklık ortaklarının yapması gereken tüm yasal gerekleri yerine getirmek durumundadırlar.

Ölüm olaylarında, ölene ait şahsî işletmenin sanki muris yaşıyormuşçasına ölenin belgeleri ve yazar kasası kullanılarak sürdürüldüğü görülmektedir. Mirasçılar ölüm tarihinden sonraki hâsılat ve giderler dolayısıyla kâr veya zararı kendi yıllık beyannamelerinde göstermiş olsalar bile usulsüzlük durumunun doğmaması veya bir an önce sona erdirilmesi için yeni defter tasdiki, belge basımı, yazar kasa devri gibi usul açısından gerekli işlemleri yapmaları icap eder.

İşe devam eden mirasçıların, ölüm tarihi itibarıyla ölene ait işletmenin bilançosunu çıkarmaları (işletme hesabında defterin kapatılması) ve bu bilanço esası olarak faaliyete başlamaları gerekir. Şayet bu bilanço içinde ölene ait geçmiş yıl zararları mevcutsa bu zararların mirasçıların faaliyetlerinden oluşacak gelirlere mahsubu hususu tartışmalıdır. Bizim anlayışımıza göre mirasçılara intikal eden unsurlar reel aktif kalemler ve borçlardan ibarettir. Mirasçıların elde edecekleri sonuç, işletim esnasındaki hâsılatlardan gider ve maliyetlerin düşülmesi suretiyle bulunacak kâr veya zarardır. Ölenin sağlığında uğradığı zararın etkisi sadece tereke değerinin azalmış olması anlamındadır. Bu zarar mahsup hakkının, mirasçılara intikalini öngören bir hüküm mevcut değildir.

2.2. Mirasçıların İşe Devam Etmemeleri Durumu

Maliye Bakanlığının konu hakkında vermiş olduğu bir muktezada² şu ifadeler yer almaktadır.

“ 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 164. Maddesinde yer alan hükme göre, ölüm işi bırakma olarak kabul edilmiştir.

Öte yandan, ölüm nedeniyle işi bırakan mükellefin iş yerinde bulunan emtianının ölüm tarihi itibarıyla işletmeden çekilmesi ve bu çekiş sırasında emtianın emsal bedeli üzerinden değerlemesinin yapılması gerektiği hususu da 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 41/1 maddesinde hükme bağlanmıştır.

² M.B. Muk. 8.6.1998 - B.07.0.GEL.0.55-5517-1729

Bu itibarla, ölüm nedeniyle işi bırakan ve mirasçuları tarafından faaliyetine devam edilmeyecek olan mükellefin, ölüm tarihi itibarıyla iş yerinde bulunan emtiasının Vergi Usul Kanunu'nun 267. maddesinde yer alan hükümler doğrultusunda emsal bedel ölçüsüne göre değerlendirilmesi ve bu bedel üzerinden fatura düzenlenmesi ile TİCARİ KAZANÇ OLARAK vergilendirilmesi gerekmektedir.

...

İşletmeden çekilen ve yukarıdaki hükümler uyarınca vergisi beyan edilen malların daha sonraki satışları arızı kazanç niteliği taşıdığından bu satışlar sırasında katma değer vergisi hesaplanması söz konusu olmayacaktır.

Bilgi edinilmesini ve gereğini rica ederim."

Bu muktezaya aynen katılıyoruz. Muktezada belirtilmemiş olmakla beraber, ticari kazanç olarak vergilenmesi gereken ve değerlemeden kaynaklanan kazancın, ölen nezdinde vergilenmesi gerekmektedir.

BİZİM ANLAYIŞIMIZA GÖRE, de VUK'nun 164 üncü maddesindeki "ölüm işi bırakma hükmündedir." ifadesi ölüm halinde aynen işi bırakmada olduğu gibi, işletmeye dahil tüm malvarlığının emsal bedel üzerinden ve KDV hesaplanarak çekilmesi gerekir. Başka bir anlatımla ölen kişi ölmeyip işi bıraksaydı ne yapması gerekiyor idiyse tüm bu işlemlerin faaliyete devam ettirmeme kararında olan mirasçılar tarafından ÖLEN ADINA yerine getirilmesi gerekir.

Bunun anlamı, işe devam etmeyen mirasçıların işletmedeki mal varlığının emsal bedel üzerinden ve KDV hesaplayarak işletme dışına çıkarmaları gereğidir. Bu çıkış ölenin yaptığı son ticarî muamele mahiyetindedir. Yine bu toplu çıkışla işletme sadece alacak ve borçlarını ihtiva eden bir hale gelmekte, bu alacak ve borçların da terekeye dahil olması sonucu işletme tamamen ortadan kalkmaktadır.

Buna mukabil mirasçılar işi devam ettirme tercihinde bulunurlarsa (bu konu yukarıda 2.1. no.lu bölümde izah edilmiştir.) 81/1 inci madde uyarınca mallar ölen adına işletme dışına çıkarılmaz. Mirasçılar işe devam kararı aldıktan ve 81/1 inci maddeyi işlettikten sonra işi bırakırlarsa, ticarî faaliyette bulunan birer gelir vergisi mükellefi olarak işi bırakmanın gereklerini yerine getirirler. Çünkü işe devam hali ticarî faaliyette bulunulması demektir. Mirasçıların kısa da olsa bir süre için ticarî faaliyette bulunduktan, hatta hiç bir ticarî muamele yapmamalarına rağmen tüccar sıfatı kazandıktan sonra işi bırakmaları işletme bünyesindeki tüm malları emsal bedel üzerinden KDV'li olarak çekmelerini gerektirir. Bu takdirde mirasçıların işe devam etmemeleri halinde ortaya çıkacak olan kazançlar mirasçılar nezdinde ticarî kazanç olarak ortaya çıkar

Şimdi bu iki alternatifi mukayese edecek olursak;

- Mirasçılar işe devam etmeme suretiyle malların işletmeden çekilişini ölen adına yaparlarsa bu çekişten doğan kazanç ölenin mahsup edilmemiş zararları ile buluşur, vergileme ölen nezdinde gerçekleşir.
- Mirasçılar önce işe devam niyeti gösterip bilahare işi bırakma yoluna gittiklerinde malların işletmeden çekişi sonucu doğacak kazanç ile ölenin zararı buluşamaz ve vergileme işlemi mirasçılara dağılmış şekilde ve ticarî kazanç nitelikli olarak gerçekleşir.

Yukarıda özetlediğimiz görüşlerimiz bu bölümün başında metnini verdiğimiz muktezadaki yaklaşıma, genel vergileme mantığına ve VUK'nun 164 üncü maddesindeki ölümün işi bırakma hükmünde olduğu esasına UYGUNDUR. (Dikkat edilirse muktezada mirasçıların işe devam etmemesi sonucu ortaya çıkacak verginin TİCARÎ vasıf taşıdığı belirtilmektedir.)

Tekrar ifade etmek gerekirse mirasçıların ölene ait ferdî işletmeyi devam ettirmemeleri nedeniyle ortaya çıkacak kazanç, ölen adına yapılacak işletmeden çekiş işlemi nedeniyle doğacak olan TİCARÎ KAZANÇTIR. Mirasçıların işe devamı halinde bu kazancın hesaplanmayacağına ilişkin hükmün Kanundaki yeri yanlış olup, söz konusu hükmün GVK'ndaki ticari kazançlarla ilgili bölümde yer alması gerekirdi.

3. ORTAKLIK PAYI İNTİKALİ VE MİRASÇILARIN BU PAYLA İLGİLİ GELİR VERGİSİ YÜKÜMLÜLÜKLERİ

Murisin ortağı olduğu ticarî bir işletmenin mirasçılara intikal etmesi halinde ortaklığın nevine vergilendirilme açısından farklı durumlar doğabilmektedir. Ortaklardan birinin vefatı üzerine, mirasçıların bu ortaklık hissesinin kendilerine intikali açısından hukukî ve vergisel durumları, aşağıda ayrı başlıklar halinde incelenmeye çalışılmıştır.

3.1. Adi Ortaklık Hisselinin Mirasçılara İntikali

3.1.1. Adi Ortaklık Ortağının Ölümünde Borçlar Kanunu Açısından Durum

Adi ortaklık Borçlar Kanununda (m.520-544) düzenlenmiştir. Borçlar Kanununun 535'nci maddesinde adi ortaklıktaki ortaklardan birinin ölümü halinde ortaklığın durumunun ne olacağı "*Şirketin Hitamı*" başlığı altında yer almaktadır:

"Aşağıdaki hallerde şirket nihayet bulur:

....

2. Mirasçılar ile şirketin devamına dair evvelce yapılmış bir mukavele olmadığı halde şeriklerden birinin ölmesi.”

Bu hükme göre ortaklardan (şeriklerden) birinin dahi ölmesi ortaklığın son bulması anlamına gelmektedir, yeter ki daha önce, sözleşme ile mirasçıların ortak olarak kabulü ve ortaklığın devamı hakkında herhangi bir karar verilmemiş olsun. Bu amir hükme göre ortaklardan birinin ölmesi halinde sözleşmede hüküm yoksa ortaklık sona erer, ortakların sonradan ortaklığın devamı hakkında bir karar alma imkânları söz konusu değildir.

Adi ortaklık genellikle gerçek kişilerden oluşur ve bu kişilerin birbirlerine karşılıklı güveni esastır. İşletme faaliyetinin sürdürülmesinde tüm ortakların veya ortaklardan bir kısmının şahsî çabaları ön plandadır. Hal böyle olunca ortaklardan birinin vefatı halinde mirasçıların ortaklığa devamını Kanun koyucu sözleşmede belirtilmiş olması şartına bağlamış ve karşılıklı güven esasına dayalı bir ortaklığın yabancı bir şahısla süremeyeceği kabulünü öngörmüştür. Aksine bir şartın önceden ortaklar tarafından belirlenmiş olması zaten ortaklığın bu halde dahi devam edeceği anlamındadır. Eğer sözleşmede buna ilişkin bir hüküm yoksa ve diğer ortaklar mirasçılarla ortaklığın devamı yönünde bir karar verirlerse bu takdirde eski ortaklığın feshi ve yeni bir ortaklığın kurulması gerekir.

Öte yandan adi ortaklık ortağının ölmesi halinde mirasçıların diğer ortakları haberdar etme yükümlülüğü vardır. Bu husus Borçlar Kanununun 537'nci maddesinde şu şekilde düzenlenmiştir:

“ ...Şirket şeriklerden birinin ölümüyle münfesihi olursa ölen şerikin mirasçısı, diğer şerikleri derhal bundan haberdar etmekle mükelleftirler. Mirasçı lüzumlu olan tedbirlerin ittihazına kadar ölen şerikin evvelce de idare etmekte olduğu işlere hüsnüniyet kaideleri dairesinde devam eder.”

Şirket ortaklarından birinin ölümü halinde şirketin münfesihi olması söz konusu ise, ölen ortağın mirasçıları en kısa sürede diğer ortakları ölüm olayından haberdar etmek zorundadırlar. Bu zorunluluğun hangi süre içerisinde yerine getirileceği belirtilmemiş sadece en kısa süre denilmekle yetinilmiştir. Bize göre makul süre sağ kalan ortakların, ölen ortağın yapması gereken işlemleri ortaklığı zarara uğratmayacak şekilde yerine getirmesi için gereken zaman dilimi olarak düşünülmelidir.

Hatta maddenin devamında mirasçıların, ölüm sebebiyle ortaklık tarafından gereken tedbirlerin alınmasına kadar, murisin sağlığında idare etmekte olduğu işleri iyi niyetle sürdürmesi gereği hükmedilmiştir. Buna göre ortaklık sona ermiş sayılsa dahi kalan ortakların menfaatinin korunması amacıyla mirasçıların murisin yapması gereken acil işlerden bilgi sahibi olmaları halinde gereken titizlik ve özeni

göstermeleri gerekir. Mirasçılarının bu davranışı aynı zamanda kendi menfaatleri icabıdır.

3.1.2. Adi Ortaklık Ortağının Ölümünde Vergileme Açısından Durum

Adi ortaklığın vergisel durumu:

Adi ortaklık sözleşmesinde, ortaklardan birinin ölümü halinde, ölenin mirasçıları ortak olmak suretiyle ortaklığın devam edeceğine dair hüküm mevcutsa, ortaklık sadece ortağın değişmesi ile devam eder. Diğer ortaklar ile adi ortaklığı ilgilendiren herhangi bir vergisel değişme olmaz.

Yukarıda anlatıldığı gibi Borçlar Kanunumuz adi ortaklık sözleşmesinde böyle bir hüküm bulunmadığı takdirde adi ortaklığın SONA ERECEĞİNİ hükme bağlamıştır. Bu hükmün vergisel açıdan gerek adi ortaklığı gerekse ortakları ne şekilde etkileyeceği üzerinde durmakta yarar görüyoruz.

Bizim anlayışımıza göre adi ortaklık, mirasçılarının hissedar olması ile, veya bu hisselerin başkalarına devri ile faaliyetine devam etmiş ise, BK'ndaki sona ermiş sayılma hali herhangi bir vergisel sonuç doğurmaz. Bu yönde açık bir hüküm bulunmamakla beraber kanun koyucunun genel tutumu işletmelerin kesintisiz devamı şartıyla hisse devirlerinde veya komple devirlerde herhangi bir değerlendirme ve vergileme yapılmaması, böylelikle işletme bütünlüğünün bozulmaması yönünde vergisel teşvik uygulanması yönündedir. Öte yandan vergilemede fiilî durum çoğu zaman vergi kanunları dışındaki yasal hükümlerin önüne geçer. Dolayısıyla adi ortaklık, ortağının ölümüne rağmen faaliyetini sürdürmüşse ortakları ve ölen dışındaki ortakları etkileyecek herhangi bir vergisel sonuç doğmamaktadır.

Mirasçılarının vergisel durumu:

Bir adi ortaklığın ortağı öldüğünde normal olarak söz konusu ortaklık hissesi payları oranında mirası reddetmemiş olan mirasçılara intikal eder. Ancak mirasçılar kendi aralarında yapacakları miras taksim sözleşmesi ile terekeye dahil diğer bütün mallarda olduğu gibi, adi ortaklık hissesinin de bir veya birden fazla mirasçıya verilmesini kararlaştırabilirler.

Bu suretle adi ortaklık hissedarı olan mirasçı, şayet mevcut değilse gelir vergisi mükellefiyeti tesis ettirmek, adi ortaklıktaki ölüm tarihi ile yıl sonu arasında oluşan kazançtan payına düşen kısmı müteakip yılın Mart ayında beyan etmek zorundadır.

Adi ortaklığın zararlı bir gidişat içinde bulunması, ölüm tarihine kadar oluşmuş olan zararların, ortak olan mirasçının daha sonraki gelir beyanlarını etkilemesi söz konusu değildir. Zira ölüm tarihi itibarıyla var olan zarar mirasçılar tarafından ölen adına verilen kıst dönem gelir vergisi beyannamesinde yer almıştır.

Mirasçının ortaklığı gerçekleştiikten bir süre sonra adi ortaklığın sona erdirilmesine karar verilirse, bu sona eriş herhangi bir adi ortaklık tasfiyesinden farksız olarak, mevcut malların ve sabit kıymetlerin ortaklara yahut üçüncü kişilere satışı, alacakların tahsili, borçların ödenmesi ve diğer tüm işlemler bitirilerek, KDV ve stopaj açısından ortaya çıkan vergilerin ortaklıkça, kazançta ait vergilerin ise ortaklarca beyan edilmesi suretiyle yapılır.

3.2. Kollektif Şirket Hisselinin Mirasçılara İntikali

3.2.1. Kollektif Şirkette Mirasçılarının Durumu

TTK'nun 195/2'nci maddesi hükmü aşağıdaki şekildedir.

“ Şirketin ölen ortağın mirasçılarıyla diğer ortaklar arasında kollektif şirket olarak devam edeceği hakkında şirket mukavelesinde hüküm varsa; mirasçılar kollektif sıfatıyla şirkete devam edip etmemekte serbesttirler. Şirketin devamını isterlerse diğer ortaklar kabule mecburdurlar. Ancak kollektif sıfatıyla şirkette kalmak istemeyen mirasçı varsa, ölen ortağın payından kendisine düşen miktar ile komanditer olarak şirkete kabul edilmesini teklif edebilir. Diğer ortaklar bu teklifi kabule mecbur değildirler. Mirasçılar şirkete kollektif ortak veya komanditer ortak olarak dahil olup olmayacaklarını ortağın ölüm tarihinden itibaren üç ay içinde şirkete bildirmeye mecburdurlar. Keyfiyetin şirkete bildirilmesine kadar, mirasçılar şirkette komanditer olarak kalmış sayılırlar. Bu müddet içinde beyanda bulunmamış olan mirasçılar, müddetin hitamından itibaren kollektif ortak sıfatını iktisap ederler.”

Kollektif şirket ortağının ölümü ile mirasçılar kendiliğinden ortak sıfatını kazanmazlar. Böyle bir durum olduğunda kollektif şirketin ortaklık sözleşmesine bakılır. Sözleşmede kollektif şirketin ölen ortağın mirasçılar ile devam edeceğine dair hüküm varsa yukarıda metni verilen 195/2 nci madde uygulanır.

Eğer sözleşmede ortaklığa mirasçıların kabul edileceği ve ortaklığın bu şekilde devam edeceğine ilişkin bir hüküm yoksa sağ kalan ortaklar kendi aralarında veya mirasçılarla birlikte karar almak suretiyle ortaklığın devamını sağlayabilirler. Burada oybirliği şarttır. Ortaklardan birinin dahi mirasçılarla işe devam etmek istememesi ortaklığın infisahına sebep olur. (TTK m.195/1)

Mirasçılardan birisi ortak olarak kalmak istemezse, hissesini diğer ortaklara satmak veya miras taksim sözleşmesi ile hissesini diğer mirasçılara vermek

suretiyle ortak olmayabilir. İşe devam niyetinde olan mirasçılar diğer ortaklarla beraber kollektif ortaklığı sürdürür.

Kollektif şirket sözleşmesinde hüküm olsun olmasın mirasçılar birbirlerinden bağımsız olarak ortaklığa katılıp katılmamakta serbesttir. Bir mirasçının ortaklığa alınması üçüncü bir kişinin ortaklığa alınmasından farklı değildir. Ortaklığa girmek istemeyen veya ortaklarca kabul edilmeyen mirasçının miras payı ödenir.³ Ölüm sonucu ölene ait kollektif şirket ortaklık hissesini ele geçiren mirasçının bu hissesini gerek diğer ortaklar veya mirasçılarca gerekse üçüncü kişilerce satın alınmasında bedel tayini genellikle pazarlık suretiyle yapılmaktadır. Bedel tayininde şirketin aktifleri ve borçları önemli bir faktör olmakla beraber bedel, başka etkenlerle şirketin özvarlığına göre farklı tutarda da olabilir.

Ticaret Kanunu'nun 203'üncü maddesi gereği, ayrılan ortak kendisine ait payı sadece nakden ve sözleşmede hüküm yoksa ilk yapılacak bilanço tarihinde talep edebilir.

3.2.2. Vergileme Açısından Durum

Kollektif şirket ortağının ölümünde mirasçılarının vergileme karşısındaki durumu, adi ortaklık bölümünde anlatılandan farklı değildir. Gelir vergisi açısından mirasçılar kollektif ortak olduklarından mükellefiyet tesis ettirecekler ve intikal tarihinden yıl sonuna kadar olan süre içinde elde ettikleri kazancı kendi adlarına beyan edeceklerdir. Katma değer vergisi mükellefiyeti kollektif şirket adına olduğundan, bu açıdan da mirasçılarının yapacakları herhangi bir işlem söz konusu değildir. Varsa muhtasar beyanname verme mükellefiyeti de yine kollektif şirket tarafından yerine getirilmeye devam olunur.

Mirasçılarının ortaklığa komanditer ortak olarak girmeyi talep edebileceklerini yukarıda ifade etmiştik. Elbette mirasçının komanditer ortak olarak girmesi sınırlı olarak sorumlu olması anlamına geldiğinden, diğer ortakların bu hususa muvafakat etmelerine bağlıdır.

Böyle bir talebin kabulü halinde ortaklık, kollektif ortaklıktan çıkarak adi komandit şirket şeklini alır. Bilindiği gibi komanditer ortakların kârdan aldıkları pay Gelir Vergisi Kanunu'nun 75'inci maddesinde menkul sermaye iradi olarak kabul edilmiştir. Bu durumda ortaklığa komanditer ortak olarak giren mirasçılarının takvim yılını takip eden Mart ayında beyanda bulunmaları gerekir. Çünkü mezkur maddede yer alan hükme göre adi komandit şirketlerde komanditerlerin kâr payları şirket kârının ilişkin bulunduğu takvim yılında elde edilmiş olduğu kabul edilmektedir.

³ Tekinay-Poroy-Çamoğlu, Ortaklıklar Hukuku 1. Cilt, Filiz Kitabevi, İstanbul 1976., s.149

Mirasçı gerek kollektif ortak gerekse komanditer ortak olarak ölenin yerine ortaklık sıfatını kazanır ve sürdürürse şirketin ölüm tarihi ile yıl sonu arasındaki sürede elde ettiği kârdan, hissesine düşen kısmı müteakip yıl Mart ayında kollektif ortak ise ticarî kazanç olarak, komanditer ortak ise menkul sermaye iradı olarak beyan etmek zorundadır. (Yılbaşından ölüm tarihine kadar olan süreye ait şirket kazancının ölen ortağın payına düşen kısmı, mirasçılarca ölen adına verilecek gelir vergisi beyannamesine dahil edilir. (Bu konu hakkında ikinci kısımda detaylı bilgi mevcuttur.)

3.3. Adi Komandit Şirket Hisselinin Mirasçılara İntikali

3.3.1. Komandit Şirkette Mirasçuların Durumu

Komandit ortaklıkta ortaklar arasındaki değişiklikler Ticaret Kanunumuzun 267'nci maddesinde yaptığı yollama ile kollektif ortaklıklara ilişkin hükümlerin uygulanmasını gerekli kılar. TK.'nun 267'nci maddesi şu şekildedir.

“Kollektif şirketlerin infisahına ve tasfiyesine ve ortakların şirketten çıkma ve çıkarılmasına dair olan 185-242'nci maddeler hükümleri komandit şirketlere de tatbik olunur. Şu kadar ki şirket mukavelesinde aksine bir hüküm bulunmadıkça komanditerin ölümü veya vesayet altına alınması şirketin infisahını mucip olmaz.”

Komandite ortağın ölümü kollektif ortağın ölümü ile aynıdır. Komanditer ortağın ölümü halinde ise bazı ayrılıklar mevcuttur. Madde metninden de anlaşılacağı gibi kollektif ortaklığa ilişkin hükümlerin komandit ortaklığa da uygulanacağı belirtildikten sonra komanditer ortağın ölümüne ilişkin bir istisna getirilmiştir. Komanditer ortak öldüğü zaman şirket kendiliğinden infisah etmemektedir. Yeter ki bu konuda ortaklık sözleşmesinde aksi bir hüküm bulunmasın.

Komanditer ortağın ölümü halinde Ticaret Kanunumuzun 255'nci maddesinde *“Ölen bir komanditerin yerine mirasçıları geçer”* hükmüne yer verilmiştir. Bu hükme göre komanditerin ölümü ortaklığın durumunu etkilememekte, komanditerin mirasçıları kendiliğinden ortak sıfatını kazanmaktadır. Mirasçılara ortak olmayı isteyip istemedikleri hususunda (madde lafzından da anlaşıldığı gibi) seçimlik bir hak tanınmamıştır. Mirasçılar ortak olmayı istemedikleri takdirde ortaklıktan ayrılmaları bir çıkma işlemi niteliğinde olduğundan ana sözleşmede aksi bir hüküm mevcut değilse diğer ortakların muvafakatini gerektirir. Yine sözleşmede aksi öngörülmemişse mirasçıların ortaklıktan çıkmasına muvafakat edilmiyorsa mirasçının başvuracağı tek yol mirası reddetmektir.⁴

⁴ Tekinay-Poroy-Çamoğlu, s.198 - İmregün, a.g.e.,s.251

Mirasçının ortaklıktan ayrılmasına diğer ortaklar muvafakat ettikleri takdirde ölene ait olan payı mirasçılar, ölüm anı itibariyle kendilerine düşen hisse değeri olarak alırlar.

Mirasçılar komanditer ortak sıfatı kazandıkları takdirde komanditere ait bütün hak ve borçlar bir bütün olarak kendilerine intikal eder.

3.3.2. Vergileme Açısından Durum

Ortağın ölümü sonucunda bir komandit şirketin komandite veya komanditer hissedarı haline gelen mirasçının vergisel durumu yukarıdaki kollektif şirket hissedarlığının mirasçılara intikali bölümünde anlatıldığı gibidir.

3.4. Hisseli Komandit Şirket Hisselinin Mirasçılara İntikali

3.4.1. Hisseli Komandit Şirkette Mirasçılarının Durum

Hisseli komandit şirket diğer adıyla sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket, uygulamada pek rastlanan bir şirket türü değildir. Bu açıdan konunun sadece genel hatları verilmekle yetinilmiştir.

Sermayesi paylara bölünmüş şirket sınırsız sorumlu komandite ortaklar ile koydukları sermaye ile sorumlu komanditer ortaklardan oluşmaktadır. Adi komandit ortaklıktan farkı, ortaklık sermayesinin anonim ortaklıkta olduğu gibi paylara bölünmüş olması ve bu payların kıymetli evrak niteliğindeki senetlerle temsil edilebilmesidir. Komanditer ortakların maliki oldukları bu paylar anonim ortaklık payları veya pay senetleri gibi devredilebilmektedir. Komandite ortaklar ise, adi komandit ortaklıktaki komandite ortaklardan farklı değildir. Bunların paylarının devri tıpkı adi komandit ortaklıkta olduğu gibidir. Bu ortaklığın anonim ortaklıktan farkı da sınırsız sorumlu olan ve daimi yönetim hakkını elinde tutan komandite ortakların varlığıdır.

Komanditer ortağın payının devri anonim ortaklıklardaki payın devri esaslarına tâbidir. Yani paylar nama veya hamiline yazılı pay senetleri şeklinde olabilir. Komanditer ortağın ölümü halinde mirasçılarının ortak sıfatını kazanması kuruluş sözleşmesinde aksine bir hüküm yoksa kendiliğinden gerçekleşir.

Komandite ortağın vefatı üzerine mirasçılarının ortaklığa kabul edilip edilmemesi adi komandit ortaklıkta komandite ortağın ölümünde olduğu gibidir. Ancak komandite ortağın ölmesi ve payının devri sözleşme değişikliği niteliğinde olduğu için tüm komandite ortakların muvafakati şarttır. Tüm komanditer ortakların muvafakatinin şart olup olmadığı yasa da açıkça belirtilmemiştir. Bu durumda bir

sözleşme değişikliği olduğuna göre genel kuruldaki toplantı ve karar yeter sayılarına göre devre muvafakat gerçekleşir.⁵

3.4.2. Vergileme Açısından Durum

Eshamlı komandit şirketin komandite ortağının ölümü sonucunda komandite ortak sıfatını kazanan mirasçılarının vergisel durumu, kollektif şirket ortağı olan mirasçılar da olduğu gibidir (yukarıdaki ilgili bölüme bakınız).

Komanditer ortağın ölümü sonucunda komanditer ortak sıfatını kazanan mirasçılarının vergisel durumu ise aşağıdaki anonim şirket hissesinin mirasçılara intikali bölümünde anlatıldığı gibidir.

3.5. Limited Şirket Hissedarlığının Mirasçılara İntikali

3.5.1. Limited Şirkette Mirasçılarının Durumu

Türk Ticaret Kanununun 503-556'ncı maddelerinde Limited şirkete ait hükümler yer almaktadır. TTK'nun 520'nci maddesi pay devrini, 521 nci maddesi ise ölüm halinde mirasçılarının ortaklık paylarını düzenlemiştir.

Limited şirket ortağının ölümü halinde mirasçılara kalan ortaklık payı hususu TTK'nun 521'nci maddesinde şu şekilde yer almaktadır:

“Bir payın miras yoluyla veya kârı koca mallarının idaresine ait hükümler gereğince iktisabı için, ortakların muvafakatine lüzum yoktur.

Mukavelede aksine bir şart varsa ortaklar, payı hakikî değeri üzerinden satın alınacak üçüncü bir şahsı göstermedikçe muvafakatten imtina edemezler. İlgililerin muvafakat için şirkete müracaatları tarihinden itibaren bir ay içinde üçüncü şahıs gösterilmediği takdirde muvafakat edilmiş sayılır.”

Bu madde hükmüne göre bir şahsın limited şirket ortaklık payının miras yoluyla, mirasçılar tarafından iktisap edilmesi halinde 520'nci maddede sayılan devir şartlarına gerek olmaksızın payın devri gerçekleşmektedir. Miras bilindiği üzere kanunla veya iradî olarak geçer. Yani kanunî mirasçılar olabileceği gibi murisin vasiyetle tayin ettiği mansup mirasçılar söz konusu olabilir. Hatta muris ölümüne bağlı muayyen mal tasarrufu ile belli bir kişiyi mansup mirasçı tayin etmeksizin kendisine ait limited şirket hissesini bırakmış olabilir. Bütün bu hallerde hep miras yoluyla intikal söz konusu olduğundan prensip olarak diğer ortakların muvafakati aranmaksızın lehine ortaklık payı tasarruf edilen şahıs ortak sıfatını kazanır.

⁵ İmregün, a.g.e.,s.507

Madde metninden de anlaşılacağı gibi ana sözleşmede mirasçılarının ortaklığa alınmasına ilişkin bazı şartlar ileri sürülmüş veya ortakların muvafakati aranmış olabilir. Bu durumda mirasçılarının ortak sıfatını kazanabilmeleri için gerekli şartın sağlanması veya ortakların muvafakat etmesi gerekir. Muvafakatin ise, hangi yeter sayıyla alınacağı kanunda belli edilmemiştir. TTK'nun 520'nci maddesinde pay iktisabı için diğer ortakların ¼ muvafakatini öngören hükmün miras yoluyla intikal ile ortaklık sıfatını kazanan mirasçıya uygulanması haklı olarak kabul görmemektedir.⁶ Ortakların muvafakat etmemeleri için gerekli olan karar nisabı, TTK'nun 536'ncı maddesinde düzenlenen ödenmiş esas sermayenin yarısından fazlasını temsil eden ortakların oy vermelerine bağlanması kabul edilmektedir.⁷

Ana sözleşmede mirasçılarının ortak olmasına ilişkin bazı kayıtlamaların mevcut olduğu ve ortakların da bu duruma muvafakat etmediği hallerde bir şartı yerine getirmeleri gerekmektedir. Bu şart ölen şahsın hisselerini satın alacak üçüncü bir şahsın gösterilmesidir. Bu şahıs mirasçılarının muvafakat için başvurdukları tarihten itibaren bir ay içinde gösterilmek zorundadır. Yani mirasçılarının ortak olmasını istemeyen diğer ortaklar kendilerine uygun yeni bir ortağı bulmaları veya içlerinden birisinin bu payı almaya talip olması gerekir. Yeni ortağın bir ay içinde bulunması zorunludur. Şahsın sadece bulunması ve gösterilmesi yeterli değildir. Payı, gerçek değeri üzerinden satın almaya talip olması ve taahhüt altına girmesi de beklenir.⁸

Payın değerinin ne olması gerektiği ise ihtilâf konusu olması muhtemel bir durumdur. Üçüncü şahsın vereceği bedel veya eski ortakların ölen ortağın payı için teklif ettikleri değer muhtemel bir anlaşmazlığı beraberinde getirebilir. Bu takdirde mirasçılar mahkemeye müracaat ederek ölen kişiye ait hisse değerinin tespitini isteyebileceklerdir.

Yukarıdaki açıklamalarımızdan anlaşılacağı üzere çoğu halde mirasçılar ölene ait limited şirket hissedarlığı nedeniyle otomatik olarak limited şirket hissedarı olmaktadır. Bu hissedarlık bir servet unsuru ve kâr payı kaynağı olmak yanında hissedara bazı sorumluluklar getirebilir.

Mirasçılarının limited şirkette ortak olarak kalmak istememeleri halinde hisse paylarının devri TK'nun 520 nci maddesi hükümlerine tâbi olarak gerçekleştirilir. Yani bir payın devri için, devrin şirkete bildirilmesi, pay defterine kaydedilmesi ve ortaklardan en az dörtte üçünün devre muvafakat etmesi ve bunların esas sermayenin en az dörtte üçüne sahip olması şarttır. Bu şartlar mevcut ise mirasçılar paylarını üçüncü bir şahsa veya mevcut ortaklardan birine devredebilirler.

⁶ Göç Diğdem, "Limited Şirkette Payın Miras ve Kârı Koca Mallarının İdaresi Hallerinde İntikali" Yaklaşım Dergisi, Sayı:57, Eylül 1997, s.102

⁷ Göç Diğdem, a.g.m., s.104

⁸ Göç Diğdem, a.g.m., s.103

3.5.2. Vergileme Açısından Durum

Veraset ve intikal vergisine ilişkin açıklamalarımızdan hatırlanacağı üzere limited şirket ortağının ölümü halinde mirasçılara intikal eden servetin esham olarak değerlendirilemeyeceği, intikal eden servetin ticarî sermaye olarak değerlendirilmesi gerektiğini ifade etmiştik. Bu kabulün sonucu olarak mirasçılara intikal eden limited şirket payı, hisse senedi olarak mütalâa edilmez ve buna göre işleme tâbi tutulmaz.

Miras yoluyla limited şirket hissedarı hale gelen kimselerin, limited şirketçe dağıtılan kâr payları karşısındaki durumu diğer limited şirket ortaklarından farklı değildir. Mirasçının limited şirket ortağı haline gelmesinden sonra yapılan kâr payı dağıtımlarında, mirasçının eline geçen kâr payının, GVK'nun ilgili hükümleri uyarınca (belli hadler aşılma kaydıyla) yarısı beyan olunur. Tâbiyatıyla mirasçıya ödenecek kâr payı ölümden önceki sürelerle ait, hatta daha önceki yıllara ait olabilir. Limited şirket ortağı ölmüş olsa dahi şirket kârı yine yıllık olarak limited şirket tarafından tespit olunur. (limited şirkette ölüm tarihi itibarıyla bilanço çıkarılması dolayısıyla bu tarihe kadar olan kârın tespiti sadece mirasçıya intikal eden servet değerinin veraset ve intikal vergisi açısından tespitine yönelik olup, kurumlar vergisi açısından vergi hesap dönemlerini etkilemez.)

3.6. Anonim Şirket Hisselerinin Mirasçılara İntikali

3.6.1. Anonim Şirkette Mirasçılarının Durumu

Bir anonim şirket ortağının ölmesi halinde, kendisine ait hisseler mirası reddetmemiş mirasçılara geçer. Mirasın kanunla intikal etmesi sebebiyle mirasçılar kendiliğinden şirkete ortak olurlar. Kanunda açık hüküm olmamakla beraber diğer ortakların muvafakatine ihtiyaç yoktur. Yeter ki ana sözleşmede aksi öngörülmemiş olsun. Mirasçılarının anonim şirkete kendiliğinden ortak olmalarını, Ticaret Kanunumuzun payların devrine ilişkin hükümlerine bakarak yorumlamak gerekir.

Bir A.Ş. hissesinin devri, şayet hisse senedi hamiline ise, teslim ile gerçekleşir.(TK.m.415) Hisse senedi nama yazılı ise, ana sözleşmede aksine hüküm olmadıkça devredilebilir. Bu hisselerin devri teslim ve şirket pay defterine kayıt ile hüküm ifade eder. Şayet şirket bünyesinde bastırılmış hisse senedi söz konusu değilse, ilmühaber denilen ve nama yazılı hisse senetlerinin yerini tutmak üzere ihdas edilmiş olan belgelerle temsil edilir. Bunların devri nama yazılı hisse senetlerinin devrine ilişkin hükümlere tâbidir.(T.K.m.411)

Anonim şirket hisselerinin devri hususunda TK.'nın 418 inci maddesinde şu hükümler yer almaktadır:

“Şirket, devir keyfiyetini esas mukavelede derpiş olunan sebeplerden dolayı pay defterine kayıttan imtina edebilir.

Sebeup gösterilmeksizin dahi kayıttan imtina olunabileceği şartının esas mukaveleye konması caizdir.

Hisse senedi karşılığının tamamen ödenmemiş olması halinde şirket teminat talep ve teminat gösterilmediği takdirde kayıttan imtina edebilir.

Hisse senetleri, miras, kârı koca mallarının idaresine ait hükümler veya cebri icra yoluyla iktisap edilmiş ise teminat istenemeyeceği gibi kayıttan imtina olunamaz. Şu kadar ki idare meclisi azaları veya ortaklar bu hisseleri borsa rayici bulunmadığı takdirde kayıt için müracaat tarihindeki hakikî değeri üzerinden almaya talip oldukları takdirde kayıttan imtina olunabilir.”

Ana sözleşmede devir işlemini engelleyen hükümlerin konulabileceğini düzenleyen bu madde hükmünde bir istisna yer almaktadır. Hisse senetlerinin miras yoluyla geçişinde kayıttan imtina edilemeyeceği yani mirasçılarının intikal eden hisselerine sahip olmasını engelleyen hükümlerin ana sözleşmede yer alamayacağı düzenlenmiştir. Ana sözleşmeye böyle bir hükmün konulamamasına karşılık yönetim kurulu üyelerinin veya ortakların, hisse senetlerinin varsa borsa rayicinden, borsa rayici yoksa mirasçılarının müracaat tarihindeki gerçek değeri üzerinden alabilecekleri düzenlenmiştir. Bu durumda mirasçılara intikal eden hisseleri, diğer ortakların satın almak istemeleri halinde mirasçılara hisse senetlerinin gerçek değerini ödemek durumundadırlar.

Pay sahiplerinin sayısının beşten aşacağı düşmesi ortaklığı infisah ettiren bir sebeptir. (TK. m.434/4) Ancak bilindiği gibi mirası reddetmemiş mirasçılar murisin hisselerine sahip olacakları için kendiliğinden ortak sıfatını kazanırlar ve şirketin infisahı söz konusu olmaz. Şayet mirasçılar mirası reddetmişlerse, murise ait pay terekenin idaresi hükümlerine göre ilgili idareye devrolunur. Bu takdirde ortak sayısı beşin altına düşüyorsa şirket müfesiha hale gelir. Mirasçı yoksa mirasçılara ait pay devlete kalır.

Ölen AŞ. ortağı, AŞ.'nin yönetim kurulunda yer almamışsa mirasçılarının sorumluluğu ellerine geçen hisselerle sınırlıdır. Diğer bir ifadeyle anonim şirketin gerek vergi borçları gerekse piyasaya olan borçları sadece AŞ. nezdinde takip edilebilir, AŞ.'den tahsil edilemeyen alacaklar için mirasçı ortakların malvarlığına gidilemez.

Ölen kişi AŞ. yönetim kurulu üyeliği yapmışsa yönetimde kaldığı sürelerle ait olarak var olan sorumluluğu çerçevesinde ölümden önce kendi nezdinde başlamış olan veya ölümden sonra kendi dönemi ile ilgili başlatılacak olan takibata,

mirasçılarının ölenin borçları ile ilgili genel sorumlulukları uyarınca mirasçılar muhatap alınabilir.

3.6.2. Vergileme Açısından Durum

Ölüm sonucu AŞ. hissedarı haline gelen mirasçı bu hissedarlık devam ettiği sürece dikkate alması gereken tek vergisel özellik mirasçı ortağa ödenen kâr paylarının beyanına yönelik olup bu konu yukarıdaki limited şirket hissedarlığında anlatıldığı gibidir.

Uygulamada anonim ortaklık hissedarlığı genellikle hisse senedi ile temsil edilmemektedir. Ancak bunun vergileme açısından herhangi bir öneminin olmadığını da belirtmek gerekir:

“..... çünkü Türk Ticaret Hukukunda sermaye şirketlerinde ortaklık paylarının muvakkat ilmühabere bağlanmış olmasıyla bağlanmamış olması arasında tedavül kabiliyeti dışında bir fark olmadığı, dolayısıyla her halükârda menkul kıymet niteliğine haiz olduğunun kabul edildiği bu itibarla ...cezalı gelir vergisinin terkinine karar verilmiştir.....”

3.7. Kooperatif Hissedarlığının Mirasçılara İntikali

3.7.1. Kooperatiflerde Mirasçılarının Durumu

1163 sayılı Kooperatifler Kanunu'nun (R.G.10.5.1969-13195) 14 üncü maddesinde:

“Ortağın ölümü ile birlikte ortaklık sıfatı sona erer.

Ana sözleşmede gösterilen şartlarla ölen ortağın mirasçılarının kooperatife ortak kalmaları sağlanabilir.” hükmü yer almaktadır.

Ölen kooperatif üyesinin kooperatifteki hissesinin mirasçılara intikal edip etmeyeceğine ilişkin aşağıya aldığımız Yargıtay kararı⁹ yeterince açıklayıcı olduğundan başkaca bir izaha yer verilmemiştir:

“.....

Davacılar vekili, davalı kooperatifin üyesi olan müvekkillerinin murisi (A) nın ölümünden sonra üyelik yükümlülüklerinin müvekkilince yerine getirilmesine rağmen, mirasçılarının genel kurullara çağrılmadığını, kuraya dahil edilmediklerini,

⁹ Yg. 11. D.15.9.1997-E:1997/5276 K:1997/5714

yasal prosedüre uyulmadan ihraç kararı verilmiş bulunduğunu ileri sürerek, ihraç kararının iptalini talep ve dava etmiştir.

Davalı vekili, murisin ölümünden sonra, davacıların çekilen ihtarlara rağmen üyelik yükümlülüklerini yerine getirmediklerinden üyeliğin düşmüş olduğunu savunarak davanın reddini istemiştir.

Mahkemece toplanan delillere ve dosya kapsamına göre, davacıların murisinin üyeliğine son verildiğine dair alınmış bir karar bulunmadığı, mirasçılara çekilen ihtarların da üyelikten çıkarılmaya yönelik kararlar olmadığı, davanın da üyeliğin tespiti veya murazanın önlenmesi davası niteliğinde de olmayıp, henüz davanın konusunun da bulunmadığı gerekçesiyle davanın reddine karar verilmiştir.

Kararı davacılar vekili temyiz etmiştir.

Davacı kooperatif ortağı olan ve davacıların murisi (A) nın, dosyada mevcut veraset ilâmına göre 1985 yılında öldüğü taraflar arasında tartışmasızdır. Kooperatifler Yasası'nın 14 üncü maddesine göre, ortağın ölümü ile ortaklık sıfatı sona erer. Ancak, ana sözleşmede ölen ortağın mirasçılarının kooperatifte ortak olarak kalmalarının sağlanabileceği hükme bağlanmıştır. Buna paralel olarak da davalı kooperatife ait ana sözleşmenin 16 ncı maddesinde ölen ortak için kooperatif yönetiminin nasıl hareket edeceği düzenlenmiş bulunmaktadır. Davalı kooperatif yönetim kurulu, murisin ölümünden sonra 22.11.1998 tarihinde ortak (A) nın ortaklığının düşürülmesine karar verilmiştir. Ölen ortak hakkında ihraç kararı verilemez. Ortağın 16 ncı maddesine göre işlem yapması gerekmektedir. Bu durumda mahkemece davalı kooperatiften bu konudaki belgeleri istenilerek, davacıların talepleri konusunda bir karar verilmesi gerekirken, yazılı şekilde davanın reddi doğru değildir.

Yukarıda açıklanan nedenlerle davacılar vekilinin temyiz itirazlarının kabulü ile kararın bozulmasına oybirliği ile karar verildi.”

3.7.2. Vergileme Açısından Durum

Şayet ölen kooperatif ortağının mirasçıları ortaklığa devam etmek arzusunda ise ve ortaklığa kabul edildikleri takdirde normal olarak herhangi bir vergilemeye maruz kalmazlar. Başka bir anlatımla, miras yoluyla kooperatif hissedarı olan kişilerin, kooperatif hissesini bir üyenin hissesini devralmak suretiyle kooperatif üyesi olmuş kişilerden hiç bir farkı yoktur.

Mirasçılar ortaklıkta kalmak istemiyor veya ortaklığa kabul edilmiyorlar ise, kooperatiften çıkma söz konusu olur. Bu durumda mirasçıların kooperatif varlığı üzerindeki hakları ana sözleşmeye göre tespit olunur. Bu haklar yedek akçeler

hariç olmak üzere ortağın ayrıldığı yıl bilançosuna göre hesaplanmaktadır.
(KOOP.K. m.17)

4. MURİSTEN KALAN SERBEST MESLEK İŞLETMESİNİN MİRASÇILARA İNTİKALİ

Murisin sağılığında serbest meslek erbabı olması ve bu çerçevede faaliyet gösteren işletmesinin mirasçılara intikal etmesi halinde mirasçılarının bu işe devam edebilmeleri genellikle mümkün olmaz. Çünkü serbest meslek faaliyeti belli bir konuda ihtisas sahibi kimselerin meslekî faaliyetlerini sürdürmesi şeklinde gerçekleşir. Nitekim Gelir Vergisi Kanunu açısından serbest meslek faaliyeti ayrı bir gelir unsuru olarak tanımlanmış ve bu tanımda faaliyetin niteliği açıkça ortaya konmuştur:

“ Madde 65-

Serbest meslek faaliyeti; sermayeden ziyade şahsî mesaiye, ilmi veya meslekî bilgiye, veya ihtisasa dayanan ve ticarî mahiyette olmayan işlerin işverene tâbi olmaksızın şahsî sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır.”

Mirasçının aynı meslekten olması ve murisin faaliyetine devam etmek arzusu ile işletmeyi kayıtlı değerleriyle aynen devir alması halinde GVK'nun 81/1'nci maddesindeki istisnanın da uygulanabilmesi gerekir. Çünkü her ne kadar 81/1 inci maddede “ferdî bir işletmenin sahibinin ölümü” ibaresi kullanılmış ve bu ibare ferdî ticarî işletmeyi çağrıştırmaktaysa da serbest meslek işletmesinde de kazanç oluşumu ve vergisel yapı ferdî ticarî işletmeler büyük benzerlik arz etmektedir. Kanun koyucunun işletme bütünlüğünün bozulmamasını amaçlayan istisna hükmü, serbest meslek faaliyeti açısından da geçerli olmalıdır. Bu sebeple faaliyetin niteliğinin ne olduğunun fazla önemi olmamalıdır. Hatta mirasçılarının muris ile aynı meslekten olmamaları ve işin devamı amacıyla meslekten olan kimselerle ortaklık yapmak suretiyle faaliyete devam edilmesi halinde dahi istisnanın uygulanabileceği düşünülmektedir.¹⁰

Şayet mirasçılardan biri veya birkaçı miras kalan meslekî işletmeyi sürdürmek isterlerse vergisel açıdan ne yapılması gerektiği hakkında yukarıdaki 2.1. no.lu bölümde yapılan açıklamaların göz önüne alınması gerektiği kanaatindeyiz.

5. MURİSTEN KALAN ZİRAİ İŞLETMENİN MİRASÇILARA İNTİKALİ

Ziraî kazanç GVK'nun 52 ve müteakip maddelerinde düzenlenmiştir. Bu hükümlere göre her türlü ziraî faaliyetten doğan kazanç ziraî kazançtır. Ancak sınıai büyüklükte bir organizasyon bünyesinde mahsullerin işlenmesi ziraî faaliyet

¹⁰ Tarakçı, a.g.e.,s.331

sayılmadığı gibi, kollektif şirket ortakları ile, adi ve hisseli komandit şirketlerin komandite ortaklarının şirket kârından aldıkları paylar ziraî faaliyetten elde ediliyor olsa bile şahsî ticarî kazanç hükmündedir.

4369 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanununda yer alan götürü usul kaldırıldığından ziraî kazançlar belirli büyüklükleri aştıkları takdirde (GVK m.54) gerçek usule göre ve bu büyüklüklerin altında kalan ziraî işletmelerin gelirleri ise stopaj yoluyla vergilendirilmeye başlanmıştır. Gerçek usulde vergilendirilen çiftçiler ise, ister bilanço usulüne göre isterlerse işletme hesabı esasına göre defter tutabilmektedirler.

Ferdî bir ziraî işletme sahibinin ölümü ve mirasçılarının ziraî faaliyete devam etmek istemeleri halinde, ziraî işletme gerçek usule tâbi ise mirasçılarının işletmedeki değerleri aynen kabul ve faaliyeti sürdürmeleri gerekir.

Kazancı tevkif suretiyle vergilendirilen çiftçinin ziraî işletmesi, yine çiftçilik yapan ve murisin velâyeti altında bulunmayan mirasçılarında kalmış ve mirasçılar da gerçek usulde vergilendiriliyorsa intikal eden ziraî işletmenin de gerçek usule dönmesi gerekir. Öte yandan mirasçılarının da tevkif suretiyle vergilendirilmesi söz konusu ise bu takdirde kalan ziraî işletme ile kendilerine ait ziraî işletmenin büyüklükleri toplanarak 54'üncü maddede yazılı büyüklüklerin dikkate alınmak suretiyle gerçek usule geçişin zorunlu olup olmadığına bakılmalıdır. Her iki işletme büyüklüğü ölçüsünün toplamı gerçek usulü zorunlu kılıyor ise, müteakip vergilendirme döneminden itibaren gerçek usulde mükellefiyet tesisi gerekir.

Zirai işletme tevkif yoluyla vergileniyor ise ve mirasçılar da işe devam etmeyecekler ise vergisel açıdan yapılacak herhangi bir asli yükümlülük söz konusu değildir. Şayet zirai kazanç bilanço esasında tespit ediliyorsa mirasçılara intikal eden işletmenin elden çıkarılması zirai kazancın devamı niteliğinde olup, zirai kazançlarla ilgili hükümlerin dikkate alınmasını gerektirir.

6. BASİT USULE TÂBİ MURİSİN İŞLETMESİNİN İNTİKALİ

Basit usule tâbi mükellefin ölümü ile birlikte mirasçılarının işe devam etmek istemeleri ve işletmeyi aynen devralmaları halinde GVK'nun 81/1 maddesi devreye girerek intikalden doğabilecek gelir vergisini önler. Çünkü bilindiği gibi basit usule tâbi mükellefin elde ettiği kazanç ticarî kazançtır.

Basit usule tâbi olmanın genel şartlarını düzenleyen GVK'nun 47/1 inci maddesinde kendi işinde bilfiil çalışmak veya bulunmak şartı mevcuttur. Maddenin devamında parantez içi hükümde "... Ölüm halinde iş sahibinin dul eşi veya küçük çocukları namına işe devam olunduğu takdirde, bunların bilfiil işin başında bulunup bulunmamasına bakılmaz." hükmü yer almaktadır. Buradan da anlaşıldığı gibi işin başında bilfiil bulunma şartı, ölüm halinde genel şart ihlali anlamına gelmemektedir. Elbette işe devam etmek istek ve niyetinde olan

mirasçuların ticarî, ziraî veya meslekî faaliyetleri dolayısıyla gerçek usulde Gelir Vergisine tâbi olmaması ve GVK'nun 51 inci maddesinde yer alan işlerle işğal etmiyor olmaları gerekir.

Basit usule tâbi mükellefin kazancı, bir hesap dönemi içinde elde edilen hâsılat ile giderler ve satılan malların alış bedelleri arasındaki müspet farktır. Buna göre mirasçuların işletmeyi devraldıkları tarihten hesap dönemi (takvim yılı) sonuna kadar olan süreç içinde elde ettikleri müspet fark beyan edilerek vergilenir. İşletmeye devam etmek istemeyen mirasçuların işletme unsurlarını elden çıkarması daha önce yapmış olduğumuz açıklamalar çerçevesinde ticari kazanç olarak kabul edilir.

7.İNŞAAT ONARIM VE TAAHHÜDE BAĞLI İŞLER YAPMAKTA OLAN KİŞİNİN ÖLÜMÜ HALİNDE BU İŞLERİN AKİBETİ

Muris tarafından üstlenilmiş olup, ölüm tarihi itibarıyla devam etmekte bulunan taahhüde bağlı yani sözleşme uyarınca tamamlanması gereği bulunan işlerin mevcudiyeti, bu işlerin akıbeti konusunu gündeme getirmektedir. Söz konusu işler ağırlıklı olarak inşaat ve onarma işleri olup bu işlerin de çoğunluğu birden fazla yıla sirayet eder niteliktedir.

Gelir Vergisi Kanununun 42'nci maddesinin birinci fıkrası şu şekildedir:

“Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinde kâr ve zarar işin bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak, mezkur yıl beyannamesinde gösterilir.”

Şahsen gelir vergisi mükellefi olan bir müteahhidin ölümü halinde, işlerin ikmal edildiği yani tamamlandığı hallerde beyanname, işin bittiği yılı takip eden yılın Mart ayında verilir. İşin bitmesi ise aynı Kanunun 44'ncü maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre geçici ve kesin kabul usulüne tâbi olan hallerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın düzenlendiği tarih, diğer hallerde ise işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarih olarak kabul edilmiştir.

Bayındırlık İşleri Genel Şartnamesinin 49'uncu maddesi (R.G. 9.10.1984-18540) *“Müteahhidin ölümü halinde iş tasfiye edilir. Yapılmış işlerin 47'nci maddeye göre kesin hesabı çıkarılarak müteahhidin kesin teminatı ve varsa diğer alacakları mirasçulara verilir. Ancak idare, istekli olan mirasçılardan yeterli gördüklerine ölüm tarihinden başlamak üzere otuz gün içinde kesin teminat vermeleri şartıyla sözleşmeyi devredebilir.”* şeklindedir.

Mirasçular ölen müteahhit yerine işe devam etmek isteyebilirler veya istemeyebilirler. Mirasçular işe devam etmek istemedikleri takdirde gerek işin bitimi

ve işveren açısından gerekse vergisel açıdan herhangi bir tereddüt doğmaz. Yukarıda ifade edildiği gibi o tarihe kadar olan hakediş ve varsa murisin alacağı mirasçılara ödenir. Mirasçılar da ölüm tarihi itibarıyla düzenleyecekleri bilanço ile kendilerine müteahhidin kâr veya zararını yukarıda açıklanan Gelir Vergisi Kanunu hükümleri çerçevesinde beyan ederler.

Mirasçıların işe devam etmek istemeleri halinde İdarenin yeterli görmesi veya iş resmî değil ise (sözleşmede aksine bir hüküm olmadıkça) karşı tarafın da kabulü ile mirasçılar işe devam edebileceklerdir. Mirasçıların işe devam etmeleri halinde, ölen müteahhidin takvim yılı başından ölüm tarihine kadar olan kazancının, ölüm sebebiyle beyan edilmesi veya mirasçıların işe devam etmeleri sebebiyle iş bitiminde beyannamenin verilmesi hususu her zaman için tartışmalı olmuştur.

Yıllara sari inşaat ve onarım işlerinde müteahhidin ölümüyle birlikte işin bitip bitmediği hakkında iki ayrı görüş mevcuttur. Birinci görüşe göre müteahhidin ölüm tarihi işin bitim tarihidir. İkinci görüş ise mirasçılar tarafından işin bitirildiği tarih işin bitim tarihidir. Her iki görüşü de destekleyen İdari görüş ve yargı kararları mevcuttur.¹¹ Bu görüşlerin dikkate alınması gerekmele birlikte, 21.1.1991 tarih ve 282/2 sayılı Hesap Uzmanları Danışma Komisyonu kararının da konuya getirmiş olduğu açıklığın göz önünde bulundurulması gerekir:

“ Kâr ve zararın ölen yükümlü yönünden işin bitimini ifade eden ölüm tarihi itibarıyla tespit edilip varisler tarafından muris adına verilecek gelir vergisi beyannamesi ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 92. Maddesi uyarınca 4 ay içerisinde beyan edilmesi gerekir.

Gelir Vergisinin konusunu gerçek kişilerin elde ettiği kazanç ve iratlar teşkil etmekte olup, verginin mükellefi gerçek kişilerdir. Belli bir faaliyetin vergilendirilmesi gibi bir durum yoktur. Aynı zamanda belli bir ortaklığın vergilendirilmesi de söz konusu değildir. Ferdî veya ortaklık olarak bir faaliyetin kaynağını teşkil eden kişilerin gelirleri, aldıkları paylar oranında vergilendirilir. Diğer bir ifade ile gelir vergisinin vergilendirme mantığında işte bütünlük veya ortaklıkta bütünlük değil, şahısta bütünlük vardır. Durum böyle olunca işin bitimi veya kazancın tespiti gibi hususların mükellef şahıs esas alınarak ve onun için tespiti gerekir. Gelirin şahsiliği ilkesi bunu gerektirir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 42'nci maddesinde birden fazla yıla sirayet eden inşaat ve onarma işlerinde kâr ve zararın işin bittiği yıl tespit edilip tamamının o yılın geliri sayılarak, mezkur yıl beyannamesine dahil edileceği hükmü vardır. Söz

¹¹ Daha Ayrıntılı Bilgi İçin Bkz: Kalkan Süleyman-Sargın Osman, “Birden Fazla Takvim Yılına Sirayet Eden İnşaat ve Onarma İşlerinde İş Devam Ederken Müteahhidin Ölümü ve Varislerle İşe Devam Edilmesi Halinde Vergilendirme” Vergi Dünyası Dergisi, Temmuz 1997, S.191 - Kaya Ömer-Gedik Birgül, “Yıllara Sari İnşaat ve Onarma İşlerinde Vergileme ve Özellik Arzeden Hususlar” Vergi Dünyası Dergisi, Mayıs 1998, S.201, s. 100

konusu madde hükmü mükellefin faaliyetine normal olarak devam ettiği olağan durumlar için getirilmiş bir kazanç tespit şeklidir. Konuya bu açıdan bakıldığında 42'nci madde hükmünün ancak, mükellef müteahhidin ticarî faaliyeti ile bağlantısının devam ettiği durumlarda uygulanma şansı olabilir.

VUK'nun 164'üncü maddesine göre, ölüm işi bırakma hükmündedir. Gelir Vergisi Kanunu'nun 92'nci maddesinde ölüm halinde, ölüm tarihinden itibaren 4 ay içerisinde Gelir Vergisi Beyannamesinin verileceği hükme bağlanmıştır. Takvim yılı başından ölüm tarihine kadar olan kıst dönem, yıl içinde ölen kişi için vergilendirme dönemidir. Verilen beyannameye kıst dönem itibarıyla hesap kesilip ölen şahıs için, o tarihe kadar elde edilen kâr hesaplanmaktadır. Mükellef müteahhidin yıl içinde ölmesi ve varislerin işe devam etmek istememeleri halinde, ölüm tarihi itibarıyla hesaplar kesilip, henüz devam eden inşaatlara ilişkin kâr veya zararın tespit edilerek beyannameye dahil edilmesi gerekecektir."

Yukarıda metnini verdiğimiz HUK Danışma Komisyonu kararının sonunda, varislerin işe devam etmemeleri hali ifade edilmekle beraber kararın içeriği, varislerin işe devamı halinde işin ölüm nedeniyle iki parçaya bölündüğü, ilk parça olan ölüm tarihine kadar ki kısma ait istihkaklar ile bu istihkaklara ilişkin maliyetlerin (karın veya zararın) ölen adına verilecek beyanname ile mirasçılar tarafından beyan olunması gereğini ifade etmektedir. Mirasçılar işe devam ettikleri takdirde, işin mirasçılar açısından başlama tarihi ölüm tarihi olacaktır.

Karardaki bu anlayış bize göre de doğrudur. Başka bir anlatımla mirasçılar işi devam ettirecek olsalar bile, ölen adına verecekleri beyannameye ekleyecekleri bilanço ve gelir tablosunu tanzim ederken, ölüm tarihine kadar olan istihkakları ve maliyetleri bilançoda değil, gelir tablosunda göstermeleri böylelikle işin ölüm tarihine kadar olan kısmının kâr veya zararının ölen adına beyan etmeleri gerekir. Tâbiyatıyla bunun için son istihkak tarihinden ölüm tarihine kadar olan süreyi kapsayan bir istihkakın yapılması icap eder.

8. İNTİKAL NEDENİYLE ORTAYA ÇIKAN DİĞER VERGİLER

İvazsız intikalde ortaya çıkan ana vergi veraset ve intikal vergisi olup kitabımızın birinci kısmında anlatılmıştır.

Mirasçılarının ölenin vergi borçlarından ve diğer borçlarından sorumlu olmaları sebebiyle ölen adına ödenmesi gereken vergiler de üçüncü kısımda izah edilmiştir.

Mal intikali nedeniyle doğacak vergilerin ivazsız intikal haline ilişkin özellikler ise aşağıda açıklanmıştır.

8.1. Katma Değer Vergisi

Bilindiği üzere KDV, mallar açısından mülkiyet geçişini konu almakla birlikte bu verginin doğabilmesi için mülkiyet geçişine konu olan malın ticarî, sınai, ziraî faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde teslim edilmiş olması gerekir. Hâlbuki ivazsız intikal genellikle şahsî mamelekin mirasçılara intikali veya hibe edilmesi şeklinde cereyan eder ve bu intikaller KDV doğurmaz.

Ancak ivazsız da olsa intikale konu mal bir KDV mükellefinin bu mükellefiyet kapsamında işletmesine dahil bulunan mal ise, prensip olarak KDV doğar. (Teslimin ivazsız oluşu KDV'yi önlemez. Ancak ivazsız intikal KDVK'nun 17 nci maddesindeki 2/b bendine göre bu maddede belirtilen kurum ve kuruluşlara yönelik olduğu takdirde söz konusu intikal (bağış) KDV'den müstesnadır fakat bu malla ilgili yüklenilen KDV indirilmez, daha önce indirilmiş ise iptal olunur.)

8.1.1. Mirasçıların Faaliyete Devam Etmesi Halinde Katma Değer Vergisi:

Mirasçıların Tümünün İşe Devam Etmeleri Halinde KDV:

KDVK'nun 17/4-c maddesinde düzenlenen istisna GVK'nun 81 maddesindeki istisna şartına bağlanmıştır. Buna göre 81'nci madde kapsamında ferdî bir işletme sahibinin ölümü ile mirasçılar tarafından işletmenin faaliyetine devam olunması yani değer artış kazancı istisnasının sağlanması halinde KDV açısından da vergileme söz konusu olmaz. Elbette yukarıdaki bölümlerde izah edildiği gibi bu istisnanın uygulanabilmesi için intikal eden malların kayıtlı değerleriyle aynen devir alınması gerekmektedir.

Faaliyete mirasçılar tarafından devam edilmesi halinde mirasçılar sadece ay başından ölüm tarihine kadar olan süre içinde oluşan normal işlemlerle ilgili olarak KDV beyannamesi hazırlayıp verirler. Bu beyannamede murisin işletmesinde yer alan indirilebilir KDV ile devreden KDV'yi dikkate alabilirler.

Nitekim Maliye Bakanlığınca verilen bir muktezada¹² da aynı görüş hakimdir:

“...

Muristen intikal eden ticarî işletmenin bütün varislerce kayıtlı değerleriyle aynen devir alınarak faaliyete devam edilmesi halinde bu devir işlemi nedeniyle değer artış kazancı ve katma değer vergisi hesaplanmayacaktır. Öte yandan muris adına verilen son katma değer vergisi beyannamesinde sonraki döneme devreden katma değer vergisi olarak beyan edilen bir vergi bulunması halinde bu vergi, yürütülen ticarî faaliyet nedeniyle hesaplanan vergiden indirim konusu yapılabilecektir”.

¹² M.B. Muk. 11.3.1993 - 16520

Mirasa ilişkin bölümdeki izahlardan da hatırlanacağı üzere, ferdî bir işletme sahibinin ölümü halinde mirasçılar birden fazla sayıda ise iştirak halinde mülkiyet şeklinde malları iktisap ederler. Ferdî bir işletmenin birden fazla mirasçıya intikal etmesi halinde ferdî işletme adi ortaklık şekline dönüşmektedir. Adi ortaklıklar KDV açısından ayrı bir vergi süjesi olduğundan, mirasçılar tarafından adi ortaklık halinde işletilmeye devam olunur ve işletme için ölüm tarihinden itibaren ve yeni bir hesap numarası ile KDV beyannamesi verilmeye başlanır.

Mirasçılardan bazılarının işe devam etmeleri halinde KDV:

Mirasçılardan biri veya bir kaçının, miras kalan ferdî işletmedeki paylarını (ortaklık hisselerini) diğer mirasçılara yahut üçüncü kişilere devretmesi istisnayı etkilemez. Ölüm tarihi itibarıyla yapılacak olan hisse devirleri dolayısıyla işletmeyi devam ettirecek olan mirasçı sayısı bire düşmesi dahi bize göre KDV istisnasına engel değildir.¹³

Bakanlığın görüşü ise şu ifadelerden¹⁴ anlaşılmaktadır:

- b) *Muristen intikal eden ticarî işletmenin faaliyetine mirasçılardan bir veya birkaçı tarafından devam edilmesi halinde ;*
- i- *Murisin ölüm tarihi ile varislerden bir veya birkaçının mükellefiyet tesis ettirdiği tarih arasındaki dönemde mirasçılarca faaliyette bulunmuş ise, mirasçıların adi ortaklık halinde faaliyet gösterdiğinin kabulü gerekir.*

Bu durumda, adi ortaklık halinde, faaliyet gösterilmekte iken bir kısım mirasçıların ortaklıktaki hisselerini diğer varislere veya başka şahıslara satmaları halinde bu satıştan elde edilen kazancın ticarî kazanç olarak vergilendirilmesi gerekmektedir.

Adi ortaklık halinde faaliyet gösterilmekte iken ortaklardan bazılarının hisselerini ortaklık sona ermeyecek şekilde diğer ortaklara veya başka şahıslara satmaları halinde bu devir işlemi Katma Değer Vergisine tâbi olmayacaktır. Ancak, adi ortaklığın ferdî işletmeye dönüşmesini doğuran hisse devirleri katma değer vergisine tâbi olup, ortaklık tarafından faaliyete devam ederek ortağa kesilecek faturada ayrıca katma değer vergisi hesaplanacak ve beyan edilecektir.

- ii- *Murisin ölüm tarihi ile mirasçılardan biri veya birkaçı söz konusu işletmeyi kendi adlarına işletmeye başladıkları tarih arasında mirasçılarca faaliyette bulunulmamış ise ölüm tarihi itibarıyla faaliyetin sona erdiğinin kabul edilmesi ve faaliyeti duran işletmeye ait malların intikalinde katma değer vergisi*

¹³ Maç Mehmet, KDV Uygulaması 3. Baskı, Denet Yayıncılık, İstanbul 1995, s.17.14

¹⁴ M.B. Muk. 11.3.1993 -16520

uygulanmaması gerekir. Bu durumda her mirasçının işletmedeki hissesinin, faaliyete devam edecek mirasçı veya mirasçılara devretmelerinden elde edilecek kazancın değer artış kazancı olarak vergilendirilmesi gerekmektedir.

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

İkiden fazla ortağı bulunan ortaklıklarda ortağın birinin ölümü ile mirasçıların işe devam etmek istememeleri halinde kendi paylarını diğer ortaklara devrettiklerinde diğer ortaklar işe aynen devam ettikleri için KDV hesaplanmaz.

İstisna hükmü sadece işletme sahibinin ölümü halinde geçerlidir. İşletme sahibi hayatta iken işletmesinin tamamını veya bir kısım hissesini mirasçısına yahut üçüncü kişilere bağışlaması, bu suretle komple el değiştiren yahut adi ortaklık haline gelen işletmenin faaliyetine devam etmesi KDV istisnası sağlayan düzenlemenin dışında kalmaktadır. Bu durumda KDV doğup doğmayacağı tereddütlüdür ve yasal düzenlemeye muhtaçtır. Ancak ferdi bir işletmenin herhangi bir sermaye şirketince devralınması KDV den istisna olduğu halde, bir babanın şahsî işletmesinden oğluna pay vermek suretiyle işletmeyi adi ortaklık haline getirmesi bize göre KDV'ye tâbi olmamalıdır.

8.1.2. Mirasçıların İşe Devam Etmemeleri Halinde KDV

Mirasçılar 81'nci maddede yazılı şartlara uymazlarsa yani işletmenin faaliyetini devam ettirmezlerse, bu işletmedeki mallar ölüm tarihi itibarıyla teslim edilmiş sayılır. Dolayısıyla mirasçılar işletmeye dahil tüm malvarlığının emsal bedeli üzerinden hesaplayacakları teslim KDV'sini ölene ait son KDV beyannamesini hazırlarken dikkate almak zorunda kalırlar.¹⁵

Daha önce ifade ettiğimiz gibi, şahsî işletmelerde ve adi ortaklıklarda işin bırakılmış sayılması için işletmeye dahil tüm malların satılmış veya işletme sahiplerince çekilmiş olması gerekir. VUK'nun 164 üncü maddesine göre ölüm işi bırakma hükmündedir. Dolayısıyla ölüm ve işi devam ettirmeme hali, tüm malların, sabit kıymetlerin ölen adına işletmeden çekilerek şahsîleştirilmesi gerekir ve bu çekiş emsal bedeli üzerinden KDV hesaplanmasını gerektirir. (KDVK m.3/a ve m.27)

8.2. Özel Tüketim Vergisi

Özel Tüketim Vergisi Kanunu açısından miras yoluyla intikallere ilişkin özel bir düzenleme sadece Kanunun 15 nci maddesinde mevcuttur. Esasen özel bir

¹⁵ Maç, KDV..., s.17.14

düzenleme bu Kanun açısından gerekli de değildir. Çünkü mirasbırakanın terekesinde ÖTV si ödenerek sahip olduğu bir unsur mevcut ise bunun yeniden ÖTV ye tabi olması söz konusu değildir. Çünkü kanunun birinci maddesinde özel tüketim vergisinin bir defaya mahsus olmak üzere alınacağı düzenlenmiştir. Şayet bir şekilde ÖTV si ödenmeden iktisap edilmiş bir mal var ise bu malın vergisinden mirasçılardan sorumlu olacağı aşikardır.

Söz konusu 15 nci maddede düzenlenen hüküm ise, Kanunun 7/2a maddesine göre malul ve engelliler tarafından iktisap olunmuş II sayılı listeye dahil olan bazı taşıtlar için istisna uygulandıktan sonra veraset yoluyla intikal eden bu taşıtlar için vergi aranılmamasını düzenlemektedir.

8.3. Harçlar

Mirasçılara intikal eden gayrimenkullerin kanunî ve mansup mirasçılara intikalinde veya sağlar arası karşılıksız bağışlamalarda emlak vergisine matrah olan değer üzerinden tapuya tescil ile birlikte, binde 6 oranında tapu harcı ödenmesi gerekmektedir. Harcın matrahı emlâkin vergi değeridir. Bununla birlikte Harçlar Kanunu'nun 63 üncü maddesi gereği vergi değerinin tespitinde en son emlak vergisi matrahı olarak bildirilmiş olan değerin bildirim tarihinden itibaren her yıl Maliye Bakanlığı'nca ilan olunan yeniden değerleme oranı ile çarpılmak suretiyle bulunacak değer, harca konu matrah olarak dikkate alınır.

Gayrimenkulün mirasçılar tarafından iktisabından sonra tapuya tescil işlemini yaptırmaları için bir süre sınırlaması yoktur. Tapuya tescilde gecikme halinde, cari vergi değeri üzerinden cezasız, gecikme zamsız tapu harcı alınır. Ancak bununla birlikte yukarıda ifade edildiği gibi ivazsız surette gayrimenkul edinenlerin kendi adlarına tapuya tescil için müracaatlarında, en son beyan edilmiş emlak vergisi değeri ile tescilin talep edildiği yıl farklı ise arada geçen yıllar için gayrimenkulün yeniden değerlenmiş değerleri dikkate alınır.

Mirasçılar, kendilerine kalan malların cinsine göre 492 sayılı Harçlar Kanununda yer alan gemi ve liman harçlarına, imtiyazname ve ruhsatname harçlarına, trafik tescil harçlarına tâbi olabilirler.

Gayrimenkulde ise miras sebebiyle çıplak mülkiyetin mirasçı adına tescilinde, çıplak mülkiyet sahibi olanlar, müşterek mülkiyette ise her mirasçı kendine düşen hisse üzerinden harçlarını öderler.

9. İNTİKAL EDEN MALLARIN ELDEN ÇIKARILMASI

9.1. İvazsız Olarak Elde Edilen Malın Aynen Elden Çıkarılması Gelir Vergisine Tâbi Kazanç Doğurmaz

GVK hükümlerine göre bir edinimin gelir vergisine tâbi gelir sayılabilmesi için, GVK'nda bu gelir türüne açıkça yer verilmiş olması gerekmektedir.

İvazsız suretle elde edilen mallar şahsî nitelik taşırlar. Dolayısıyla bunların elden çıkarılması işlemi GVK'ndaki ilk altı gelir grubuna dahil değildir. Söz konusu elden çıkarma işleminin 7 nci gelir grubunda bulunan değer artış kazançları kapsamına girmeyeceği görüşünderiz.

Vergiye tâbi değer artış kazancından bahsedebilmek için elden çıkarma işlemine konu malların "İVAZLI" olarak iktisap edilmiş olması şarttır. Çünkü gelir vergisinden bahsedebilmek için gerçek kişinin gelir elde etmek amacıyla ALIM-SATIM, yapım-satım, hizmetlerde bulunma veya sermayenin nemalandırılması şeklindeki aktiviteleri bulunmalıdır.

Bahsi geçen değer artış kazancını sağlayan aktivite ise, alım-satım işlemidir.

İvazsız suretle elde edilen malın elden çıkarılmasında gelire vücut veren unsurlardan biri olan ALIM unsuru mevcut değildir. Dolayısıyla satın alınmamış bir malın satışı suretiyle vergiye tâbi kazanç doğamaz. Aynı şekilde elde edilmiş biçimi alım şeklinde olsa dahi elden çıkarma ivazsız olarak gerçekleşmişse satım unsuru eksik olduğu için yine gelir doğmamaktadır. Bu husus 2361 sayılı Kanunun GVK'nun mükerrer 80 inci maddesine ilişkin gerekçesinde "...ivazsız intikaller elden çıkarma sayılmadığından bu tür intikallerde vergiye tâbi bir değer artışı kazancı söz konusu değildir." denilmiştir.

Her ne kadar GVK'nun mükerrer 80 nci maddesinde 1 ve 6 no.lu bentlerinde (hisse senetlerinde ve gayrimenkullerde) ivazsız olarak iktisap edilenlerin vergi dışı olduğuna dair ibareler var ise de bu hükümler HAŞİV (gereksiz söz veya tereddüt gidermek için malumun ilanı) niteliğinde olup, diğer üç bent bakımından satışa konu malın iktisabı ivazsız dahi olsa vergi gerektirdiği anlamına gelemmez. Bu anlayışımız Sayın Yılmaz Özbacı tarafından da GVK Yorum ve Açıklamaları adlı kitabında benimsenmiştir.

Buna göre gerek hibe gerek veraset yoluyla elde edilmiş bulunan gayrimenkul, hisse senedi ve diğer menkul kıymetler, haklar, ortaklık hisseleri, menkul mallar, şahsî mamelek haline getirilmiş ferdî işletme, ve akla gelebilecek sair her türlü mal ve hakkın aynen satışı gelir vergisine tâbi kazanç doğurmaz. Bir ferdî işletmenin miras kalması ve bu işletmenin mirasçılarca devam ettirilmemesi halinde, işletmeye dahil malların ve sabit kıymetlerin emsal bedeliyle işletmeden çekileceği, bu çekişten doğan kazancın ticarî kazanç olarak ölen adına verilecek beyannameye dahil edileceği yukarıdaki ilgili bölümde izah edilmiştir. Bu suretle şahsî mal haline gelen malların aynen satışı da yukarıdaki nedenlerle vergi doğurmaz.

Buradaki “aynen” kelimesinden kastımız, ivazsız elde olunan malın, ticarî faaliyet sayılacak boyutta işlenmeksizin satışıdır. İvazsız elde edilen mal gelir elde etmek amacıyla ve ticarî boyut kazanacak nitelikte işleme tâbi tutulduktan sonra satılırsa nasıl bir durum ortaya çıkacağı aşağıdaki bölümde açıklanmıştır.

9.1.2. İvazsız Olarak Elde Edilen Malların Değer Kazandırıcı İşlemlerden Sonra Elden Çıkarılması

İvazsız intikal eden malların satışı gelir vergisine tâbi kazanç doğurmaz. Satışa konu mal zaman içinde kendiliğinden değer kazanmış olsa bile, bu değer artışının satış yoluyla realize edilmesi dahi vergiye tâbi kazanç sayılmaz.

Ancak bu malların ticarî boyut kazanacak şekilde vasıf değişikliğine uğratıldıktan veya değerleri arttırıldıktan sonra satışı halinde vasıf değişikliği veya değer kazandırma amaçlı işlemler ticarî faaliyet sayılarak, meydana getirilen katma değer vergilerin vergilenmesi söz konusu olabilir.

İvazsız ele geçen mal üzerindeki işlemlerin ne zaman ticarî boyut kazanacağı konusunda herhangi bir ölçü mevcut değildir. Bu konu GVK'nun ticarî kazanç ile ilgili genel hüküm ve uygulamalara göre şekillenecektir.

Örnek vermek gerekirse miras kalan bir apartman dairesinin, mutad sayılabilecek bazı bakım, tadilat, boya, badana işlemleri yapıldıktan sonra satışı, bu işlemlere ticarî vasıf atfedilemeyeceği için vergi doğurucu nitelik taşımayacağı açıktır.

Bir adım daha gidersek miras kalan arsa, kat karşılığı olarak bir müteahhide verilip karşılığında daire alınırsa, bu eylemin gelir vergisi doğurup doğurmayacağı akla gelebilir. Konu hakkında Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu tarafından verilen bir karar¹⁶ açıklamalarımıza ışık tutacaktır. Danıştay'ın bu kararında ilgili bölüm şu şekildedir:

“...gayrimenkul alım, satımı ve inşasının devamlılık taşıması koşuluyla Gelir Vergisi Kanununun 37'nci maddesinin 4'ncü fıkrasına göre vergiye tâbi olduğu, Kanunun ticarî faaliyetin varlığı için hem alımda ve hem de satımda devamlılık koşulunu öngördüğü eğer sadece satışta devamlılık kabul edilseydi, aynı maddenin altıncı fıkrasında satın alınan taşınmazın beş yıl içinde satışı koşulunun aranmasının da gereksiz olacağı, esasen 6'ncı fıkraya göre alımdan beş yıl geçtikten sonra satışın vergi dışı tutulduğu, dolayısıyla 4'ncü fıkradaki devamlılık halinin hem alış hem de satışta aranması gerektiği, olayda ise 1960 yılında veraset yoluyla intikal eden taşınmazın müteahhitle yapılan anlaşma uyarınca binaya dönüştürüldüğü ve bu sözleşme sonucunda elde edilen bağımsız

¹⁶ Dn. Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu Kararı, 8.6.1990 - E:1990/13 K:1990/42

bölümlerin satın alındığı şeklinde bir yorum da yapılamayacağı, sonucu itibarıyla servetin değerlendirilmesinden ibaret kazancın, Gelir Vergisinin konusuna girmediği..”

Danıştay 4. Dairesinin benzer bir kararında¹⁷ ise veraseten intikal eden arsa üzerine inşa edilen bağımsız bölümlerin yapımca müteahhidin işi bırakmasından sonra dahi arsa sahipleri tarafından tamamlanarak bir kısmının üçüncü kişilere satışından elde edilen kazancın vergilendirilmeyeceğine hükmedilmiştir.

Bu iki kararda Danıştay, mirasçılardan servetin değerlendirilmesi konusundaki pasif pozisyonunu dikkate alarak arsanın müteahhide kat karşılığı verilmesi, hatta müteahhidin işi bırakması sonucu mecbur kalarak inşaatı tamamlamalarını gelir vergisi doğurucu bir faaliyet olarak kabul etmemiştir.

Ancak ivazsız olarak elde edilen arsa üzerinde, bu arsa sahibi bizzat ve ticarî vasıf taşıyacak şekilde (meselâ arsa üzerine 15 adet villa yapmak suretiyle) inşaat kalkışırsa, ticarî faaliyete başlamış sayılır. Bu teşebbüs sonucu oluşan ticarî işletme açısından söz konusu arsa sermaye niteliğini taşır. İnşaat satış hâsılatından arsanın emsal bedeli ve inşaat maliyetlerinin indirilmesi suretiyle hesaplanan kazanç, ticarî kazanç olarak vergilendirilir. Şayet inşaat ticarî vasıf taşııyorsa (arsa üzerine bir adet ev bizzat inşa edilerek dört yıllık süre dolmadan satılırsa) aynı yöntemle bulunan kazanç değer artış kazancı olarak vergilenir.

Bu konu gelir vergisi kapsamına girdiği için yukarıdaki açıklamalarla yetiniyor ve detay bilgi için gelir vergisi kitaplarına bakılmasını veya bir mali müşavire danışılmasını tavsiye ediyoruz.

9.3. İvazsız Olarak Elde Edilmiş Malların Elden Çıkarılmasında KDV

İvazsız olarak elde edilmiş mallar genellikle şahsî mameleke dahil mallar olup, bunların elden çıkarılması KDV kapsamına girmez. Ancak söz konusu ivazsız malın yukarıda ilgili bölümde açıklandığı şekilde ticarî olarak değer kazandırıldıktan sonra satışı halinde satış bedelinin tamamı katma değer vergisine tâbi tutulur.

¹⁷ Dn. 4. D. E:1991/3753 K:1992/2074

