



Yayın Tarihi: 02.08.2022 - Yazar: Ferdi Asım Hellaç

Mükellefin Ölümü Halinde Mükellefiyetin ve Ticari İşletmenin Akıbeti

Bu yazıda, ticari, zirai ya da serbest meslek faaliyetlerinden ötürü gelir vergisi mükellefi olan bir kişinin ölümü halinde mükellefiyetinin ve sahibi olduğu işletmenin hukuki durumunda “ölüm” nedeniyle doğacak sonuçlar konu edilmiştir.

I-Mükellefin Ölümü Halinde Mükellefiyetin Durumu

1- Ölüm işi bırakma hükmündedir

4721 sayılı Türk Medeni Kanununun 28. maddesine göre kişilik, ölümle sona erer. Vergi Usul Kanununun 164. maddesinde ise; “**Ölüm işi bırakma hükmündedir. Ölüm mükellefin mirası reddetmemiş mirasçıları tarafından vergi dairesine bildirilir. ...**” hükmü yer almaktadır.

Mükellefiyetin bir hak ve borçlar/görevler bütünü olduğu düşünüldüğünde, mükellefin ölümünün hak ve borçları tamamen ortadan kaldıran bir durum olmadığı, VUK’da tanımlanmış bir müessese olan “**iş terki**” hükmünde olduğu belirtilmektedir. Bu durumda ölen mükellef için işi terkin sonuçları kaim olur. İş terkte, mükellefin ödevleri sona ermez. Başta hesap dönemi başlangıcı ile ölüm (iş terki) tarihi arasındaki sürenin “**kıst hesap dönemi**” yerine geçmesi ve iş terki tarihi itibarıyla çıkarılacak hesap özeti ya da gelir tablosu üzerinden belirlenecek kazanç üzerinden gelir vergisi beyannamesi verilmesi olmak üzere bir dizi yükümlülük devam eder. Bu yükümlülükler aşağıda yer verilecektir.

2-Mükellefin ödevleri mirasçılara geçer

Türk Medeni Kanununun 599. maddesine göre “**mirası reddetme**” hakkı saklı kalmak şartıyla ölen kişinin hak ve borçları “**kül**” halinde mirasçılara “**kendiliğinden**” geçer. Ölenin hak ve borçlarının yine “**kişiyeye sıkı sıkıya bağlı haklar ve borçlar**” dışında “**miras ortaklığı**” adını alan mirasçılara geçmesi, TMK’da ya da özel kanunlarında yer alan “**tescil**”, “**bildirim**” gibi şekil şartlarına bağlılığı “**hak doğurucu**” değil, “**bildirici**” nitelik taşıır.

VUK’nun **Vergi Sorumluluğu** bölüm başlığı altında mirasçıların sorumluluğunu düzenleyen 12. maddesinde de TMK’na paralel olarak şu hüküm yer almaktadır: “**Ölüm halinde mükelleflerin ödevleri, mirası reddetmemiş kanuni ve mansup mirasçılara geçer. Ancak, mirasçılardan her biri ölünün vergi borçlarından miras hisseleri nispetinde sorumlu olurlar.**”

VUK madde 12’de yer alan hüküm TMK’nın 641. maddesinde yer alan hükümden (müteselsil sorumluluk) farklı olarak, “**miras ortaklığının genel sorumluluğunu**” esas kabul etmekle birlikte “**mali sorumluluk yönünden**” mirasçılardan her birini, ölünün vergi borçlarından miras hisseleri nispetinde sorumlu tutarak “**sınırlandırıcı**” bir



sorumluluk ihdas etmiştir.

Aşağıda bu sorumluluklar tek tek irdelenmiştir.

2.a-Genel Sorumluluk

VUK, 8. maddesinde “**vergi sorumlusu**”nu, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi idaresine karşı muhatap olan kişi olarak tanımlamış ve “**bu kanunun müteakip maddelerinde geçen mükellef tabiri vergi sorumlularına da şamildir**” hükmüne yer vererek açık bir dil oluşturamamakla birlikte; 10, 11, 12. ve diğer maddeleri bütünü ile kavrandığında “**vergi sorumluluğunun**” vergiyi doğuran olayla doğrudan ilgisi olmayan kişilerin de vergilendirme sürecine ilişkin şekli ve maddi yükümlülükler ile muhatap edilmesi ve vergi borcu yüklenebilmesi sonucunu doğuran ve kamu hukukunun devlet lehine tek taraflı cebriliğinden kaynaklanan bir müessese olduğu anlaşılmaktadır.

VUK’nun 12. maddesinde mirasçılarının genel sorumluluğu mükelleflerin ödevleri olarak belirlenmiştir.

Mirasçılarının sorumluluğunu, TMK’da yer alan hükümler çerçevesinde “**mirasçılık**” sıfatının oluşması için “**gerek şart**”lara uygun belirlemek gerekmektedir. Örneğin sorumluluğun başlangıcı her zaman ölüm tarihi olmayabilir; ölümün ya da mirasçı olduğunun haber alınması tarihi “**mirasçılık**” sıfatının başlama tarihidir.

Bu durumda mirasçılarının ölen kişinin mükellefiyetine ilişkin belli başlı ödevleri şöyle sıralanabilir:

2.a.1-Bildirimler

1- Ölümü bildirme: Vergi Usul Kanununun 164. maddesine göre mükellefin ölümünün mirasçılardan herhangi biri tarafından bildirmesi diğer mirasçıları bu ödevden kurtarır. Burada bildirim yapılacağı süre önem kazanmaktadır.

İşi terkte olağan bildirme süresi olan **1 aylık süre** (VUK madde 168/1) yanında, VUK madde 16’da, Süreler bölüm başlığı altında “**Ölüm Halinde Sürenin Uzaması**” madde başlığı taşıyan “**Vergi kanunlarında hüküm bulunmayan hallerde ölüm dolayısıyla mirasçılara geçen ödevlerin yerine getirilmesinde bildirme ve beyanname verme sürelerine üç ay eklenir**” hükmüyle birlikte düşünüldüğünde bu süre 4 aylık süre anlamına gelir.

Mirası reddetmemiş mirasçılar mükellefin ölümünü, ölüm tarihinden itibaren 4 aylık süre sonuna kadar bildirmek zorundadırlar. Mirasçılardan birinin ifası ile kalkan bu sorumluluğun, yerine getirilmemesi durumunda her bir mirasçı ayrı ayrı olmak üzere VUK madde 352/II-4’te yer alan usulsüzlük fiilini işlemiş sayılır.

Bu arada, VUK madde 150’de belirtilen resmi makamlarla gerçek ve tüzel kişilerin, muttali oldukları ölüm vakalarını vergi dairesine yazı ile bildirmeye mecburiyetleri olduğunu burada anmak gerekir.

2- Miras ortaklığının işletmeyi sürdürme iradesini bildirme: Miras ortaklığının ölen mükellefin sahibi olduğu işletmenin faaliyetini sürdürüp sürdürmeyeceğine dair iradelerini bildirmeleri de önem taşımaktadır. Bu irade



bildirimini yapılmaması halinde vergi idaresi işletmenin fiilî durumunu esas alacak ve işletme “**fiilen**” “**herhangi bir şekilde sürdürülüyor**” ise miras ortaklığının mükellefiyet tesisini resen yapmak yetkisinde olabilecektir.

2.a.2-Beyannameler

1. Aylık (KDV, Muhtasar vd.) / Yıllık (Gelir Vergisi) Beyannamelerin verilmesi: Ölen mükellefin ölüm tarihine kadar faaliyette bulunduğu önceki aylara/yıllara ait verilmemiş aylık/gelir vergisi beyannameleri ile ölüm tarihinde içinde bulunulan ayın/yılın başlangıcı ile ölüm tarihi arasındaki döneme tekabül eden kıst dönem beyannamelerinin verilmesi mirasçılara geçen ödevlerdendir.

Kıst dönem gelir vergisi beyannamesinin verilme süresi için Gelir Vergisi Kanununda özel bir düzenleme vardır. GVK madde 92, **Yıllık Beyannamenin Verilmesi: Bir takvim yılına ait beyanname, ... Takvim yılı içinde memleketi terk edenlerin beyannameleri memleketi terke takaddüm eden 15 gün, ölüm halinde, ölüm tarihinden itibaren 4 ay içinde verilir.**

Diğerleri için kendi mevzuatında belirlenen süreye VUK madde 16 gereğince eklenecek 3 aylık süre sonuna kadar verilmesi gerekir.

2.Geçici vergi yönünden özellik arz eden durum; GVK mükerrer 120. maddede yer alan “**işi terkten sonra geçici vergi ödenmez**” kuralı uyarınca ölen mükellefin ölüm tarihi itibariyle içinde bulunulan geçici vergi dönemine ait geçici vergi beyannamesinin verilmeyeceği ve geçici vergi ödenmeyeceğidir. Doğal olarak, aynı takvim yılı içinde önceden ödenmiş geçici vergilerin kıst dönem gelir vergisinden mahsup imkânı vardır.

2.a.3-Muhafaza ve İbraz Ödevleri

Ölen mükellefin faaliyette bulunduğu dönemlere ilişkin yasal defter ve belgelerinin muhafaza ve ibraz yükümlülüğü, mükellefin muhafaza ve ibraz yükümlülüğünü belirleyen şartlar çerçevesinde (VUK madde 253-256) mirasçılarında geçmektedir. Türk Ticaret Kanununun 68. maddesi de “**hakiki şahıs olan tacirin ölümü halinde mirasçıları... defter ve kağıtları....gereğince saklamakla mükelleftirler**” ifadesiyle mirasçıların sorumluluğu ilkesini desteklemektedir.

2.a.4-Mükellefiyete İlişkin Diğer Ödevler

Anılanların dışında da VUK 'ta mükellefin ödevleri arasında sayılabilecek birçok şekli ve maddi yükümlülük vardır.

Ancak, esasen miras ortaklığına yüklenen sorumluluklar, işletmenin faaliyetine devam edilmemesi durumunda izaha ve tefsire muhtaç hale gelir. İşletmenin faaliyetini “**aynen**” devam ettirecek mirasçı ya da mirasçılar için aşağıda açıklanacağı üzere işletmeden doğan tüm yükümlülükler özünde değişmeden devam edecek, birtakım “**bildirici**” sonuç doğuran tescil işlemlerine gerek duyulacaktır.

2.b-Mali Sorumluluk



TMK'da mirasçılardan miras bırakanın borçlarından sorumluğu "**müteselsil sorumluluk**" olarak düzenlenmiş iken, VUK 'ta mirasçılardan her birini vergi borçlarından miras hisseleri nispetinde sorumlu tutarak "**sınırlandırıcı**" bir sorumluluk esas alınmıştır.

2.b.1-Mirasçılardan Vergi Borçlarından Sorumluluğu

Ölen mükellefin tüm vergi borçları, veraset ilamı esas alınarak **her bir mirasçıya düşen miras payı oranında hesaplanacak ve her bir mirasçı için ayrı ayrı tarh, tebliğ ve tahakkuk ettirilerek** takibi yapılacaktır.

2.b.2-Ödeme Süresi

Mükellefin ölümü halinde mükellefiyetinden doğan vergilerin ödeme sürelerine ilişkin düzenleme VUK Madde 112 de aşağıdaki gibi yer almıştır.

"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 kalkmaların ikmalen, re'sen veya idarece tarh olunan vergileri tahakkuk tarihinden başlayarak bir ay içinde ödenir."

Görüleceği üzere, VUK bir yandan madde 16 gereği beyanname verme süresinin uzaması sebebiyle tahakkuk etmemiş vergilerin tahakkuk ve ödeme sürelerini uzatırken bir yandan da daha önce tahakkuk etmiş ancak vadesi gelmemiş borçları bu süreye bağlayarak (bazı durumlarda) vadeyi öne almış-kısaltmış olmaktadır.

6183 sayılı kanunun 50. maddesi gereğince, mirasçılar adına miras bırakanın amme borçlarından dolayı takip işlemlerinin miras hukukundan kaynaklanan bekleme süresine (**terekenin ve mirasçılığın kesinleşmesi**) kadar geri bırakılacağı hüküm altına alınmıştır. Bu hüküm, miras bırakanın ölümü ile mirasçılığın kesinleşmesi tarihleri arasında "**gecikme cezası**" uygulanmayacağı anlamına da gelir.

2.b.3-Mirasçılara Tebliğ

Verginin tahakkukunun ve cebri tahsil aşamasına geçilmesinin bir önkoşulu olarak önem taşıyan tebliğ, VUK vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesi olarak tanımlanmıştır.

Mirasçılara yapılacak tebliğde önemli olan husus mirasçılığın kesinleşmesinden önce tebliğ yapılmasını gerektiren bir durumun olması (örneğin zamanaşımı) durumunda, tebliğin kime yapılacağıdır. Burada çözümü yine miras hukukunda aramak gerekir. Miras ortaklığının temsil yetkisi, ortakların iradesini sulh mahkemesine beyanla sağlanabilir. Sulh Mahkemesi bir tereke görevlisi atayabilir tereke mallarını yönetmek üzere kayyım atayabilir. Bütün bu durumlarda tebliğin temsil konumunda olanlara yapılması "**miras ortaklığını**" bağlayıcı sonuç doğurur, onun dışında



mirasçılardan her birine yapılacak tebliğ, yalnızca tebliğ edilenle sınırlı sonuç doğurur.

3- Mükellefin ölümü halinde adına kesilen/kesilecek vergi cezaları düşer

VUK Madde 372’de net olarak ifadesini bulan bu ilke “**cezaların şahsiliği**” kuralının doğal uzantısıdır. Mükellefin ölümü halinde, mükellefin fiil ve işlemlerinden kaynaklanan ve kesilmiş/tahakkuk etmiş ve kesilecek / tahakkuk edecek usulsüzlük, özel usulsüzlük, vergi ziyayı vb. vergi cezaları kesilmez, kesilmişse terkin edilir. Burada “**gecikme zammı ve faizinin**” bir vergi cezası olmadığı dikkate alınmalıdır.

II-Mükellefin Ölümü Halinde Ticari İşletmenin Durumu

1-İşe Devam Edilmemesi Durumu

Ferdî ticari işletme, bir tüzel kişilik değildir. Ancak vergi hukuku, vergi uygulamasında “**muhasebenin temel kavramlarında ifadesini bulduğu haliyle**”, işletmenin sahibinden ayrı bir kişiliği olduğunu kabul eder. Buna gerçek kişilik, tüzel kişilik(hükmi şahsiyet) yanında vergi hukukuna özgü “**işletme kişiliği**” diyebiliriz. Bu yaklaşım, işletme sahibinin işletmeden mal ve para çekmesinin vergilendirilmesi, aktive kayıtlı olmayan demirbaşın işletmeyle ilgisinin kurulmaması gibi müesseselerle ayrıntıda da düzenlenmiştir. İşletme kişiliği, kişinin hak ve ödevleri dışında “**hak ve ödevler**”in öznesi olabilecek bir “**mal topluluğu**”dur.

Ölümün kişiliği sona erdirmesi, kural olarak “**gerçek kişinin sahibi olduğu**” işletmenin de kişiliğinin sona ermesinin beklendiği anlamına gelir. Ancak vergi hukuku, sahibinin ölmesine rağmen “**işletme kişiliği**” dediğimiz bu “**mal topluluğunun**” belirli koşullarda “**hak ve ödevlerin**” öznesi kalarak devamına cevaz vermektedir. Aşağıda bu durum açıklanacaktır.

Ferdî ticari işletme sahibi bir mükellefin ölümü üzerine mirasçılardan iradesi bu işletmeyi devam ettirmemek yönünde tezahür eder ise işletme kişiliği de sona erer ve bu ticari işletme bünyesindeki hak ve borçlar ölüm tarihi itibarıyla çıkarılacak hesap durumu/ bilanço üzerinden değeri belirlenebilecek bir mal varlığına ya da borca dönüşür.

2-İşe Devam Edilmesi Durumunda Özellik Arz Eden Haller

2.1- İntikal Eden İşletmeden Doğan Değer Artış Kazancı ve KDV Hesaplanması

GVK 81/1 Aşağıdaki yazılı hallerde değer artış kazancı hesaplanmaz:

1- Ferdî bir işletmenin sahibinin ölümü halinde, kanuni mirasçılar tarafından işletmenin faaliyetine devam olunması ve mirasçılar tarafından işletmeye dâhil iktisadi kıymetlerin kayıtlı değerleriyle(bilanço esasına göre defter tutuluyorsa bilançonun aktif ve pasifiyle bütün halinde) aynen devir alınması. ...

Yasa metninde geçen “**kanuni mirasçılar tarafından**” ve “**mirasçılar tarafından**” ifadelerini “**kanunun ruhu**” ile yorumladığımızda, “**kanuni ve mansup mirasçıların tamamı ya da içlerinden bir veya birden fazla mirasçı**”



olarak anlamak gerekmektedir. Yani GVK madde 81/1'de vergilendirilmeyeceği ifade edilen işletme devrinin, miras ortaklığının bütünü olmak zorunluluğu yoktur. Mirasçıların terekeyi paylaşması miras hukukunda düzenlenmiştir. Vergi idaresine karşı mirasçılardan bir ya da birkaçının işletmeyi devraldığını beyan etmesi ve devralanların veraset ilamında adı geçenlerden olması idarenin bu beyana itibar etmesi için yeterlidir.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun Sosyal ve Askeri Amaçlı İstisnalar bölüm başlığı altındaki 17/4-c maddesinde, Gelir Vergisi kanununun 81. ve Kurumlar Vergisi Kanununun 37 ve 39. maddelerinde belirtilen işlemler için KDV hesaplanmayacağı hüküm altına alınmıştır.

2.2-İşe Başlamayı Bildirme

VUK 168. maddesinde **işe başlamanın vergi dairesine 10 gün içinde bildirilmesi zorunluluğu hükmünü** içermektedir. Veraset yoluyla devralınan işletmenin devamı mahiyetindeki işe başlamanın hangi sürede bildirileceğine ilişkin özel düzenleme Maliye Bakanlığınca yayınlanan Sıra No:2001/1 sayılı VUK İç Genelgesinde yer almaktadır. Bu genelge **ile mirasçıların ölüm tarihi itibarıyla 1 ay içinde işe başlamayı bildirmeleri halinde yeni tesis edilecek mükellefiyetin ölüm tarihi itibarıyla başlayacağı** düzenlenmiştir.

Bu durumdaki mükellefler ile vergi idaresi arasında ihtilaflara yol açmamak açısından önemli olan husus: **ölüm tarihi ile mirasçılığın kesinleşmesine kadar olan süre arasında işletmenin faaliyetlerinin durdurulması gerekliliğidir.**

Aksi halde, ölüm tarihi ile mirasçılardan birinin ya da ortaklık halinde birden fazlasının işe başladığını (işletmeyi sürdürdüğünü) bildirdiği tarih arasındaki sürede ticari işlemlerin gerçekleştirilmesi halinde vergi idaresi bu süreci: **ölen şahsın mükellefiyeti, miras ortaklığının mükellefiyeti ve işletmeyi sürdürenlerin mükellefiyeti olarak değerlendirecek ve işletmenin miras ortaklığından mirasçılardan biri ya da birkaçına devrini vergilendirecektir.**

2.3-Defter ve Belgeler İle Ödeme Kaydedici Cihazlar

Anılan VUK İç Genelgesi (2001/1) ile yapılan bir başka düzenlemede: **işe devam eden mirasçıların içinde bulunulan hesap döneminin son ayı içinde yeni hesap dönemi için kendi adlarına defter tasdik ettirmeleri ve usulüne uygun olarak belgelerini anlaşmalı matbaalara bastırmak veya notere tasdik ettirmek suretiyle kullanmaları gerektiği** belirlenmiştir.

Bu düzenleme, fiilen süregelen bir uygulamaya cevaz verilmesi anlamındadır. Bir yandan terekenin "**kül**" halinde devralınması, bir yandan da işletmenin aktif ve pasifiyle (kayıtlı değeriyle) bütün halinde devralınması müesseselerinin doğal sonucu olarak ölen mükellefin mükellefiyeti sona ermekle birlikte, işletme adına basılmış (onaylanmış) defter ve belgelerin hesap dönemi sonuna kadar kullanılması pratik bir gereklilik olduğundan uygulanagelmıştır.



246 seri nolu VUK Genel Tebliği gereğince işi terk eden mükellefin kullanılmayan belgeleri vergi dairesi marifetiyle imha edilir. Anılan genelge ile verilen cevaz bu tebliğin istisnasını oluşturmuştur.

Uygulamada çoğu zaman bu durum muktezalara netlik kazanarak yürütülmektedir. Örneğin Maliye Bakanlığının 14.03.1997 tarih ve B.07.0.GEL.0.40./4006-200/10730 sayılı muktezasında: yasal mirasçılar henüz belli olmaması halinde vergisel ödevlerin mahkemece atanmış kayyım tarafından yerine getirileceği ve muris adına olup kullanılmamış belgelerin kayyım adına yaptırılacak yeni kaşenin vurularak kullanılabilmesi mümkün görülmüştür.

Ölen mükellef adına kullanılan ödeme kaydedici cihazlar ise, mirasçılar tarafından 1996/1 sıra nolu KDV Mükelleflerinin ÖKC Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında İç Genelge uyarınca mali hafızası değiştirilmeksizin vergi dairesince mali bilgilerinin tespit edilmesi, cihaz üzerinde yapılacak mükellefiyet bilgileri düzeltmesi ve yeni levha çıkartılması gereklilikleri çerçevesinde kullanılabilir.

III -Değerlendirmeler

Sahibi olduğu ticari işletmeden ötürü gelir vergisi mükellefi olan bir kişinin ölümü halinde mükellefiyetinin ve sahibi olduğu ticari işletmenin hukuki durumunda “**ölüm**” nedeniyle doğacak sonuçlar vergi hukukunda gereken ehemmiyette ele alınarak düzenlenmemiştir ve açık bir atıf olmamakla birlikte, miras hukukunun karmaşık yapısına terkedilmiştir.

Bu durum, bir takım yasal boşluklara ve çelişkilere yol açmaktadır. Bu boşluk, toplumumuzda “**ölüm**” olayının sonuçlarının soğukkanlı değerlendirilememesi sorunu ile birleşince; “**mirasçı sorumluluğu**” ve “**veraset yoluyla intikal eden işletme**” müesseseleri, bir yandan vergi idaresinin işlemlerini ve vergiyi doğuran olayları kavramasını zorlaştıran, bir yandan da mükelleflerle idare arasında ihtilaf üreten bir soruna dönüşmektedir.

Bu sorunun giderilmesinde yasal düzenleme gereği yanında, hali hazırdaki yasal statünün açıklığının Maliye Bakanlığınca yapılacak “**VUK Genel Tebliği**” biçimindeki bir idari düzenleme ile sağlanabileceği ve bunun da mükellefler ve vergi dairelerine uygulama kolaylığı sağlayacağı açıktır.

Kaynak: Alomaliye / Ö. Alparslan ARİTE / Vergi Denetmeni

Kaynak : <https://hellac.com/blogdetay/mukellefin-olumu-halinde-mukellefiyetin-ve-ticari-isletmenin-akibeti>

Erişim Tarihi : 13.06.2026