

Ölüm halinde faaliyete devam eden engelli mirasçılarının vergisel yükümlölükleri.

Belge türü	Özelge
Kanun	GELİR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	62030549-120[37-2016/968]-862822
Tarih	27.09.2018

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

(Mükellef hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü)

Sayı : 62030549-120[37-2016/968]-862822 27.09.2018

Konu : Ölüm halinde faaliyete devam eden engelli mirasçılarının vergisel yükümlölükleri.

İlgi : 21/11/2016 tarih ve 1179938 evrak kayıt numaralı özelge talep formunuz.

İlgide kayıtlı özelge talep formu ekindeki dilekçede, eşinizin 02/07/2012 tarihinde vefat ettiği, vasisi olduğunuz 2 zihinsel engelli oğlunuzun bulunduğu, eşinizden dolayı ticari taksi işletmeciliği işinin devam etmesi nedeniyle çocuklarınızın da vergi mükellefi olduğu ancak; yalnızca şahsınızın mükellef olmasının mümkün olup olmadığı hususunda bilgi talep edildiği anlaşılmaktadır.

Konu ile ilgili olarak Şişli Vergi Dairesi Müdürlüğünden alınan 15/12/2016 tarih ve 37657 sayılı yazıda,'ın 02/07/2012 tarihinde vefat ettiği, tarafınızca ve'ın

vasisi olarak 05/12/2012 tarih ve 86680, 86683, 86686. sayılı işe başlama bildiriminize istinaden vergi kimlik numarası ile adına, vergi kimlik numarası ile adına 02/07/2012 tarihinden itibaren taksit ile yolcu taşımacılığı faaliyeti ile ilgili olarak mükellefiyet tesis edildiği, şahsınızın da vefat öncesi dönemde farklı faaliyet konusuyla gelir vergisi mükellefiyeti bulunduğu, 02/07/2012 tarihi itibarıyla de şahsınız, ve adına adi ortaklık tesis edildiği anlaşılmış olup; Başkanlığımız görüşü aşağıda açıklanmıştır.

GELİR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununun 37 nci maddesinde "Her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazançtır." hükmüne yer verilmiştir.

Mezkur Kanunun Değer Artış Kazançlarının açıklandığı Mükerrer 80 inci maddesinin 4 numaralı bendinde, ortaklık haklarının veya hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kazançların değer artış kazancı olarak vergiye tabi tutulacağı hüküm altına alınmış, 81 inci maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde ise ferdi bir işletmenin sahibinin ölümü halinde, kanuni mirasçılar tarafından işletmenin faaliyetine devam olunması ve mirasçılar tarafından işletmeye dahil iktisadi kıymetlerin kayıtlı değerleriyle (bilanço esasına göre defter tutuluyorsa bilançonun aktif ve pasifiyle bütün halinde) aynen devir alınması halinde değer artış kazancının hesaplanmayacağı hükme bağlanmıştır.

Bu hükümler çerçevesinde, ferdi bir işletmenin sahibinin ölümü halinde ölüm tarihi itibarıyla ticari işletmenin faaliyetini durdurduğu kabul edilmektedir. Dolayısıyla ölüm nedeniyle faaliyeti durdurulan ticari işletmenin mirasçılara kayıtlı değerleriyle aynen devir alınarak işletmenin faaliyetine devam edilmesi durumunda, bu devir işleminde değer artış kazancı hesaplanmayacaktır.

Ancak mirasın ölümüyle mirasçılara intikal eden işletmenin faaliyetine mirasçılar tarafından devam edilmesi halinde, miras ortaklığının adi ortaklık olarak faaliyette bulunduğu kabul edilerek mirasçılar için ölüm tarihi itibarıyla ticari kazanç bakımından mükellefiyet tesis edilmesi gerekmektedir.

Bu durumda;'ın ölümüyle sizin ve çocuklarınız ve tarafından taksit ve yolcu taşımacılığı faaliyetine devam edilmesi nedeniyle 01/01/2012 tarihinden itibaren ortaklar adına ticari kazanç bakımından mükellefiyet tesisinin yapıldığı anlaşılmış olup çocukların söz konusu hisselerini size veya başka kimselere satmak (devretmek) suretiyle elden çıkarmaları durumunda ancak mükellefiyetlerinin sonlandırılabilceği, ayrıca elde edilen kazancın ise değer artış kazancı olarak vergilendirilmesi gerekeceği tabiidir.

Diğer taraftan, vasisi olduğunuz çocuklarınıza ait miras paylarının tarafınıza devri ile ilgili yargı kararının olması halinde adi ortaklık olarak tesis edilen mükellefiyetin terkin edilerek adınıza mükellefiyet tesis edilmesi mümkündür.

VERGİ USUL KANUNU YÖNÜNDEN :

"213 sayılı Vergi Usul Kanununun;

- 8 inci maddesinde, "Mükellef vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettübeden gerçek veya tüzelkişidir. Vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir... "

- 9 uncu maddesinde, "Mükellefiyet ve vergi sorumluluğu için kanuni ehliyet şart değildir...",

- 10 uncu maddesinde, "Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirilir.",

- 12 nci maddesinde, "Ölüm halinde mükelleflerin ödevleri mirası reddetmemiş kanuni ve mansup mirasçılara geçer. Ancak, mirasçılardan her biri ölünün vergi borçlarından miras hisseleri nispetinde sorumlu olurlar.",

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

hükümleri yer almaktadır. Ayrıca aynı Kanunun 160 ıncı maddesinde, işi bırakmanın bildirilmesi düzenlenmiş, 164 üncü maddesinde ise ölümün işi bırakma hükmünde olduğu hükme bağlanmıştır.

Bunun yanı sıra, 2001/1 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu İç Genelgesinde; "... murisin ölümünden itibaren mirasçıların aynı işe aralıksız devam etmeleri halinde, ölüm tarihinin muris için işi bırakma, mirasçıları için ise işe başlama olarak kabul edilmesi, işe devam edecek olan mirasçıların ölüm tarihini takip eden 1 ay içinde bildirimde bulunmaları durumunda bildirimin zamanında yapıldığının kabul edilmesi ve mirasçıların mükellefiyetlerinin murisin ölüm tarihinden itibaren tesis edilmesi gerekmektedir.

Öte yandan, Vergi Usul Kanununun 257 nci maddesinde yer alan yetkiye istinaden, murisin mevcut defter ve belgelerinin ölüm tarihini içeren hesap dönemi sonuna kadar işe devam eden mirasçılar tarafından kullanılması uygun görülmüştür.

Bu durumda, murisin faaliyetine yönelik hesaplarının ölüm tarihi itibarıyla kapatılması ve işe devam eden mirasçıların hesaplarının ise yeniden açılması gerekmektedir.

Ayrıca, işe devam eden mirasçıların söz konusu 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 ise tabiidir." denilmektedir.

Buna göre, murisin ölümünden itibaren mirasçıların aynı işe aralıksız devam etmeleri halinde mükellefiyetin ölüm tarihi itibarıyla sona erdirilerek varisler adına mükellefiyet tesis edilmesi

gerekmektedir. Bu kapsamda, ölüm nedeniyle varislere intikal eden işletmenin faaliyetine bir veya birkaç varis tarafından devam edilmesi durumunda, diğer varislerin feragatnameyle muvafakat vermesi şartıyla sadece faaliyette bulunan varis veya varisler adına mükellefiyet tesis edilmesi icap etmektedir.

Diğer taraftan, 4721 sayılı Türk Medeni Kanununun "Mirastan Feragat Sözleşmesi" başlıklı 528 inci maddesinde, "Miras bırakan, bir mirasçısı ile karşılıksız veya bir karşılık sağlanarak mirastan feragat sözleşmesi yapabilir. Feragat eden, mirasçılık sıfatını kaybeder." hükmü yer almakta olup, mirastan feragat sözleşmesi, miras bırakan ile mirasçılardan biri veya birkaçı arasında, mirasçı veya mirasçıların miras haklarından feragat ettiklerine ilişkin akdedilen ölüme bağlı bir tasarruftur. Mirasçılık sıfatının yitirilmesi nedenlerinden biri de mirastan feragattir. Miras bırakan bir mirasçısı ile karşılıksız veya bir karşılık sağlanarak mirastan feragat sözleşmesi yapabilir. Mirastan feragat sözleşmesinin geçerli olması için miras sözleşmeleri gibi resmi vasiyetname şeklinde düzenlenmesi gerekir. Türk Medeni Kanununun 545 inci maddesi gereğince sözleşmenin tarafları, arzularını resmi memura aynı zamanda bildirirler ve düzenlenen sözleşmeyi memurun ve iki tanığın huzurunda imzalarlar. Bu anlaşma ancak miras bırakan ile mirasçı arasında yapılabileceğinden miras bırakanın katılmadığı bir sözleşmenin mirastan feragat sözleşmesi olarak değerlendirilmesi mümkün değildir.

Uygulamada her ne kadar noterlerin mirastan feragat sözleşmesi adı altında sözleşme düzenledikleri görölse de mirasçıların miras bırakanın ölümünden sonra miras paylarını diğer mirasçılara temlikleri miras payının devri sözleşmesi niteliğinde olup mirasçının veya muhtemel mirasçının miras payını diğer mirasçılardan birine veya birkaçına ya da üçüncü bir şahsa ivazlı veya ivazsız olarak devretmeyi borçlandığı sözleşmeye "Miras Payının Devri Sözleşmesi" denir. Miras payının devri sözleşmesi mirastan feragat sözleşmesine benzemekle beraber feragat sözleşmesinden farklıdır. Mirastan feragat sözleşmesi miras bırakan ile mirasçı (özellikle saklı pay sahibi mirasçı) arasında yapılan ve mirasçının miras hakkından vazgeçmesine ilişkin bir sözleşmedir. Miras payının devri sözleşmesi ise miras bırakan tarafından değil, mirasçılardan biri tarafından, diğer mirasçılar veya üçüncü şahısla yapılan bir sözleşmedir. Devir mirasçılar arasında yapılması halinde Miras Hukuku hükümleri, devralanın üçüncü şahıs olması halinde ise Borçlar Kanunu hükümleri uygulanır.

Bunun yanı sıra, sınırlı ehliyetsizler satım, kira, eser (istisna) ve hizmet sözleşmeleri gibi kendilerini borç altına sokan işlemleri bizzat yapamazlar. Kural olarak bu gibi hukuki işlemler sınırlı ehliyetsizler adına onların kanuni temsilcileri tarafından yapılır. Sınırlı ehliyetsizler bu gibi işlemleri ancak kanuni temsilcilerinin rızası ile yapabilirler. Sınırlı ehliyetsizler bazı işlemleri (önemli bağışlamalar, vakıf kurma ve kefalet) ise hiç yapamazlar; yani bunları ne bizzat, ne de kanuni temsilcilerinin rızasıyla yapmaları mümkündür. Hatta yasal temsilciler dahi bu işlemleri sınırlı ehliyetsiz adına yapamazlar. Bu çerçevede kanuni temsilci çocuğun mallarını vakfedemez, onun malvarlığından önemli bağışlarda bulunamaz ve başkasının borcu için çocuk adına kefil olamaz. (TMK m.342/III, 449)

Ayrıca, Medeni Kanunun;

- 327 nci maddesine göre, çocuğun bakımı, eğitimi ve korunması için gerekli giderler ana ve baba tarafından karşılanır. Ana ve baba, yoksul oldukları veya çocuğun özel durumu olağanüstü harcamalar yapılmasını gerektirdiği takdirde ya da olağandışı herhangi bir sebebin varlığı halinde, hakimın izniyle çocuğun mallarından onun bakım ve eğitimine yetecek belli bir miktar sarf edebilirler.

- 356 ncı maddesine göre ise, olağan ihtiyaçlar gerektirdiği ölçüde sermaye biçiminde ödemeler, tazminatlar ve benzeri edimler çocuğun bakımı için kısmen kullanılabilir. Çocuğun bakımı, yetiştirilmesi ve eğitimi için zorunluluk varsa hakim, ana ve babaya belirlediği miktarlarda çocuğun diğer mallarına da başvurma yetkisini tanıyabilir.

Velayet devam ettiği sürece ana ve baba, çocuğun mallarını yönetme hakkına sahiptirler. Çocuğun mallarını yönetme hakkı aynı zamanda ana ve baba için bir yükümlülüktür. Bu çerçevede, velayet hakkına sahip ana ve baba çocuğun mallarında serbestçe tasarruf edebilirler; onların vasiler gibi hakimden izin alma zorunlulukları yoktur. Veli ile vasi arasındaki en önemli fark, velinin çocuğun mallarının satılmasında vasi gibi hakimden izin almak zorunda olmamasıdır. Vasi, çocuğun taşınır veya taşınmaz mallarında satış yoluyla elde edeceği ikame değeri (satış bedelini) çocuğun ihtiyaçları için harcayıp tüketebilme hususunda hakimden izin almak durumundadır.

Yukarıdaki hüküm ve açıklamalara göre, mükellefin ölümü işi bırakma hükmünde olup faaliyetine yönelik hesaplarının ölüm tarihi itibarıyla kapatılması ve işe devam eden mirasçılarının hesaplarının ise yeniden açılması, murisin ölüm tarihi ile varislerden biri veya bir kaçının mükellefiyet tesis ettirdiği tarih arasındaki dönemde mirasçılarca faaliyette bulunulmuş ise mirasçılarının adi ortaklık halinde faaliyet gösterdiğinin kabul edilmesi ve adi ortaklık hükümlerine göre mükellefiyet tesis edilmesi gerekmektedir.

Öte yandan, ölüm nedeniyle varislere intikal eden işletmenin faaliyetine sadece bir varis olarak devam edebilmeniz için diğer mirasçılar olan ve vasisi olduğunuz engelli ve'ın adi ortaklıktaki miras paylarının tarafınıza devrini müteakiben, murisin ölüm tarihi itibarıyla faaliyete devam eden mirasçı konumunda olan adınıza mükellefiyet tesis edilmesi ve faaliyete devam etmeyen diğer mirasçılar (.....ve) adına adi ortaklık şeklinde tesis edilen mükellefiyetin terkin edilmesi mümkün bulunmaktadır."

Bilgi edinilmesini rica ederim.

(*) Bu Özelge 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 413.maddesine dayanılarak verilmiştir.

(**) İnceleme, yargı ya da uzlaşmada olduğu halde bu konuya ilişkin olarak yanlış bilgi verilmiş ise bu özelge geçersizdir.

(***) Talebiniz üzerine tayin edilmiş olan bu özelgeye uygun işlem yapmanız hâlinde, bu fiilleriniz dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.

Bu metin Mevzuat Bankası (mevzuat.vergibulustayi.com) aracılığıyla gib.gov.tr arşivinden alınmıştır. Resmî işlemlerde Resmî Gazete metni esastır. — 13.09.2026