

Mükellefin ölümü halinde mirasçılarının mükellefiyeti hk.

Belge türü	Özelge
Kanun	GELİR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	B.07.1.GİB.4.34.19.02-019.01-1220
Tarih	08.08.2011

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü

Sayı : B.07.1.GİB.4.34.19.02-019.01-1220 08/08/2011

Konu : Mükellefin ölümü halinde mirasçılarının mükellefiyeti

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, ... Vergi Dairesi Müdürlüğünün ... vergi kimlik numarasında kayıtlı ...'un 09/02/2010 tarihinde vefat ettiği, varisleri olarak işyerinin mirasçılardan bir kişi adına veya iki kişiden oluşacak adi ortaklık şeklinde devam etmesini istediğiniz belirtilerek mirasçılarının yükümlülüklerinin neler olduğu hususunun sorulduğu anlaşılmaktadır.

1. GELİR VERGİSİ VE KATMA DEĞER VERGİSİ YÖNÜNDEN

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun "Ticari Kazancın Tarifi" başlıklı 37'nci maddesinde; her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançların ticari kazanç olduğu hükmüne yer verilmiş olup, aynı kanunun "Değer Artışı Kazançları" başlıklı mükerrer 80'inci maddesinde, "Aşağıda yazılı mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artışı kazançlarıdır.

....

4. Ortaklık haklarının veya hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar.

....

Bu maddede geçen "elden çıkarma" deyimini, yukarıda yazılı mal ve hakların satılması, bir ivaz karşılığında devir ve temlik, trampa edilmesi, takası, kamulaştırılması, devletleştirilmesi, ticaret şirketlerine sermaye olarak konulmasını ifade eder.

Bir takvim yılında elde edilen değer artışı kazancının, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlananlar hariç, 01.01.2010 tarihinden itibaren 7.700 Türk Lirası gelir vergisinden müstesnadır.

Faaliyetine devam eden ticarî bir işletmenin kısmen veya tamamen satılmasından veya ticarî işletmeye dahil amortismanla tâbi iktisadî kıymetlerle birinci fıkrada yazılı hakların elden çıkarılmasından doğan kazançlar ticarî kazanç sayılır ve bunlara ticarî kazanç hakkındaki hükümler uygulanır." hükmüne yer verilmiştir.

Öte yandan, aynı kanunun "Vergilendirilmeyecek Değer Artışı Kazançları" başlıklı 81'inci maddesinde; "Aşağıdaki yazılı hallerde değer artışı kazancı hesaplanmaz ve vergilendirilmez:

1. Ferdi bir işletmenin sahibinin ölümü halinde, kanuni 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..." hükmüne yer verilmiştir.

Diğer taraftan, aynı kanunun "Safi Değer Artışı" başlıklı mükerrer 81'inci maddesinde; "Değer artışında safi kazanç, elden çıkarma karşılığında alınan para ve ayınlarla sağlanan ve para ile temsil edilebilen her türlü menfaatlerin tutarından, elden çıkarılan mal ve hakların maliyet bedelleri ile elden çıkarma dolayısıyla yapılan ve satıcının uhdesinde kalan giderlerin ve ödenen vergi ve harçların indirilmesi suretiyle bulunur. Hâsılâtın ayın ve menfaat olarak sağlanan kısmının tutarı Vergi Usul Kanununun değerlendirme ile ilgili hükümlerine göre tayin ve tespit olunur.

....

Mal ve hakların elden çıkarılmasında iktisap bedeli, elden çıkarılan mal ve hakların, elden çıkarıldığı ay hariç olmak üzere Devlet İstatistik Enstitüsünce belirlenen toptan eşya fiyat endeksindeki artış oranında artırılarak tespit edilir. (5281 sayılı Kanunun 27. maddesiyle eklenen cümle) (1.1.2006 tarihinden geçerli olmak üzere) Şu kadar ki, bu endekslemenin yapılabilmesi için artış oranının % 10 veya üzerinde olması şarttır." hükümleri yer almaktadır.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1/1'inci maddesinde; Türkiye'de yapılan ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin KDV'ye tabi olduğu,

8/1'inci maddesinde, mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde bu işleri yapanların verginin mükellefi olduğu, Hüküm altına alınmıştır.

25 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nin "Adi Ortaklıklarda Vergileme" başlıklı (C) bölümünde;

"1. Katma Değer Vergisi uygulamasında adi ortaklıklar bağımsız işletme birimleri olarak ayrı vergi mükellefiyetine sahiptir. Buna göre; adi ortaklıklarda defter tutma, belge düzenleme, muhafaza ve ibraz gibi vergi ödevleri ile beyanname verme ve vergi ödeme gibi mükellefiyetlerin ortaklardan ayrı olarak yerine getirilmesi, ortaklığın Katma Değer Vergisi ile ilgili hesaplarının, ortakların varsa şahsi işletmelerindeki işlemlerden ayrı yapılması gerekmektedir.

Öte yandan; adi ortaklıklarda, ortaklığın sona ermesi sonucunu doğurmayan hisse devri işlemleri Katma Değer Vergisine tabi olamayacak, ortaklığın sona ermesi sonucunu doğuran devir işlemlerinde ise vergi uygulanacaktır.

Buna göre; bir adi ortaklıkta, ortaklardan biri veya birkaçının hisselerini diğer ortaklara veya üçüncü şahıslara devretmesi, bu şekilde ortaklıktan bazı ortakların ayrılması veya ortaklığa yeni ortakların alınması halinde, mevcut adi ortaklık, ortak sayısındaki değişiklik dışında aynen devam ediyorsa, bu hisse devri işlemlerinde vergi uygulanmayacaktır.

Hisse devri işlemleri adi ortaklığın sona ermesi sonucunu doğuruyor veya ortaklık, ortakların kararı ile fesh ediliyorsa, bu devir işlemlerine vergi uygulanması gerekmektedir." denilmektedir.

Bu hükümler çerçevesinde;

a) Muristen intikal eden ticari işletmenin bütün varislerce kayıtlı değerleriyle aynen devralınarak 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 ticari faaliyet nedeniyle hesaplanan vergiden indirim konusu yapılabilecektir.

b) Muristen intikal eden ticari işletmenin faaliyetine mirasçılardan bir veya bir kaç tarafından devam edilmesi halinde;

i) Murisin ölüm tarihi ile varislerden biri veya birkaçının mükellefiyet tesis ettirdiği tarih arasındaki dönemde mirasçılarca faaliyette bulunulmuş ise, mirasçıların adi ortaklık halinde faaliyet gösterdiğinin kabul edilmesi 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 ticari 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 tabi olmayacaktır. Ancak, adi ortaklığın ferdi işletmeye dönüşmesi sonucunu doğuran hisse devirleri katma değer vergisine tabi olup, ortaklık tarafından faaliyete devam edecek ortağa kesilecek faturada ayrıca katmadeğer vergisi hesaplanacak ve beyan edilecektir.

ii) Murisin ölüm tarihi ile mirasçılardan biri veya birkaçının söz konusu işletmeyi kendi adlarına işletmeye başladıkları tarih arasındaki mirasçılarca faaliyette bulunulmamış ise ölüm tarihi itibarıyla faaliyetin sona erdiğinin kabul edilmesi ve faaliyeti duran işletmeye ait malların intikalinde KDV uygulanmaması gerekir. Bu durumda her bir 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.

2. VERGİ USUL KANUNU YÖNÜNDEN

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "Mirasçıların Sorumluluğu" başlıklı 12'nci maddesinde; "Ölüm halinde mükelleflerin ödevleri, mirası reddetmemiş kanuni ve mansup mirasçılarına geçer. Ancak, mirasçılardan her biri ölünün vergi borçlarından miras hisseleri nispetinde sorumlu olurlar." hükmü yer almaktadır.

Aynı Kanun'un "Ölüm Halinde Sürenin Uzaması" başlıklı 16'ncı maddesinde; "Vergi kanunlarında hüküm bulunmayan hallerde ölüm dolayısıyla mirasçılara geçen ödevlerin yerine getirilmesinde bildirme ve beyanname verme sürelerine üç ay eklenir." hükmüne yer verilmiştir.

Mezkur Kanun'un "Ölüm" başlıklı 164'üncü maddesinde de; "Ölüm işi bırakma hükmündedir. Ölüm mükellefin mirası reddetmemiş mirasçıları tarafından vergi dairesine bildirilir.

Mirasçılardan herhangi birinin ölümü bildirmesi diğer mirasçıları bu ödevden kurtarır." hükmü bulunmaktadır.

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

3. VERASET VE İNTİKAL VERGİSİ YÖNÜNDEN

7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesinde, Türkiye Cumhuriyeti uyuğunda bulunan şahıslara ait mallar ile Türkiye'de bulunan malların veraset yoluyla veya herhangi bir suretle

olursa olsun ivazsız bir şekilde bir şahıstan diğer şahsa intikalinin veraset ve intikal vergisine tabi olduğu, 2'nci maddesinin (d) bendinde ivazsız intikal tabirinin hibe yoluyla veya herhangi bir tarzda olan ivazsız iktisapları ifade ettiği, 5'inci maddesinde veraset ve intikal vergisinin mükellefinin veraset yoluyla veya ivazsız bir tarzda mal iktisap eden şahıs olduğu, 7'nci maddesinde veraset yoluyla veya sair suretle mal iktisap edenlerin iktisap ettikleri malları bir beyanname ile bildirmeye mecbur oldukları, 9'uncu maddesinin ikinci fıkrasında da ivazsız intikallerde malların hukuken iktisap edildiği tarihi takip eden bir ay içinde beyanname verileceği hükme bağlanmıştır.

Bu hükümlere göre, malların veraset yoluyla veya her ne şekilde olursa olsun karşılıksız bir şekilde bir şahıstan diğer şahsa intikali veraset ve intikal vergisine tabi bulunmakta, verginin mükellefi veraset yoluyla veya karşılıksız olarak mal iktisap eden kişiler olmaktadır.

Bu itibarla, veraset yoluyla mirasçılara intikal eden işletmedeki payların ivazsız olarak mirasçılardan bir veya iki kişi adına devrinin veraset ve intikal vergisine tabi tutulması, söz konusu payları ivazsız olarak devralan kişilerin hukuken iktisap ettikleri tarihi takip eden bir ay içinde veraset ve intikal vergisi beyannamesi ile beyan etmeleri gerekmektedir.

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. — 09.09.2026