

Malî Hukuk Dergisi

JOURNAL OF FISCAL LAW

**VERGİ HUKUKU, MALÎ SUÇLAR VE CEZALAR,
ŞİRKETLER HUKUKU, KAMBIYO MEVZUATI,
DIŞ TİCARET VE TEŞVİKLER, GÜMRÜK UYGULAMALARI,
MUHASEBE, SERMAYE PİYASASI HUKUKU,
AVRUPA BİRLİĞİ**

*TAX LAW, FISCAL CRIMES AND PENALTIES, COMPANY LAW,
EXCHANGE REGULATIONS, FOREIGN
TRADE AND INCENTIVES, CUSTOM ENFORCEMENTS,
ACCOUNTING, CAPITAL MARKET LAW, THE EUROPEAN UNION*

**MALÎ GELİŞMELER, MAKALELER, ANAYASA MAHKEMESİ
KARARLARI, DANIŞTAY KARARLARI, YARGITAY
KARARLARI, VERGİ MAHKEMESİ KARARLARI,
TEBLİĞLER, SİRKÜLERLER, GENELGELER,
İÇ GENELGELER, MUKTEZALAR,
RESMÎ GAZETE ÖZETLERİ,
MALÎ HUKUK İLE İLGİLİ ÖNEMLİ BİLGİLER,
YENİ YAYINLAR**

*FISCAL DEVELOPMENTS, ARTICLES, THE CONSTITUTIONAL
COURT' DECISIONS, COUNCIL STATE DECISIONS, COURT OF
CASSATION DECISIONS, TAX COURTS' DECISIONS, COMMUNIQUÉS,
CIRCULARS, CIRCULAR LETTERS, DOMESTIC CIRCULAR LETTERS,
TAX RULINGS, ABSTRACTS OF OFFICIAL GAZETTE, MAJOR
INFORMATION OF FISCAL LAW, NEW PUBLICATIONS*



TR Dizin Hukuk Veri Tabanında Dizinlenmektedir



Malî Hukuk Dergisi
Journal of Fiscal Law

“Hakemli Dergidir”/“Peer reviewed Journal”

Cilt: 15/Sayı: 176

Volume: 15/Issue: 176

Yıl/Year: 2019

Yayın Sahibi/Publisher: Legal Yayıncılık A.Ş. adına Sahibi ve Genel
Yayın Yönetmeni/*On Behalf of Legal Yayıncılık
INC. Publisher and Executive Editor*
Av./Atty. Lütfürrahman BAŞÖZ

**Sorumlu Yazı İşleri Müdürü/
Responsible Manager:** Av./Atty. Ramazan ÇAKMAKCI

**Yayıncının Adı/Name of
Publishing Company:** Legal Yayıncılık A.Ş.

Basım ve Cilt/Printing and Volume: Net Kırtasiye Tanıtım ve Matbaa San. Tic. Ltd.
Şti (Net Copy Center)
(Sertifika No/Certificate No.: 13723)
Tel: 0212 249 40 60

Basıldığı Yer/Place of Publication: İnönü Cad. Beytülmalcı Sk. No: 23/A
Gümüşsuyu/Beyoğlu-İstanbul

Basıldığı Tarih/Publication Date: Eylül/September 2019
Yönetim Yeri/Place of Management: Caferağa Mah. General Asım Gündüz Cad.
(Bahariye) Sekizler Apt. No: 59 D: 6-7
Kadıköy/İstanbul
Tel. 0 216 449 04 85-86 Faks/Fax: 0 216 449 04 87

E-posta/E-mail: legal@legal.com.tr

URL: www.legal.com.tr

Yayın Dili/Published on Language: Türkçe/İngilizce

Yayın Türü/Type of Publication: Uluslararası, Süreli, Aylık Hukuk Dergisi/
*This journal is a peer reviewed international
law journal published per month*

Yurt Dışı Temsilciliği

Legal Publishing Albania Shpk

Rruga Sami Frasheri, pallati 14, hyrja 11, ap. 8 ne
Tirane/Albania

www.legalalbania.com

info@legalalbania.com

Basılı ISSN: 1305-4074

Online ISSN: 2149-4185

Dergiye yapılan atıflarda “**MHD**” kısaltması kullanılmalıdır.
For citations please use the abbreviation: “MHD”

Katkıda bulunmak isteyenler için iletişim bilgileri:
*All correspondence concerning articles and other submissions should
be addressed to:*

E-mail: akademi@legal.com.tr

Telefon/Phone: 0 216 449 04 85-86

Faks/Fax: 0 216 449 04 87

Posta Adresi/Postal Address:

Caferağa Mah. General Asım Gündüz Cad.
(Bahariye) Sekizler Apt. No: 59 D: 6-7 Kadıköy/İstanbul

**Bu dergide yayımlanan yazılarda ileri sürülen görüşler yazarlara
aittir.**

*Articles published in this journal represent only the views of the
contributors.*

Copyright © 2019

*Bu derginin tüm yayın hakları LEGAL YAYINCILIK A.Ş. 'ye aittir.
Yayınevinin izni alınmadan eğitim ve tanıtım amaçlı kısmi alıntılar hariç
olmak üzere hiçbir şekilde kopya edilemez, çoğaltılamaz ve
yayınlanamaz.*

*All rights reserved. No part of this publication may be copied, reproduced,
stored in a retrieval system, or transmitted, in any form or by means,
without the prior expressed permission in writing of the
LEGAL YAYINCILIK A.Ş.*

MALÎ HUKUK DERGİSİ

Caferağa Mah. General Asım Gündüz Cad.
(Bahariye) Sekizler Apt. No: 59 D: 6-7 Kadıköy/İstanbul
Tel: (216) 449 04 85 - 449 04 86 Faks: (216) 449 04 87
İnternet adresi: www.legal.com.tr
E-mail: legal@legal.com.tr

GENEL EDİTÖR
EDITOR IN CHIEF

Prof. Dr. Hakan ÜZELTÜRK - Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi

YAYIN ve DANIŞMA KURULU
EDITORIAL and ADVISORY BOARD

Prof. Dr. Adnan GERÇEK - Uludağ Üniversitesi İİBF

Prof. Dr. Aykut HEREKMAN - Emekli - Anadolu Üniversitesi İİBF

Prof. Dr. Ayşe GÜNER - Marmara Üniversitesi İktisat Fakültesi

Prof. Dr. S. Ateş OKTAR - İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Bölüm Başkanı

Prof. Dr. Doğan ŞENYÜZ - Uludağ Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dekanı ve Mali Hukuk Anabilim Dalı

Prof. Dr. Duran BÜLBÜL - Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi İİBF Başkanı

Prof. Dr. Elif SONSUZUĞLU - Yakın Doğu Üniversitesi Hukuk Fakültesi

Prof. Dr. Erkan AYDIN - Marmara Üniversitesi İktisat Fakültesi

Prof. Dr. Gülay COŞKUN - Emekli - Yıldız Teknik Üniversitesi İİBF

Prof. Dr. Gülsen GÜNEŞ - Bahçeşehir Üniversitesi Hukuk Fakültesi

Prof. Dr. Ümit Süleyman ÜSTÜN - Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi

Prof. Dr. Hakan ÜZELTÜRK - Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi

Prof. Dr. Hanifi AYBOĞA - Marmara Üniversitesi – SBMYO

Prof. Dr. Mustafa AKKAYA - Atılım Üniversitesi Hukuk Fakültesi

Prof. Dr. Murat ALIŞKAN - Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Ticaret Hukuku Anabilim Dalı Başkanı

Prof. Dr. Metin TAŞ – İstanbul Gedik Üniversitesi İktisadi, İdari ve Sosyal Bilimler Fakültesi

Prof. Dr. Nevzat SAYGILIOĞLU - Emekli - Gazi Üniversitesi İİBF

Prof. Dr. Filiz KESKİN - İstanbul Arel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

Prof. Dr. Şükrü KIZILOT - Emekli - Gazi Üniversitesi İİBF

Prof. Dr. Tekin MEMİŞ - Beykent Üniversitesi Hukuk Fakültesi

Prof. Dr. Volkan DEMİR - Galatasaray Üniversitesi İİBF

Prof. Dr. Yenal ÖNCEL - Emekli - İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi

Prof. Dr. Yusuf KARAKOÇ - Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi
Doç. Dr. Barış BAHÇECİ - İzmir Ekonomi Üniversitesi Hukuk Fakültesi
Doç. Dr. Hatice YURTSEVER - Celal Bayar Üniversitesi SMYO
Doç. Dr. Özgür BİYAN - Bandırma Onyedli Eylül Üniversitesi, İİBF
Doç. Dr. Resul KURT - İstinye Üniversitesi İİSBF
Dr. Balca ÇELENER - Galatasaray Üniversitesi Hukuk Fakültesi
Öğr. Üyesi Dr. Bumin DOĞRUSÖZ - Marmara Üniversitesi İktisat Fakültesi
Öğr. Üyesi Dr. Ege GÖKTUNA - Özyeğin Üniversitesi Hukuk Fakültesi
Öğr. Üyesi Dr. Ezhan DOĞRUSÖZ - Marmara Üniversitesi İktisat Fakültesi
Dr. Mustafa ALPASLAN – SMMM
Dr. Nedim TÜRKMEN - Yeminli Malî Müşavir
Dr. Veysi SEVİĞ - Emekli- Marmara Üniversitesi İİBF - İTO Müşaviri
Arş. Gör. Alperen Asım KORUK – Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi
Adnan NAS - Yeminli Malî Müşavir
Adem DURAK - Yeminli Mali Müşavir
Asım ÖZGÖZÜKARA - Yeminli Malî Müşavir
Bora UNUTMAZ - Vergi Başmüfettişi
Cahit YERCİ - Vergi Başmüfettişi
Fatih DURAL - Yeminli Malî Müşavir
Feridun GÜNGÖR - Yeminli Mali Müşavir
Ferruh TUNÇ - Yeminli Mali Müşavir
Hakan Hasan ARI - Yeminli Malî Müşavir
Hüseyin Perviz PUR - Yeminli Mali Müşavir
Mehmet İPEK – Avukat
Mehmet KÜÇÜKKAYA - Avukat
Murat BAŞARAN - Vergi Başmüfettişi
Mustafa ÇAMLICA - Yeminli Malî Müşavir
Mustafa UYSAL - Vergi Konseyi Eski Başkanı
Osman ÖZEN - Yeminli Mali Müşavir
Öznur ONAT - Avukat
Sedat ERATALAR - Yeminli Mali Müşavir
Serdar KOYUTÜRK - Vergi Konseyi Eski Genel Sekreteri
Yahya ARIKAN - TÜRMOB Genel Sekreteri

HAKEM KURULU

BOARD OF REFEREE

Prof. Dr. Mustafa AKKAYA - Emekli - Atılım Üniversitesi Hukuk Fakültesi
Prof. Dr. Murat ALIŞKAN - Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Ticaret Hukuku
Anabilim Dalı Başkanı

Prof. Dr. Hanifi AYBOĞA - Marmara Üniversitesi - SBMYO

Prof. Dr. Erkan AYDIN - Marmara Üniversitesi İktisat Fakültesi

Doç. Dr. Barış BAHÇECİ - İzmir Ekonomi Üniversitesi Hukuk Fakültesi

Prof. Dr. Duran BÜLBÜL - Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi İİBF

Doç. Dr. Özgür BİYAN - Bandırma Onyedli Eylül Üniversitesi, İİBF

Prof. Dr. Gülay COŞKUN - Emekli - Yıldız Teknik Üniversitesi İİBF

Dr. Balca ÇELENER - Galatasaray Üniversitesi Hukuk Fakültesi

Prof. Dr. Volkan DEMİR - Galatasaray Üniversitesi İİBF

Öğr. Üyesi Dr. Bumin DOĞRUSÖZ - Marmara Üniversitesi İktisat Fakültesi

Öğr. Üyesi Dr. Ezhan DOĞRUSÖZ - Marmara Üniversitesi İktisat Fakültesi

Prof. Dr. Adnan GERÇEK - Uludağ Üniversitesi İİBF

Öğr. Üyesi Dr. Ege GÖKTUNA - Özyeğin Üniversitesi Hukuk Fakültesi

Prof. Dr. Ayşe GÜNER - Marmara Üniversitesi İktisat Fakültesi

Prof. Dr. Gülsen GÜNEŞ - Bahçeşehir Üniversitesi Hukuk Fakültesi

Prof. Dr. Aykut HEREKMAN - Emekli - Anadolu Üniversitesi İİBF

Prof. Dr. Yusuf KARAKOÇ - Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi

Prof. Dr. Ayşegül MUTLU - Marmara Üniversitesi İktisat Fakültesi

Prof. Dr. Tekin MEMİŞ - Beykent Üniversitesi Hukuk Fakültesi

Prof. Dr. S. Ateş OKTAR - İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Bölüm Başkanı

Prof. Dr. Yenal ÖNCEL - Emekli - İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi

Prof. Dr. Nevzat SAYGILIOĞLU - Emekli - Gazi Üniversitesi İİBF

Dr. Veysi SEVİĞ - Emekli - Marmara Üniversitesi İİBF - İTO Müşaviri

Prof. Dr. Doğan ŞENYÜZ - Uludağ Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dekanı ve Mali
Hukuk Anabilim Dalı

Prof. Dr. Elif SONSUZOĞLU - Yakın Doğu Üniversitesi Hukuk Fakültesi

Prof. Dr. Metin TAŞ - İstanbul Gedik Üniversitesi İktisadi, İdari ve Sosyal Bilimler
Fakültesi

Prof. Dr. Ümit Süleyman ÜSTÜN - Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi

Prof. Dr. Hakan ÜZELTÜRK - Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi

Doç. Dr. Hatice YURTSEVER - Celal Bayar Üniversitesi SMO

MALÎ HUKUK DERGİSİ

Cilt: 15/Sayı: 176

Yıl: 2019

İÇİNDEKİLER

Makaleler..... 1645

Araştırma Makaleleri

Dijitalleşmenin Vergi İdareleri Açısından Yarattığı Fırsatlar ve Güçlükler:
Ekonomi Dijitalleşirken Vergi İdarelerinin Dijitalleşme Süreci

Doç. Dr. Burçin BOZDOĞANOĞLU

Doç. Dr. İraz HASPOLAT KAYA..... 1647

Ölüm Halinin Gelir, Katma Değer ve Özel Tüketim Vergileri Açısından
Sonuçları

Çağla Gizem AKÇİL

Doç. Dr. Özgür BİYAN..... 1677

Sermayesini Kaybeden Limited Şirket İçin Seçimlik İki Çözüm Yolu

Dr. Soner ALTAŞ..... 1697

Firmaların İflas ve Konkordato İlan Etme Risklerini Tahmin Etmeye
Yönelik Finansal Modellerin Bir Değerlendirmesi

Dr. Tolga TUZCUOĞLU..... 1713

Kanunların Yasak Saydığı Faaliyetlerden Elde Edilen Gelirin

Vergisel Boyutu: Türkiye ve Seçilmiş Ülke Örnekleri

Arş. Gör. Hamdi Furkan GÜNAY..... 1725

Demokrasi ve Mali Yetkiler İlişkisinde Yeni Bir Soluk

Arş. Gör. Dr. Zeynep MÜFTÜOĞLU..... 1747

Uzman Görüşleri 1765

7186 Sayılı Kanunla Getirilen Yeni Varlık Barışı Uygulamasının
Usul ve Esasları

Dr. Mehmet YÜCEL (Vergi Müfettişi)..... 1767

Malî Gelişmeler..... 1781

Yargıtay Kararları 1807

Yargıtay Hukuk Daire Kararı 1809

Yargıtay Ceza Daire Kararları 1811

Danıştay Kararları 1817

Danıştay Daire Kararları	1819
İdari Görüşler	1823
Muktezalar (Özelgeler) Listesi	1825
Muktezalar (Özelgeler)	1827
Resmî Gazete Özetleri.....	1829
Önemli Bilgiler.....	1841
Yüksek Mahkeme Kararları Arama Dizini	1877
Kanun Maddelerine Göre Arama Dizini.....	1879
LEGAL YAYINCILIK ÜRÜN FİYAT LİSTESİ	1881
LEGAL HUKUK DERGİLERİ SİPARİŞ FORMU	1886
LEGALBANK ABONELİK FORMU	1887
KİTAP SİPARİŞ FORMU.....	1888

JOURNAL OF FISCAL LAW

Volume: 15/Issue: 176

Year: 2019

CONTENTS

Articles.....	1645
Research Articles	
Opportunities and Challenges Created by Digitalization for Tax Administrations: The Digitalization Process of Tax Administrations while the economy is Digitilized <i>Assoc. Prof. Dr. Burçin BOZDOĞANOĞLU</i> <i>Assoc. Prof. Dr. Iraz HASPOLAT KAYA</i>	1647
The Result of Death Situation on the Income Tax Value Added Tax and Special Consumption Tax <i>Çağla Gizem AKÇİL</i> <i>Assoc. Prof. Dr. Özgür BİYAN</i>	1677
Optional Two Solutions for the Limited Liability Company That Lost Its Capital <i>Dr. Soner ALTAŞ</i>	1697
A Review of the Financial Models on the Prediction of Corporate Bankruptcy Risk <i>Dr. Tolga TUZCUOĞLU</i>	1713
Tax Dimension of Income From Prohibited Activities: Turkey and Selected Countries Examples <i>Res. Asst. Hamdi Furkan GÜNAY</i>	1725
A New Wind in the Relationship Between Democracy and Fiscal Powers <i>Res. Asst. Dr. Zeynep MÜFTÜOĞLU</i>	1747
Expert Opinion	1765
Procedures and Principles of New Asset Peace Implementation Introduced by Law No. 7186 <i>Dr. Mehmet YÜCEL (Tax Inspector)</i>	1767
Fiscal Developments	1781
Court of Cassation Decisions.....	1807
Court of Cassation Civil Chambers Decision	1809
Court of Appeal Criminal Chamber Decisions	1811

Council of State Decisions.....	1817
Council of State Chamber Decisions	1819
Administrative Opinions.....	1823
Tax Rulings List	1825
Tax Rulings.....	1827
Abstracts of Official Gazette	1829
Useful Information	1841
Index of High Courts' Decisions.....	1877
Index of Related Law Code Articles.....	1879
LEGAL PUBLISHING PRICE LIST	1881
ORDERING FORM FOR THE LEGAL LAW JOURNALS	1886
SUBSCRIPTION FORM FOR THE LEGALBANK LEGAL DATABASE	1887
BOOK ORDER FORM	1888

MAKALELER

ARTICLES

* Dijitalleşmenin Vergi İdareleri Açısından Yarattığı Fırsatlar ve Güçlükler:
Ekonomi Dijitalleşirken Vergi İdarelerinin Dijitalleşme Süreci
*Opportunities and Challenges Created by Digitalization for Tax Administrations:
The Digitalization Process of Tax Administrations while the economy is Digitilized*
Doç. Dr./Assoc. Prof. Dr. Burçin BOZDOĞANOĞLU
Doç. Dr./Assoc. Prof. Dr. Iraz HASPOLAT KAYA

* Ölüm Halinin Gelir, Katma Değer ve Özel Tüketim Vergileri Açısından Sonuçları
*The Result of Death Situation on the Income Tax Value Added Tax and Special
Consumption Tax*
Çağla Gizem AKÇİL
Doç. Dr./Assoc. Prof. Dr. Özgür BİYAN

* Sermayesini Kaybeden Limited Şirket İçin Seçimlik İki Çözüm Yolu
Optional Two Solutions for the Limited Liability Company That Lost Its Capital
Dr. Soner ALTAŞ

* Firmaların İflas ve Konkordato İlan Etme Risklerini Tahmin Etmeye Yönelik
Finansal Modellerin Bir Değerlendirmesi
A Review of the Financial Models on the Prediction of Corporate Bankruptcy Risk
Dr. Tolga TUZCUOĞLU

* Kanunların Yasak Saydığı Faaliyetlerden Elde Edilen Gelirin Vergisel Boyutu:
Türkiye ve Seçilmiş Ülke Örnekleri
*Tax Dimension of Income From Prohibited Activities: Turkey and Selected
Countries Examples*
Arş. Gör./Res. Asst. Hamdi Furkan GÜNAY

* Demokrasi ve Mali Yetkiler İlişkisinde Yeni Bir Soluk
A New Wind in the Relationship Between Democracy and Fiscal Powers
Arş. Gör. Dr./Res. Asst. Dr. Zeynep MÜFTÜOĞLU

- Araştırma Makalesi -

**ÖLÜM HALİNİN GELİR, KATMA DEĞER VE ÖZEL
TÜKETİM VERGİLERİ AÇISINDAN SONUÇLARI***

(THE RESULT OF DEATH SITUATION ON THE INCOME TAX VALUE ADDED
TAX AND SPECIAL CONSUMPTION TAX)

Çağla Gizem AKÇİL**

Doç. Dr./Assoc. Prof. Dr. Özgür BİYAN***

ÖZ

Ölüm halinin sonucunda gerek ölen kişi gerekse onun mal varlığını ve sorumluluklarını üzerine alan kişiler için mevzuatımızda düzenlemelere yer verilmiştir. Vergi hukukunda özel düzenlemelerle şekillendirilen ölüm hali; gelir, katma değer ve özel tüketim vergileri açısından bu çalışmada yer bulmaktadır. Çalışmada vergi mevzuatının mirasçılar açısından getirdiği sorumlulukları uygulamaya dönük olarak değerlendirilmektedir.

Anahtar Kelimeler: Ölüm, Miras, Sorumluluk, Gelir Vergisi, Katma Değer Vergisi, Özel Tüketim Vergisi.

ABSTRACT

As a result of the death state, the regulations concerning the deceased person and people assets and responsibilities are included in our legislation. Death state, which is shaped by special regulations in tax

^H Hakem denetiminden geçmiştir.

* Bu makale 01.08.2019 tarihinde Yayınevimize ulaşmış olup, 23.08.2019 tarihinde birinci hakem; 23.08.2019 tarihinde ikinci hakem onayından geçmiştir.

Bu çalışma Bandırma Onyedi Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalında tamamlanan, “Ölüm Olayının Vergi Hukuku Açısından Deđerlendirilmesi” başlıklı yüksek lisans tez çalışmasından türetilmiştir.

** Mali Hukuk Bilim Uzmanı (ORCID ID: orcid.org/0000-0002-7464-0380).

*** Bandırma Onyedi Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Bölümü (ORCID ID: orcid.org/0000-0002-1005-2950).

law; income, value added and special consumption taxes are included in this study. In the study, the responsibilities of the tax legislation for the heirs are evaluated.

Keywords: *Death, Heritage, Responsibility, Income Tax, Value Added Tax, Special Consumption Tax.*

1. GİRİŞ

Ölüm sonucunda meydana gelen mirasçılık ve mirasçılarının sorumlulukları konusu Vergi Usul Kanunu'nda genel olarak ele alınmıştır. Bununla birlikte diğer vergi kanunlarında da mirasçılarının yükümlülüklerinden bahsedilmiştir. Gelir Vergisi Kanunu'nda mirasçılarının beyanname verme sürelerine, işe devam kararı almalarındaki sorumluluklarına, kendi şahıslarında yapmış oldukları fiillerden dolayı (beyanname vermeme, muhafaza edilmiş defter ve belgeleri ibraz etmeme gibi) aldıkları cezalara ve mirasçılarının yararlanacakları istisnalara değinilmiştir. Katma değer vergisinde, şirket ortaklıklarında ortağın ölümü durumunda mirasçılarının ortaklığa devam etme kararı almalarının KDV karşısındaki sorumlulukları açıklanmıştır. Son olarak ÖTV'de engelli aracı istisnasından yararlanan mükellefin ölümünün ardından istisna kapsamında olan aracın mirasçılara intikalinde ÖTV'nin durumu incelenmiştir.

2. ÖLÜM HALİNE İLİŞKİN OLARAK GELİR VERGİSİ KANUNU'NDA YER ALAN DÜZENLEMELER

2.1. Genel Olarak Gelir Vergisi Beyannamesinin Verilme ve Ödeme Süresi

Gelir vergisi, aksine hüküm olmadıkça mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanına dayalı olarak alınan bir vergi türüdür. GVK'nın 83'üncü maddesinde beyanname türleri, yıllık beyanname, muhtasar beyanname ve münferit beyanname olarak sayılmıştır. Beyanname verme süreleri beyanname türlerine göre farklılık göstermektedir. Konumuz itibariyle ölüm halinde ise VUK'un 16'ncı maddesinde yer verilen düzenleme gereği normal beyanname verme sürelerine 3 ay ekleneceği hükmü ise yıllık gelir vergisi beyannamesinin verilmesinde geçerli değildir.

Yıllık gelir vergisi beyannamesi, gelirin elde edildiği yılı takip eden yılın mart ayının 25 akşamına kadar verilir. Gelir vergisi mükellefinin ölmesi durumunda ise gelir vergisi beyannamesinin verilme ve ödenme süreleri yıllık gelir vergisi beyanname verme sürelerinden ayrı olarak ele alınmıştır. GVK'nın 92/2'nci maddesinde ölüm halinde beyannamenin, ölüm tarihinden itibaren 4 ay içinde verileceği ifade edilmiştir. O halde 3 Mart 2019 tarihinde vefat eden gelir vergisi mükellefinin 2018 yılı yıllık gelir vergisi beyannamesi, mirası reddetmemiş mirasçılar tarafından 3 Temmuz 2019 tarihine kadar verilmelidir. Mirasçılardan herhangi birinin bu ödevi yerine getirmesi diğer mirasçıları bu yükümlülükten kurtaracaktır. Verginin ödenme zamanı GVK özel olarak belirtilmediğinden ödeme, VUK'un 112'nci maddesi¹ gereği beyanname verme zamanında yapılması gerekir. Gelir vergisinin ilk taksitini ödedikten sonra ölen mükellefin ikinci taksiti ise, mirasçılar tarafından ölüm tarihinden itibaren 4 ay içinde ödenecektir.

Takvim yılının başından ölüm tarihine kadar geçen süre kıst hesap dönemi olarak sayılmaktadır. Bu dönemde elde edilen gelir yıllık gelir vergisi beyannamesinin verileceği zaman beyan edilmektedir. Gelirin beyan edildiği tarih aynı zamanda ödemenin yapılacağı zamandır². Örneğin 28 Mayıs tarihinde vefat etmiş olan mükellefin mayıs ayına kadar elde ettiği kazancı, mirasçılar en geç 28 Eylül tarihinde beyan etmek durumundadır.

GVK'nın 72/(4)'nci maddesine göre kira geliri elde eden mükellef gelecek yıllara ait kira gelirlerini peşin tahsil edebilir. Mükellef elde etmiş olduğu bu kira gelirini gelecek yıl beyan etme hakkına sahiptir. Ancak ölüm olayında bu duruma istisna getirilmiştir. Mükellefin ölmesiyle peşin tahsil edilmiş kira geliri, mirasçılar tarafından içinde buldukları yıl beyan edilmektedir. Örneğin, kira geliri elde eden mükellef 2020 yılına ait kira gelirini 2019 yılında peşin olarak almış ve 28 Şubat 2019 yılında vefat etmişse, 2020 yılına ait kira geliri en geç 28 Haziran 2019 tarihinde mirasçılar tarafından beyan edilmelidir³.

¹ VUK 112, "Memleketi terk ve ölüm gibi mükellefiyetin kalkmasını mucip haller dolayısıyla beyan üzerine tarh olunan vergiler, beyanname verme süreleri içinde ödenir."

² Ahmet Erol, "Ölüm Halinde Beyan ve Ödeme Süreleri", Yaklaşım Dergisi, Sayı: 188, Ağustos, 2008, s.2.

³ Gelir İdaresi Başkanlığı, Mirasçıların Vergisel Yükümlülükleri Rehberi, 2018, Ekim, s.25. http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/yayinlar/2018_MirasVergi.pdf, (17.03.2019).

GVK mükerrer 120'nci maddesi uyarınca ticari (basit usulde vergilendirilenler hariç) ve serbest meslek kazancı elde eden mükellefler her üçer aylık dönemde elde ettikleri gelirler üzerinden geçici vergi adı altında vergi ödemekle yükümlüdür. Üçer aylık dönemlerde toplanan vergiler, yıllık gelir vergisinden mahsup edilir. Kanunun aynı maddesinde işi bırakma halinde, işin bırakıldığı dönemi izleyen dönemlerde geçici vergi ödenmeyeceği ifade edilmiştir. GVK'da ölüm olayından sonra mirasçılarının geçici vergide sorumlulukları özel olarak ifade edilmediğinden mirasçılarının yükümlülükleri VUK'un, 164'ncü maddesine göre yorumlanmalıdır. Kanun maddesine göre ölüm işi bırakma hükmünde sayıldığından, mükellefin ölmesi durumunda ölüm tarihini izleyen dönemlerde geçici vergi verilmeyeceği sonucu çıkarılmaktadır. Mirasçılar yıllık gelir vergisini verdiği esnada, murisin ödemiş olduğu geçici vergiler hesaplanan gelir vergisinden düşülür. Vergilerin mahsup edilmesinin ardından vergi dairesinin fazla vergi tahsil etmesi durumunda fazla olan miktarın geçici vergiye ait olduğu tespit edilirse mirasçı, vergi dairesine talepte bulunup arta kalan miktarı alma hakkına sahiptir⁴.

Gelir vergisi beyanname çeşitlerinden biri olan muhtasar beyannamenin ölüm halinde verilmesi hususunda GVK'de özel bir hüküm bulunmadığından beyanname VUK'un 16'ncı maddesi gereği normal beyanname verme süresine 3 ay eklenerek mirasçılar tarafından verilir. Verginin ödenmesi beyanname verme süresinde yapılır⁵.

2.2. Mirasçılarının İşe Devam Etmesi Durumu

Ticari, sınai, zirai bir faaliyette bulunan mükellefin ölmesi durumunda işletmenin akıbeti mirasçılar tarafından belirlenmektedir. Mirasçılarının işe devam kararı alması ya da işletmenin faaliyetini sonlandırmasında vergisel işlemler farklılık göstermektedir⁶. Ölüm ile birlikte murisin mükellefiyeti düşmektedir. İşe devam kararı alan mirasçılarının mükellefiyeti başlamaktadır. İşe devam etme kararı alan mirasçılarının, vergi

⁴ Ramazan Cenk, "Mükellefin Ölümü Halinde Mirasçılarının Vergi Hukuku Açısından Sorumlulukları", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 221, Mayıs 2011, www.yaklasim.com, (28.02.2019), s.6.

⁵ Sakıp Şeker, "Şahıs Şirketlerinde ve İşletmelerinde İşletme Sahibinin veya Ortakların Ölümü Halinde Dönem Sonu İşlemleri - 1", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 77, Ocak 1995, www.vergisorunlari.com.tr, (17.03.2019), s.4.

⁶ Mehmet Maç ve Tarık Jamali, *Veraset Hibe ve Ölüm*, Denet Yayıncılık, 1999, s.525.

dairesine işe başlama bildiriminde bulunmaları gerekmektedir. VUK 2001/1 İç Genelgesinde işe devam etme kararı alan mirasçıların işe başlama bildirimini, mükellefin ölüm tarihinden itibaren 1 ay içinde yapacakları ifade edilmiştir⁷. Normalde işe başlama bildiriminin işe başlama tarihinden itibaren 10 gün içinde yapılması gerekmektedir. Ancak ölüm olayında işe başlama bildirim süresine bir istisna getirilmiştir.

İşe devam etme kararı alan mirasçıların murisin mevcut defter ve belgelerini ölüm tarihini içeren hesap dönemi sonuna kadar kullanabileceği VUK 2001/1 İç Genelgesinde belirtilmiştir. Bununla birlikte murisin ölüm tarihi itibarıyla hesaplarının kapatılması ve mirasçılar adına yeni hesapların açılması gerekmektedir. Örneğin, ticari bir faaliyette bulunan mükellef, 2019 Mart ayında vefat etmiştir. Mirası reddetmeyen mirasçılar işletmenin faaliyetine devam etme kararı almıştır. Bu durumda murisin mevcut defter ve belgelerini mirasçılar kendilerine yeni bir hesap açılmasıyla 31.12.2019 (normal hesap dönemi) tarihine kadar kullanabilmektedir. Mirasçılar murisin ölümünü içeren hesap döneminin son ayında yeni dönem için kendi adlarına defter tasdik ettirmeleri ve anlaşmalı matbaalarca belgelerini bastırmaları veya notere tasdik ettirmeleri gerekmektedir. Mirasçılar ayrıca ödeme kaydedici cihazların mali hafızasını değiştirmeden, vergi dairesince bilgilerin tespit ettirilmesi şartıyla kendi mükellefiyet bilgisini düzelterek ve yeni levha çıkartarak kullanabilirler⁸.

İşe devam kararı alan mirasçılara murisin işletmesi devredilir. GVK'nın mükerrer 80'inci maddesine göre devir ve temlik işlemleri değer artış kazancı olarak vergiye tabidir. Ancak ferdi işletme sahibinin ölümü durumunda GVK 81'inci maddesi gereğince işletmenin belli şartlarda devrinde değer artış kazancı hesaplanmamaktadır. Kanun maddesinde yer alan şartlar:

- İşletmeyi devralan mirasçıların kanuni mirasçı olması
- İşletmeye ait iktisadi kıymetlerin kayıtlı değerleriyle aynen devralınması gerekmektedir.

⁷ 2001/1 Sıra No'lu, B.07.0.GEL.0.29/2902-164-27/19519 sayılı VUK İç Genelgesi. Aynı zamanda bkz. Gelir İdaresi Başkanlığı, Mirasçıların Vergisel Yükümlülükleri Rehberi, 2018, Ekim, s.23.

⁸ Tamer Budak, Türk Vergi Hukukunda Kişiliği Sona Ermesi ve Sonuçları, Oniki Levha Yayıncılık, 2011, s.92.

Bu şartları sağlayan kanuni mirasçıların işletmeyi devralmasında değer artış kazancı hesaplanmamaktadır. Ferdi işletme sahibi, işletmeyi tüm aktif ve pasifiyle sermaye şirketine devrettiğinde GVK'nın 81/(2)'nci maddesi uyarınca değer artış kazancından müstesna tutulmuştur. Dolayısıyla mirasçılar hisselerini ilgili kanun maddesindeki şartları sağlayarak sermaye şirketine devrettiğinde mirasçılar, devir bilançosuna göre hesaplanan öz sermayesi tutarında aldıkları ortaklık payından değer artış kazancı hesaplanmayacaktır.

Birden fazla mirasçının işletmenin faaliyetine toplu olarak devam etmesi durumunda adi ortaklık ortaya çıkmaktadır. İşletme sahibi mükellefin ölüm tarihi ile mirasçıların işe devam etme kararı alma arasındaki sürede mirasçılarca işletmedeki faaliyetin devam etmesiyle adi ortaklık oluşmakta ve bu faaliyet vergiye tabi olmaktadır⁹. Adi ortaklık şeklinde faaliyet gösteren mirasçılardan birkaçı hisselerini diğer mirasçılara veya üçüncü kişilere satarsa bu satıştan elde ettiği kazanç ticari kazanç olarak vergilendirilmektedir. Hisselerini diğer varislere ortaklık sona erecek şekilde devreden mirasçıya ise, devir işleminden dolayı değer artış kazancı hesaplanıp vergilendirme işlemi yapılmaktadır¹⁰.

Adi ortaklıklarda ortaklardan birinin ölmesi durumunda Borçlar Kanunu'nun 639/(2)'ncü maddesi dikkate alınmaktadır. Kanun maddesine göre adi ortaklık sözleşmesinde, ortaklardan birinin ölümü halinde faaliyete mirasçılarının devam etmesiyle ilgili bir hüküm bulunmuyorsa ortaklık sona ermektedir. Ancak sözleşmede mirasçılarca faaliyete devam edilebileceğine dair bir hüküm bulunuyorsa ortaklık devam eder. Ortaklığa devam kararı alan mirasçılarının, ticaret siciline kayıtları yoksa ilk önce ticaret siciline kayıt yaptırılmaları gerekir. Ortaklığın devrinde herhangi bir vergileme işlemi yapılmamaktadır. Murisin faaliyet dönemine ait zararları mirasçı kendi hesap döneminden indiremez. Zararın kıst hesap dönemine mi yoksa normal hesap dönemine mi ait olduğu tespit edildikten sonra murise ait yıllık gelir vergisi beyannamesi verildiği esnada zarar mahsup edilir¹¹.

⁹ Ayşe Yiğit Şakar, "Gelir Vergisi Kanunu Açısından Ferdi İşletme Sahibinin Ölümü Halinde Devir İşleminin Vergilendirilmesi", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 212, Ağustos 2010, www.yaklasim.com, (17.03.2019), s.4.

¹⁰ T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Gelir Grup Müdürlüğü, B.07.1.GİB.4.34.19.02-019.01-1220 sayılı, 08.08.2011 tarihli özelge, www.gib.gov.tr, (01.03.2019).

¹¹ Maç ve Jamali, s.534.

Kollektif şirketlerde ortaklardan birinin ölümü durumunda sözleşme, mirasçılardan kollektif ortak olarak faaliyete devam edebileceğine dair hüküm varsa diğer ortaklar mirasçının işe devam etme kararına karşı çıkamazlar (TTK, Md.253). Ancak mirasçı, kendi isteği doğrultusunda diğer ortaklara komanditer ortak olarak kalmayı önerebilir. Ortaklar bu öneriyi kabul veya reddetme hakkına sahiptir. GVK'nın 81'nci maddesine göre ortaklık mirasçılara devredilirse devir işlemlerinden vergi alınmamaktadır. Şirkette kollektif ortak olarak kalma kararı alan mirasçı, murisin ölüm tarihi ile ortaklığa devam kararı alma arasındaki sürede elde ettiği kârı ticari kazanç olarak beyan etmek durumundadır. Eğer mirasçı faaliyete komanditer ortak olarak devam etme kararı alırsa murisin ölüm tarihi ile ortaklığa devam kararı alma arasındaki sürede elde ettiği kârı GVK'nın 75/(2)'nci maddesi gereğince menkul sermaye iradı olarak beyan etmek zorundadır¹².

2.3. Ödevlerini Yerine Getirmeyen Mirasçıları Bekleyen Cezai Düzenlemeler

Mükellefin ölümünün ardından mirası reddetmemiş mirasçılar, VUK'un 16'ncı maddesine istinaden tüm vergi borçlarından sorumludur. Ancak murisin kendi tasarrufunda gerçekleştirdiği fiillerden doğan vergi cezalarından mirasçılar sorumlu değildir. Anayasa'nın 38'nci maddesi, Türk Ceza Kanunu'nun 20'nci maddesi ve VUK'un 372'nci maddesindeki ifadelerle göre ceza sorumluluğu şahsidir. Ceza, suçu işleyen kişiye tekrar aynı hatayı yapmaması için caydırıcılık amaçlı verilmektedir. Mirasçılardan suç teşkil eden fiili işlemediği bilindiğinden cezalar ölümle birlikte sona ermektedir¹³. O halde mükellefin ölümünden önce kesinleşen vergi cezaları hiçbir şekilde mirasçılara intikal etmez. Ancak mirasçılar fer'i kamu alacağı niteliğinde olan gecikme zammı, gecikme faizi, pişmanlık zammı ve haksız çıkma zamlarından sorumlu tutulmaktadır¹⁴.

Mirasçılar, ölüm olayından sonra kendi sorumluluğundaki ödevleri yerine getirmediği takdirde ceza ile muhatap olmaktadır. Ölüm olayını 4 aylık süre zarfında bildirmeyen mirasçılara VUK'un 352'nci maddesi uyarınca ikinci derecede usulsüzlük cezası, beyannamelerini süresinde

¹² Maç ve Jamali, s.536.

¹³ Doğan Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, 9. Basım, Bursa, Ekin Basın Yayın Dağıtım, 2016, s.247.

¹⁴ Budak, s.63.

vermeyen mirasçılara ise aynı kanun maddesi uyarınca birinci derecede usulsüzlük cezası kesilmektedir. Defter ve belgeleri 5 yıl boyunca muhafaza mecburiyetinde olan mirasçılar, defter ve belgeleri vergi idaresine ibraz etmezse ve gizleme fiilinin oluşması durumunda ağır nitelikli vergi ziyayı kabahati işlemiş olmaktadır. Aynı zamanda VUK'un 359'ncü maddesine göre 18 aydan 3 yıla kadar hapis cezası hükmolünabilmektedir. Mirasçılar hisseleri oranında cezalardan sorumlu tutulurken aynı zamanda cezalarda indirim talep etme ve dava açma hakkına da sahiptirler¹⁵.

VUK'un mükerrer 355'inci maddesi gereğince aynı kanunun 150'nci maddesinde yer alan ölüm ve intikalleri bildirimde bulunma mecburiyetini yerine getirmeyen resmi makamlarla gerçek ve tüzel kişiler cezaya muhatap olmaktadır. Mükerrer 355'inci maddeye göre, birinci sınıf tüccarlar ile serbest meslek erbabı hakkında 1.900 TL, İkinci sınıf tüccarlar, defter tutan çiftçiler ile kazancı basit usulde tespit edilenler hakkında 980 TL, bahsedilmiş bentlerde yazılı bulunanlar dışında kalanlar hakkında 490 TL özel usulsüzlük cezası kesilmektedir¹⁶. Ödevlerin yine yerine getirilmemesi durumunda verilen cezalar bir kat arttırılacaktır¹⁷.

Tüzel kişilere kesilen vergi cezalarından ilk sorumlu tüzel kişilerdir. Ceza, tüzel kişilerden tahsil edilemediği zaman ikinci derecedeki sorumlu olan kanuni temsilcilerden tahsil edilir¹⁸. Tüzel kişiliğe kesilmiş olan cezanın kanuni temsilcilerden tahsil edileceği kesinleştiğinde, kanuni temsilcilerden birinin ölmesi durumunda ceza, 442 Seri No'lu Tahsilat Genel Tebliğinde¹⁹ yer alan "*Tüzel kişilere yönelik olarak verilen adli veya idari para cezalarının tüzel kişiliğin mal varlığından tahsil edilememiş olması nedeniyle, 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre sorumlu tutulan ortaklar ve/veya kanuni temsilcilerin ölümü halinde, cezaya tüzel kişilik muhatap olması nedeniyle, mirası reddetmemiş mirasçılarında bu alacakların takibine devam edilecektir*" ifadesine göre mirasçılara intikal edecektir. Ancak bu ifade Anayasa'nın 38'nci maddesinde ifade edilen cezaların şahsiliği ilkesi prensibine aykırı düşmekte-

¹⁵ Şenyüz, s.264.

¹⁶ Bahsedilmiş olan usulsüzlük cezaları miktarı 31 Aralık 2018 tarihli ve 30642 sayılı 3.Mükerrer Resmi Gazete'de yayımlanan 504 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinden alınmıştır.

¹⁷ Şenyüz, s.200.

¹⁸ Özgür Biyan, Vergi Hukuku, 2018, Dora Basın Yayın Dağıtım, s.99.

¹⁹ 12.05.2007 tarihli 26520 sayılı R.G., 442 Seri No'lu Tahsilat Genel Tebliği, www.gib.gov.tr, (03.03.2019).

dir. Danıştay'ın bir kararında²⁰ cezanın ölen ortağın hissesi dikkate alınarak kesileceğine karar verilmiştir. Diğer ortaklar kendi paylarına orantılı olarak cezayı öderken ölen ortağın cezası düşmektedir.

2.4. Gelir Vergisinden İstisna Tutulan Durumlar

Ücret geliri elde eden mükelleflerin ölmesi durumunda Borçlar Kanunu'nun 440'ncı maddesine göre işveren, ölen işçinin sağ olan eşine ve ergin olamayan çocuklarına ya da bakmakla yükümlü olduğu kişilere belirli bir miktarda ödeme yapabilmektedir. Verilen tazminat ve yardımlar ile İşsizlik Sigortası Kanunu uyarınca ödenen işsizlik ödeneği ve İş Kanunu'na göre ödenen işe başlatmama tazminatı GVK'nın 25/(1)'nci maddesi gereğince vergiden müstesna tutulmuştur. Bununla birlikte aynı kanunun 23/(11)'ncü maddesinde yer alan ifadeye göre 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu'nun geçici 20'nci maddesinde belirtilen sandıklardan dul ve yetimlere verilen aylıklar da vergiden istisnadır.

Serbest meslek kazancı elde eden mükellefler GVK'nın 18'inci maddesinde²¹ yer alan faaliyetlerden kazanç elde ediyorsa aynı kanun maddesi uyarınca gelir vergisinden müstesna tutulmuştur. Eser sahipleri veya onların kanuni mirasçıları eserleri satar, eser üzerindeki haklarını kiralar veya devrederlerse elde etmiş oldukları kazançlar hiçbir sınırlamaya tabi olmadan vergiden istisna olacaktır²². Eser sahipleri istisnadan faydalanmak için yapıtlarını ilgili mercilere kayıt ve tescil ettirmek zorundadır. Eserleri kayıt ve tescil ettirmeden ölen mükellefin kanuni mirasçıları bu sorumluluğu yerine getirebilmektedir²³. Eser sahipleri veya kanuni mirasçıları dışında olan gerçek ve tüzel kişilerin telif hakları ve

²⁰ Danıştay 4. Daire, E.1998/2383, K.1999/2598, Yaklaşım Dergisi, www.yaklasim.com, (17.03.2018).

²¹ “Müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekar, bilgisayar programcısı ve mucitlerin ve bunların kanuni mirasçılarının şiir, hikaye, roman, makale, bilimsel araştırma ve incelemeleri, bilgisayar yazılımı, röportaj, karikatür, fotoğraf, film, video band, radyo ve televizyon senarya ve oyunu gibi eserlerini gazete, dergi, bilgisayar ve internet ortamı, radyo, televizyon ve videoda yayınlamak veya kitap, CD, disket, resim, heykel ve nota halindeki eserleri...”

²² 18.03.1986 tarihli, 19051 sayılı R.G. 149 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği, www.gib.gov.tr, (05.03.2019).

²³ T.C. Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı, “Serbest Meslek Kazancı Elde Eden Mükellefler İçin Vergi Rehberi”, 2018, s.6, http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/2018_serbestmeslek.pdf, (04.03.2019).

ihтира beratlarını elden çıkarması sonucunda değer artış kazancı elde edildiğinden vergilendirme işlemi yapılmaktadır (GVK, Md.80/(3)).

3. ÖLÜM HALİNE İLİŞKİN OLARAK KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU'NDA YER ALAN DÜZENLEMELER

3.1. Katma Değer Vergisi Beyannamesinin Verilme ve Ödeme Süresi

Harcamalar üzerinden alınan en temel vergi olan KDV'nin konusunu, ticari, sınai, zırai ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan her türlü mal teslimi, hizmet ifası ve ithalat oluşturmaktadır. KDV mükellefi olan bir işletme sahibine ait malların mirasçılara geçişi sırasında da KDV doğmaktadır²⁴. Bu durumda ölen mükellefin işletmesinin niteliğine göre farklı durumlar arz edebilmektedir.

Ölüm olayının ardından mirası reddetmemiş mirasçılarının sorumluluğunda olan beyanname verme ödevi, KDVK'de özel olarak belirtilmediğinden VUK'un 16'ncı maddesi dikkate alınarak yerine getirilmektedir. Örneğin, 5 Mart tarihinde vefat eden mükellefin şubat ayına ait KDV beyannamesi mirasçılar tarafından en geç 24 Haziran akşamına kadar verilmesi gerekmektedir. Verginin ödemesi VUK'un 112'nci maddesine göre beyanname verme tarihinde yapılmalıdır.

Adi ortaklıklarda veya şahıs işletmelerinde ortaklardan birinin ölmesi durumunda, diğer ortaklar beyanname verme yükümlülüğünü yerine getirebileceklerinden beyanname verme süresinde bir uzama söz konusu olmayacak ve KDV normal beyanname verme süresinde verilecektir²⁵.

3.2. Ferdi İşletme Sahibinin Ölümünden Sonra KDV'nin Hesaplanması

Ferdi işletme sahibi mükellefin ölümünden sonra kanuni mirasçılardan, GVK'nın 81. maddesinde ifade edilen hususlar çerçevesinde işletmeyi devralmasında değer artış kazancı hesaplanmayacaktır. Ferdi işletmeye devam kararı alan kanuni mirasçılara geçen tüm mal varlıkları teslim olarak sayıldığından KDV'nin konusunu oluşturmaktadır²⁶. Ancak KDVK'nin 17/(4-c)'nci maddesinde, GVK'nın 81'nci maddesine

²⁴ Maç ve Jamali, s.550.

²⁵ Akmaz, s.10.

²⁶ Budak, s.88.

göre gerçekleştirilen devir işlemlerinden KDV alınmayacağı belirtilmiştir. O halde teslim niteliğinde olan ferdi işletmenin kanuni mirasçılara tüm kayıtlı değerleriyle devrinden KDV alınmayacağı açıktır. KDVK'nin aynı maddesinde “...işlem sonunda faaliyetini bırakan, bölünen veya infisah eden mükelleflerce yüklenilen ve indirilemeyen vergilerin, faaliyete başlayan veya devir ve bölünme sonrasında devredilen veya bölünen kurumların varlıklarını devralan mükellefler tarafından mükerrer indirim yol açmayacak şekilde indirim konusu yapılacağı hükme bağlanmıştır.” ifadesi bulunmaktadır. Bu bağlamda “işlem sonunda faaliyeti bırakan” ifadesi, VUK'un 164'üncü maddesiyle²⁷ bağdaştırıldığından son dönem devreden KDV'yi indirim yapamadan ölen murisin indirim hakkının mirasçılara geçeceği sonucu çıkarılmaktadır²⁸.

Tek mirasçı ferdi işletmeyi devam ettirme kararı aldıktan sonra, faaliyeti devam eden işletmeyi tamamen veya kısmen satmasında GVK 80'inci maddesinin son fıkrası gereği elde edilen kazanç ticari kazanç sayılacaktır. Bu bakımdan KDV hükümleri uygulanacaktır. Kanuni mirasçılarının tamamının işe devam etmesi durumunda ise mirasçılarının hisseleri orantısında adi ortaklık kurulmuş olmaktadır²⁹. Ferdi işletme sahibinin ölmesinin ardından mirasçılarının bir kısmı işe devam kararı alırken bir kısmı işe devam etmeyebilir. İşe devam etmeyen mirasçılarının işletmedeki malların kendi hissesine düşen kısmını almasıyla ticari kazanç ortaya çıktığından mirasçılar KDV ödemek durumundadır³⁰.

GVK'nın 81/(2)'nci maddesine göre kazancı bilanço esasına dayalı ferdi işletmenin aktif ve pasifiyle bir bütün olarak sermaye şirketine devrinden değer artış kazancı hesaplanmamaktadır. Ferdi işletmenin devir tarihinden itibaren indiremediği devreden KDV'yi sermaye şirketinin indirme hakkı bulunmaktadır³¹.

²⁷ “Ölüm işi bırakma hükmündedir”.

²⁸ T.C. Bartın Valiliği Defterdarlık Gelir Müdürlüğü, 30835462-045-6 sayılı, 13.08.2015 tarihli özelge, www.gib.gov.tr, (08.03.2019).

²⁹ Mehmet Maç, KDV-6, E- Kitap, 17. madde, http://www.denet.com.tr/tr/kdv6.php, (08.03.2019).

³⁰ Budak, s.91.

³¹ Maliye Bakanlığı, B.07.1.GİB.4.06.18.02-32229-7839-73 sayılı, 15.02.2011 tarihli özelge, Yaklaşım Dergisi, Danıştay 11. Daire E.1998/4062, K.1999/1604, 27.04.1999 tarihli karar, “Devredilen ferdi işletmenin aktif ve pasifleriyle birlikte bir bütün olarak sermaye şirketine aktarılması devredilen öz sermaye ile karşılığında alınan hisse

Ferdi işletmeyi devam ettirmeme isteğinde olan mirasçılar VUK'un 267'nci maddesi gereği işletmeye ait tüm mal varlıklarını işletmeden çekerken emsal bedel uygulayarak fatura düzenlemektedir. İşletmeden çekilen mallar ölen kişi adına ticari kazanç olarak nitelendiğinden KDV hesaplanmaktadır³². Ancak aksi görüş olarak Danıştay, "Murisin ölüm tarihi itibarıyla işletmesinde kayıtlı bulunan mal ve demirbaşın, ölümünden sonra yasal mirasçılar tarafından işletmenin faaliyetine devam olunmaması nedeniyle işletmeden çekildiğinin kabulü ile emsal bedeliyle değerlendirilerek vergilendirilmesi verginin kanuniliği prensibine aykırıdır"³³ kararını almıştır.

İşletmeye ait mal varlıklarını tüm aktif ve pasifiyle satan mirasçılar KDV'ye tabi olmamaktadır. Mirasçıların sadece işletmedeki mal varlıklarını satmaları durumunda da KDV hesaplanmamaktadır. Söz konusu satış işlemlerinden KDV hesaplanmamasının sebebi, servetin paraya çevrilmesidir³⁴.

3.3. Adi Ortaklıklarda Ortaklardan Birinin Ölmesi Durumunda KDV Hesaplanması

Adi ortaklıklarda ortakların KDV açısından sorumlulukları KDV Genel Uygulama Tebliğinde açıklanmıştır. Ortaklıkta KDV beyannamesi ortaklık adına düzenlenir. Tek bir ortağın imzasıyla beyanname ilgili vergi dairesine verilmektedir. Ortaklardan birinin ölmesi durumunda sözleşmede mirasçılar tarafından ortaklığın sürdürüleceğine dair hüküm bulunmuyorsa ortaklık sona ermektedir (B.K., Md. 639). Sözleşmede mirasçıların işe devam edeceğine dair hüküm bulunuyorsa mirasçılar ölen ortağın ortaklığına devam etme kararı alabilir.

Ortaklığa devam etme kararı alan mirasçılara, ortaklığın devri söz konusu olmaktadır. İlgili tebliğde ortaklığın sona ermeyecek bir şekilde devredilmesinden KDV alınmayacağı ifade edilmiştir. Bu durumda mirasçılar devir işlemlerinden dolayı KDV ödememektedir. Ortaklığa devam eden mirasçılar, murisin son dönem vermiş olduğu KDV beyannamesinde devreden KDV'nin bulunması üzerine söz konusu KDV'yi or-

değerleri arasında fark olsa da devir işlemi KDV'den istisnadır", www.yaklasim.com, (08.03.2019).

³² Akmaz, s.3.

³³ Danıştay Kararları, E. 1997/612, K. 1998/1216, www.yaklasim.com, (08.03.2019).

³⁴ Budak, s.90.

taklık adına indirim konusu yapabilmektedir. Ancak adi ortaklıklarda ortakların ayrı mükellefiyeti bulunduğundan, kendi muhasebe kayıtlarında veya KDV beyannamelerinde hisseleri oranında indirim yapmaları mümkün değildir³⁵.

Mirasçıların hisselerini ortaklık sona ermeyecek şekilde diğer ortaklara veya üçüncü kişilere devretmesinde ortaklık sayısından başka bir değişiklik olmadığından KDV hesaplanmamaktadır³⁶. Hisseler adi ortaklıktaki ortaklardan birine geçmişse, hisseleri devralan ortak gider pusulası düzenlemek zorundadır³⁷. Öte yandan adi ortaklığa devam edilmek istenmediğinde ortaklığın tüm aktif ve pasifiyle sermaye şirketine devredilmesinden dolayı KDV alınmamaktadır (KDVK, Md. 17/(4-c)). İki mirasçının oluşturduğu adi ortaklıkta, mirasçılardan birinin hisselerini diğer mirasçıya devretmesinde adi ortaklık ferdi işletmeye dönüşecektir. Ortaklık sona erdiğinden dolayı hisse devir işlemlerinde KDV istisnası bulunmamaktadır. Hisseyi devralan mirasçı adına adi ortaklığa ait tüm mal varlığı üzerinden fatura düzenlenir ve KDV hesaplanır³⁸.

Ortaklar (mirasçılar), ortaklık sona erecek bir şekilde hisselerini diğer ortaklara veya üçüncü kişilere devrettiğinde, devralan ortak veya ortaklara teslim edilen toplam mal bedeli üzerinden KDV hesaplanmaktadır. Hesaplanan vergi, ortaklık tarafından düzenlenecek olan faturada ayrıca gösterilir ve ilgili dönem işlemleriyle birlikte adi ortaklığın son beyannamesinde beyan edilir. Hisseleri devralan ortaklar genel hükümler

³⁵ Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı, B.07.1.GİB.4.41.15.01-KDV-2011/31-59 sayılı, 05.03.2012 tarihli özelge, www.gib.gov.tr, (08.03.2019).

³⁶ KDV Genel Uygulama Tebliği, s.8, www.gib.gov.tr, (08.03.2019).

³⁷ Akmaz, s.4.

³⁸ Danıştay 9. Daire, E. 1992/5624, K. 1993/1542, 12.04.1993 tarihli karar, iki kişilik ortaklıkta E.T' nin işletmenin faaliyeti devam ederken hisselerinin diğer ortak olan M.A.T ye bırakmasında "adi ortaklıktaki (E.T.)'nin hissesini (M.A.T.)'na devretmesi sebebiyle ortaklığın 31.12.1989 tarihinde sona erdiği, devir tarihi itibarıyla ticari işletmede mevcut emtia stokunun 842.500.000 lira tutarında olduğu, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1.maddesi, Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 80. maddesinin son fıkrası hükmü ve 25 nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin -c- bölümündeki açıklamalar gereğince, adi ortaklık tarafından devir işlemi ile ilgili olarak (M.A.T.)adına 842.500.000.- lira tutarındaki emtia için fatura tanzim edilmesi ve bu meblağ üzerinden katma değer vergisi hesaplanıp ortaklığın son dönem beyannamesi olan Aralık-1989 beyannamesinde gösterilmesi gerekirken...", Yaklaşım Dergisi, www.yaklasim.com, (08.03.2019).

çerçevesinden KDV'yi indirim konusu yapabilmektedir³⁹. Ortaklığın sona erdiği tarih itibariyle indirimle giderilemeyecek olan vergi son dönem devreden KDV olarak kalacaktır. Son dönem devreden KDV'nin ortaklara iadesi söz konusu olmamaktadır. Bu bağlamda ortaklığın sona ermesiyle birlikte indirimle telafi olunamayan son dönem devreden KDV'nin ortakların hisseleri ile orantılı bir şekilde gider olarak yazılması mümkün kılınmıştır⁴⁰. İdare tarafından verilen bir özelgede ortakların devrolan KDV'yi indirmesinin mümkün olmadığını ancak gider olarak yazılmasında sakınca görülmediğini ifade edilmiştir⁴¹. Ancak bu özelgeye katılmayan bir görüşe göre devrolan KDV'nin ortaklar tarafından indirim konusu olması gerekmektedir. Çünkü hesaplanan veya indirilen KDV, birer KDV mükellefi olan ortakların paylarına ait olan rakamlardır⁴².

3.4. Kollektif ve Komandit Şirketlerde Ortaklardan Birinin Ölmesi Durumu

Şahıs şirketi olarak kabul edilen⁴³ kollektif ve komandit şirketlerin, kollektif ve komandite ortaklarının, ortaklık karından elde ettiği paylar GVK'nın 37'nci maddesine göre ticari kazanç olarak değerlendirilir. Bunun yanında kollektif, adi komandit ve adi şirketlerinin yapmış olduğu serbest meslek faaliyetleri sonucunda elde edilen serbest meslek kazançları, gelir vergisine tabi olmaktadır (GVK, Md. 65). Her iki kazanç türünün konusu KDVK'nın konusuna girdiğinden elde edilen kazançtan KDV alınmaktadır. KDV Genel Tebliğinde adi ortakların vergilendirilmesine ait hükümler şahıs şirketi olarak kabul edilen kollektif ve komandit şirketler için de geçerlidir⁴⁴.

TTK'nin 253'üncü maddesine göre şirket sözleşmesinde ölen ortağın mirasçısının ortaklığa devam edebileceğine dair hüküm varsa mirasçılar ya kollektif ortak ya da komanditer ortak olarak ortaklığa devam

³⁹ KDV Genel Uygulama Tebliği, s.8.

⁴⁰ Ömer Durmuş, İhsan Uzun, "Adi Ortaklıkta Devreden KDV Sorunu", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 310, 2014, s.93.

⁴¹ Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı, B.07.1.GİB.4.06.17.01-KDV-3:2010-14029-14-1158 sayılı, 21.12.2011 tarihli özelge, www.gib.gov.tr, (08.03.2019).

⁴² Maç, s.4.

⁴³ Türk Ticaret Kanunu, Md.124/(2), "Bu Kanunda, kollektif ile komandit şirket şahıs; anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket sermaye şirketi sayılır".

⁴⁴ Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, B.07.0.GEL.0.52/5279-10-110/18955 sayılı, 21.05.2018 tarihli özelge, www.gib.gov.tr, (10.03.2019).

edebilir. Mirasçılarının ister kollektif ortak ister komandite veya komanditer ortak olarak ortaklığa devam etmesinde ortaklık sona ermediğinden devir işlemlerinden dolayı KDV hesaplanmamaktadır⁴⁵. Ortaklığın sona erecek şekilde hisse devir işlemlerinden KDV alınmaktadır⁴⁶.

4. ÖLÜM HALİNE İLİŞKİN OLARAK ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ KANUNU'NDA YER ALAN DÜZENLEMELER

Sosyal devlet ilkesi gereğince devletin, engellileri koruması ve toplumla ilişkilerinin gelişmesi için çalışmalarında bulunması gerekmektedir. Bu bağlamda Anayasa'nın 61'nci maddesiyle engellilerin hakları da güvence altına alınmıştır. Bununla birlikte malul ve engellilerin hayatlarını kolaylaştırmak adına pek çok kanuni düzenlemede olduğu gibi ÖTV'de bir takım vergisel kolaylıklar getirilmiştir. ÖTVK'nin 7/(2)'nci maddesinde Gümrük Tarife İstatistik Pozisyon (G.T.İ.P) numarası 87.03⁴⁷, 87.04⁴⁸ ve 87.11⁴⁹ olan araçlar malul ve engelliler tarafından satın alındığında ÖTV istisnası uygulanmaktadır⁵⁰.

ÖTV istisnasından yararlanan malul ve engellilerin ölmesi durumunda, istisna dahilinde olan aracın akıbeti ÖTVK'nin 15/(2)'nci maddesinde açıklanmıştır. Kanun maddesine göre aracın veraset yoluyla mirasçılara intikal etmesinden dolayı ÖTV alınmamaktadır. Mirasçılarının birden fazla olması ve hisselerini diğer mirasçılara devretmesinde, mirasçılarının hisselerinden tek bir mirasçı lehine feragat etmesi durumunda miras kalan diğer mal varlıklarının değerleri, intikal eden araç üzerinden ÖTV alınıp alınmaması hususunu etkilemektedir.

Birden fazla mirasçı olması durumunda araç toplu olarak tüm mirasçılar adına kayıt ve tescil edilmişse intikalden dolayı ÖTV alınma-

⁴⁵ Akmaz, s.9.

⁴⁶ KDV Genel Tebliği, s.8.

⁴⁷ Binek otomobilleri ve esas itibariyle insan taşımak üzere imal edilmiş diğer motorlu taşıtlar (87.02 pozisyonuna girenler hariç) (steysin vagonlar ve yarış arabaları dahil). İstisnadan hesaplanması gereken özel tüketim vergisi ve diğer her türlü vergiler dahil bedeli 200.000 TL'yi aşanlar hariç tutulmuştur.

⁴⁸ Eşya taşımaya mahsus motorlu taşıtlar. İstisnadan motor silindir hacmi 2.800 cm³'ü aşanlar hariç tutulmuştur.

⁴⁹ Motosikletler (mopedler dahil) ve bir yardımcı motoru bulunan tekerlekli taşıtlar (sepetli olsun olmasın); sepetler.

⁵⁰ Olcay Kolotoğlu, "Engellilerin Motorlu Taşıtlar Alımının ÖTV ve KDV Karşısındaki Durumu", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 298, Ekim, 2012, s.58.

maktadır⁵¹. Mirasçılar, tek bir mirasçıya kalacak şekilde hisselerini devrettiğinde, devralan mirasçı kendi hissesi dışında kalan kısım için ÖTV ödemek durumundadır⁵². Çünkü mirasçıların tek mirasçıya hisselerini ivaz karşılığında devretmesi satım, ivazsız olarak devretmesi bağış olarak nitelendiğinden hisse devri, ÖTVK'nin 15/(2)'nci maddesinde belirtilen veraset yoluyla intikal kapsamına girmemektedir⁵³. Hisseleri devralan mirasçının kanunun 7'nci maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendi uygulamasında aranan şartları ve nitelikleri haiz olması durumunda, ÖTV alınmamaktadır⁵⁴.

Terekede istisna kapsamında olan araç dışında başkaca malların olması durumunda diğer mirasçıların tek bir mirasçı adına haklarından feragat etmelerinde, aracın intikal ettiği mirasçı ÖTV ödemek durumunda değildir. Diğer mirasçıların maddi olarak haksızlığa uğramaması açısından terekedeki diğer mal varlıkların, istisna kapsamındaki aracın değeriyle orantılı olması önemli bir husustur. Haklarından feragat eden mirasçıların aracın değerinden çok daha düşük bir değerde mal edinmesi durumunda, aracı devralan kişi ÖTV istisnasından yararlanmaz, kendi hissesi dışında kalan kısımlar için ÖTV öder⁵⁵. Terekedeki diğer mal varlıkların değeri araçtan fazla olmasına rağmen mirasçılar arasında anlaşma sağlanmış ise aracın intikali ÖTV'ye tabi olmamaktadır⁵⁶.

Ölen engelli kişinin istisna kapsamında olan aracı dışında babadan miras kalan gayrimenkulü varsa ancak gayrimenkul kendi adına değilse mirasçıların mal paylaşımı durumunda Medeni Hukuk kuralları dikkate alınmaktadır. Görünüşte murise ait sadece araç bulunmaktadır. Ancak

⁵¹ T.C. Maliye Bakanlığı, "Gelir İdaresi Başkanlığı, Engelliler İçin Vergi Rehberi", 2018, s.35.

⁵² T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı, Muğla Vergi Dairesi Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü, 96620903-135-95468 sayılı, 21.09.2017 tarihli özelge, www.gib.gov.tr, (10.03.2019).

⁵³ 30.04.2010 tarihli, ÖTV-2/2010-3 Sayılı, Özel Tüketim Vergisi Sirküleri/12, f)Veraset Yoluyla Sadece İstisnadan Yararlanılan Aracın İntikal Etmesi, www.gib.gov.tr, (12.03.2018).

⁵⁴ T.C. Maliye Bakanlığı, Gelir İdaresi Başkanlığı, Özel Tüketim Vergisi (II) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği, s.43.

⁵⁵ Örnek için, bkz. Özel Tüketim Vergisi (II) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği, s.43.

⁵⁶ T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı, Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri Gelir Grup Müdürlüğü, 76464994-135[ÖTV.2017.171] – 149093 sayılı, 28.09.2017 tarihli özelge, www.gib.gov.tr, (12.03.2019).

murisin babasından kalan gayrimenkul 3 aylık yasal sürede red olunmıyorsa kendiliğinden birinci derecede mirasçıya geçmektedir (M.K., Md. 610). O halde araç üzerindeki haklarından feragat eden mirasçılara kalan gayrimenkulün değeri aracın değeriyle orantılı ise aracı devralan mirasçı ÖTV ödemek durumunda değildir. Ancak gayrimenkulün veraset ve intikal vergisi beyannamesine dahil olması gerekmektedir⁵⁷. Aksi takdirde terekede sadece aracın varlığı kabul edilir⁵⁸.

Veraset yoluyla mirasçılara intikal eden ÖTV istisnası kapsamında olan aracın, mirasçının da ölümünün ardından kendi varislerine kalmasında yukarıda bahsedilen işlemler uygulanmaktadır⁵⁹. Şartların sağlanmasıyla aracın veraset yoluyla ikinci kez intikalinde ÖTV alınmayacaktır⁶⁰.

5. SONUÇ

Mükellefin ölümü sonucunda mirası reddetmemiş mirasçılar maddi ödevlerin yanı sıra şekli ödevlerden de sorumlu olmaktadır. Yıllık gelir vergisi beyannamesinin verilmesinde mirasçılara 4 aylık süre tanınmasıyla mirasçılara kolaylık sağlamaktadır. Öte yandan mirasçılardan işe devam etme kararı almasında işe başlama bildiriminin ölüm tarihinden itibaren 1 ay içerisinde yapılması da mükellefe sağlanan kolaylıklar arasındadır. İşe devam etme kararı alan mirasçılara, murisin defter ve belgelerini, ödeme kaydedici cihazını belirli şartların gerçekleşmesi durumunda kullanma hakkı tanınmıştır. Mükellefin mirasçılara verilen tazminat ve yardımların gelir vergisinden müstesna olması, serbest meslek kazancı elde eden mükellefin mirasçılara tanınan istisnalarda mirasçılardan çıkarlarını gözetmektedir.

Katma değer vergisi mükellefi olan gerçek kişinin ölmesi durumunda ortaklık sona ermeyecek şekilde mirasçılardan işe devam kararı almasında, KDV hesaplanmamaktadır. Aksi olarak her türlü devir işlemi

⁵⁷ T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı, Muğla Vergi Dairesi Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü, 96620903-135[15/2-a-2016/3]-100888 sayılı, 24.05.2016 tarihli özelge, www.gib.gov.tr, (12.03.2018).

⁵⁸ T.C. Maliye Bakanlığı, Gelir İdaresi Başkanlığı, Özel Tüketim Vergisi (II) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği, s.43.

⁵⁹ T.C. Maliye Bakanlığı, Gelir İdaresi Başkanlığı, Özel Tüketim Vergisi (II) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği, s. 44.

⁶⁰ T.C. Ordu Valiliği, Defterdarlık Gelir Müdürlüğü, 25953680-008-11 sayılı, 22.04.2014 tarihli özelge, www.gib.gov.tr, (12.03.2018).

ortaklığı sona erdirirse KDV hesaplanmaktadır. Malul ve engelli bireylerin kanunda belirtilen araçları satın almasında ÖTV istisnası uygulanmaktadır. Engelli bireyin ölmesi durumunda mirasçılara intikal eden aracın ÖTV'den müstesna olduğu belirtilmiştir.

KAYNAKÇA

AKMAZ, K. (2008) “Ölüm Olayının Katma Değer Vergisi Bakımından Doğurduğu Sorun ve Sonuçlar”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı:59, ss.1-11.

BİYAN, Ö. (2018) *Vergi Hukuku*, Bursa, Dora Yayıncılık.

BUDAK, T. (2011) *Türk Vergi Hukukunda Kişiliğin Sona Ermesi ve Sonuçları (Gerçek Kişiler)*, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık.

CENK, R. (2011) “Mükellefin Ölümü Halinde Mirasçılarının Vergi Hukuku Açısından Sorumlulukları”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı:221, ss.1-7.

DURMUŞ, Ö.; İ. UZUN (2014) “Adi Ortaklıkta Devreden KDV Sorunu”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:310, ss.93-98.

EROL, A. (2008) “Ölüm Halinde Beyan ve Ödeme Süreleri”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı:188, ss.1-6.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI (2018) “Mirasçılarının Vergisel Yükümlülükleri Rehberi”, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Yayın No: 288, Ekim/2018, http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/yayinlar/2018_MirasVergi.pdf, Erişim Tarihi: 14.03.2019.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI (2018) “Serbest Meslek Kazancı Elde Eden Mükellefler İçin Vergi Rehberi”, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Yayın No: 267, Şubat/2018, http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/2018_serbestmeslek.pdf, Erişim Tarihi: 14.03.2019.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI (2018) “Engelliler İçin Vergi Rehberi”, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Yayın No: 277, Mayıs/2018, <http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/yayinlar/engellilerrehberi2018.pdf>, Erişim Tarihi: 14.03.2019.

KOLOTOĞLU, O. (2012) “Engellilerin Motorlu Taşıtlarının Alımının ÖTV ve KDV Karşısındaki Durumu”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:298, ss.57-61.

MAÇ, M. KDV-6, E- Kitap, <http://www.denet.com.tr/tr/kdv6.php>, Erişim Tarihi: 14.03.2019.

MAÇ, M.; T. JAMALİ (1999) Veraset Hibe ve Ölüm, İstanbul, Denet Yayıncılık.

ŞAKAR, A. Y. (2010) “Gelir Vergisi Kanunu Açısından Ferdi İşletme Sahibinin Ölümü Halinde Devir İşleminin Vergilendirilmesi”, Yaklaşım Dergisi, Sayı:212, ss.1-5.

ŞEKER, S. (1995) “Şahıs Şirketlerinde ve İşletmelerinde İşletme Sahibinin veya Ortakların Ölümü Halinde Dönem Sonu İşlemleri – 1”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:77.

ŞENYÜZ, D. (2016) Vergi Ceza Hukuku, Bursa, 9. Basım, Ekin Basın Yayın Dağıtım.