

MÜKELLEFLERİN ÖLÜMÜ ve MİRASÇILARIN VERGİSEL SORUMLULUKLARI

DEATH OF TAXPAYERS AND TAX RESPONSIBILITIES OF HEIRS



Ertuğrul TURAN*

ÖZ

Ölüm, vergi hukuku ve diğer hukuk dallarında çeşitli yönleriyle ele alınmaktadır. Mükelleflerin ölümü, mirası reddetmeyen kanuni ve atanmış mirasçılara bir takım mallar, borçlar, alacaklar ve haklar getirmekle birlikte bildirimde bulunma, beyanname verme ve vergi borcu ödeme gibi çok sayıda vergisel sorumluluk yüklemektedir. Mirasçıların üzerlerine düşen vergisel sorumluluklarını bilmesi, bu sorumluluklarını yerine getirirken usul ve esaslara bağlı kalması ve özellikli konularda nasıl hareket etmesi gerektiği önem taşımaktadır.

Anahtar Kelimeler: Ölüm, Miras, Vergi, Sorumluluk.

Jel Sınıflandırma Kodları: K34, K10

ABSTRACT

Death is dealt with in various aspects of tax law and other branches of law. The death of taxpayers brings a number of goods, debts, receivables and rights to legal and appointed heirs who do not reject the inheritance, but also imposes a large number of tax responsibilities, such as notification, declaration and payment of tax debts. It is important for heirs to know their tax responsibilities, to adhere to procedures and principles in carrying out these responsibilities, and to act on specific issues.

Keywords: Death, Inheritance, Tax, Liability.

Jel Classification Codes: K34, K10

* Vergi Müfettişi, Hazine ve Maliye Bakanlığı, ertugrul.turan@vdk.gov.tr, ORC-ID: 0000-0003-2353-9087.
TURAN, E. (Eylül 2020). Mükelleflerin Ölümü ve Mirasçılarının Vergisel Sorumlulukları, *Vergi Raporu*, 252, (77-89).

GİRİŞ

Ölüm insan, hayvan, bitki ya da herhangi bir canlı yaşamının sona ermesidir. Hz. Mevlana'nın dediği gibi *"Her canlı varlık için ölüm kaçınılmazdır."* Dünya hayatının bir sonucu olarak insan yaşamı da bir gün sonlanmakta olup, ölüm neticesinde kişilik hakları ve kişiye bağlı haklar ortadan kalkarken, mal varlığı (tereke) hakları mirasçılara geçmektedir.

Vergi Kanunlarına göre mükellef, kendisine vergi borcu düşen gerçek veya tüzel kişi; vergi sorumlusu ise verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir. Bilindiği üzere vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasaklanması mükellefiyeti engellemeyeceği gibi mükellefiyet için kanuni ehliyet şart değildir. İzleyen bölümlerde ayrıntılı olarak belirtileceği üzere mükelleflerin ölümü, mirası reddetmeyen kanuni ve atanmış mirasçılara çok sayıda vergisel sorumluluk yüklemektedir. Mirasçılar, vergisel sorumluluklarını zamanında yerine getirmemesi veya hiç yerine getirmemesi haklarında cezai müeyyidelerin uygulanmasına sebep olmaktadır.

Bu çalışmamızda, ölüm ve hukuk ilişkisi açıklandıktan sonra mükelleflerin ölümü ve mirasçılarının vergisel sorumlulukları ilgili mevzuatlar, yargı kararları ve örnek olaylar çerçevesinde değerlendirilerek özellikli konular kaleme alınmıştır.

1- ÖLÜM ve HUKUK İLİŞKİSİ

1.1- Hukuki Açıdan Ölüm

Anayasamızın¹ 2. maddesine göre Türkiye Cumhuriyeti bir hukuk devletidir. 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu'nun (TMK)² 8. maddesinde her insanın hak ehliyetinin olduğu; 28. maddesinde ise kişiliğin, çocuğun sağ olarak doğduğu anda başlayıp ölümle sona erdiği düzenlenmiştir.

TMK'nın 32. maddesinde de ölüm tehlikesi içinde kaybolan veya kendisinden uzun zamandan beri haber alınamayan bir kişinin öldüğüne dair kuvvetli emareler olduğunda, hakları bu ölüme bağlı olanların talebi üzerine mahkemece bu kişinin gaipliğine karar verileceği belirtilmiştir. Buna göre, ölüm veya gaiplik kararı sonucunda gerçek kişilik hukuki açıdan sona ermektedir.

Mirasçılık hakları, miras bırakanın sağlığında sahip olduğu tüm mal varlığı hakları ile tasarruflarından oluşmaktadır. Veraset ilamı olarak da ifade edilen mirasçılık belgesi, sulh mahkemesi veya noter tarafından mirasçılara mirasçı olduklarını göstermek üzere verilen belgedir. Kanuni mirasçılar; kan hısımları, evlatlık ve sağ kalan eştir. Bunun yanı sıra, ölen kişi sağlığında vasiyetname yoluyla atanmış mirasçı da tayin edebilmektedir. Miras bırakanın hiçbir mirasçı bırakmadan ölmesi halinde ise Devlet, ölen kişinin mirasçısı olmaktadır.

Medeni Kanunun 599. maddesi gereğince mirasçılar, murisin ölümü ile mirası bir bütün olarak kazanırlar ve murise ait borçlardan kişisel olarak sorumlu olurlar. Aynı Kanunun 605 ve müteakip maddeleri uyarınca mirasçılar, mirası reddetmek suretiyle vergi borçlarından ve diğer ödevlerin yerine getirilmesinden kurtulma hakları vardır. Bu hakkın, özellikle murisin mal varlığını aşan bir tutarda vergi borcu olduğunda kullanıldığına şahit olunur. Mirasın reddi başvurusu, murisin ölüm tarihinden itibaren 3 ay içinde miras bırakanın son ikametgâhının bulunduğu yerdeki Sulh Hukuk Mahkemesi'ne yapılır. Söz konusu süre hak düşürücü süre olduğundan, miras bırakanın ölümünden veya mirasçı olduğunun öğrenilmesinden itibaren mirasın reddi başvurusunun yapılması zorunludur. Süresinde reddedilmeyen miras, mirasçılarca kayıtsız şartsız kabul edilmiş olmaktadır.

¹ 09/11/1982 tarih ve 17863 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

² 08/12/2001 tarih ve 24607 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun (TCK)³ 20. maddesine göre ceza sorumluluğu şahsi olup kimse başkasının fiilinden dolayı sorumlu tutulmamaktadır. Mezkur Kanunun 64. maddesinde sanığın ölmesi durumunda kamu davasının düşeceği, hükümlünün ölmesi durumunda ise hapis ve adli para cezalarının ortadan kalkacağı belirtilmiştir. Dolayısıyla mükellefin ölmesi durumunda hürriyeti bağlayıcı vergi cezaları ortadan kalkacaktır.

1.2- Vergi Hukukunda Ölüm

Ölümlle ilgili düzenlemelere 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun (VUK)⁴ 12, 16, 112, 139, 150, 164 ve 372. maddelerinde yer verilmiştir. Kanunun "mirasçılarının sorumluluğu" başlıklı 12. maddesine göre ölüm halinde mükellefin ödevleri, mirası reddetmeyen kanuni ve mansup (atanmış) mirasçılara geçmektedir. Ancak, mirasçılardan her biri mükellefin vergi borçlarından miras hisseleri oranında sorumludur. Buna göre mirasçıların, ölenin vergilendirmeye ilişkin ödevlerinden sorumlu tutulabilmeleri için mirası reddetmemeleri veya mirası kabul yerine geçen bir tasarrufta bulunmaları gerekmektedir. Örneğin, miras bırakılan bir taşının mirasçılarca kullanılması, mirasın reddedilmediği anlamına gelir.

Medeni Kanunda düzenlenen mirasın reddi süresiyle uyumlu olması amacıyla VUK'un 16. maddesine göre ölüm dolayısıyla mirasçılara geçen ödev ve sorumlulukların yerine getirilmesinde bildirimde bulunma ve beyanname verme sürelerine üç ay eklenmektedir. Yine VUK'un "ölüm" başlıklı 164. maddesine göre ölüm işi bırakma hükmünde olup, ölümün, mükellefin mirası reddetmeyen mirasçıları tarafından vergi dairesine bildirilmesi gerekmektedir. Mirasçılardan herhangi birinin ölümü bildirmesi, diğer mi-

rasçıları bu ödevden kurtarır. Anlaşılacağı üzere mükelleflerin ölümü, mirası kabul eden mirasçılar yönünden çok sayıda vergisel sorumluluğu beraberinde getirmektedir.

2- MİRASÇILARIN VERGİSEL SORUMLULUKLARI

2.1- Ölüm Vakasını Bildirme

VUK'un 168. maddesine göre işe başlama bildirimleri dışında yapılacak bildirimler ile işi bırakma ve değişiklik bildirimleri, bildirilecek olayın vukuu tarihinden itibaren 1 ay içinde mükellef tarafından vergi dairesine yapılır. VUK'un 16. maddesi uyarınca ölüm dolayısıyla mirasçılara geçen ödevlerin yerine getirilmesinde bildirim sürelerine 3 ay ekleneceğinden, mükellefin ölümü, ölüm tarihinden itibaren 4 ay içinde bildirilecektir.

Mezkur Kanunun 150. maddesi ölüm vakasının bildirilmesinden, mirasçılardan başka sulh yargıçları, icra, nüfus ve tapu memurları, Türk konsolosları veya konsolosluk görevini yapanlar ile mahalle muhtarlarını sorumlu tutmuştur. Ayrıca banka, banker ve şirketler ile emanet kabul eden gerçek ve tüzel kişilere ölen kişilerin kendilerinden olan mevduat, hisse, para ve eşya veya alacağın türünü ve miktarını bildirme görevi verilmiştir. Bu bağlamda, adı geçen gerçek ve tüzel kişiler, her ay öğrendikleri ölüm vakaları ile intikalleri, takip eden ayın 15'inci günü akşamına kadar ilgili vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar. Bildirim ödevinin kanuni süresi içerisinde yapılmaması durumunda VUK'un 352/II-4. maddesi uyarınca ikinci derece usulsüzlük cezası uygulanmaktadır.

2.2- İş Bırakma ve İşe Başlama Bildirimleri

VUK'un 161. maddesi gereğince işin bırakılması, vergiye tabi olmayı gerektiren işlemlerin

³ 12/10/2004 tarih ve 25611 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁴ 10/01/1961 tarih ve 10703 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

tamamen durdurulmasıdır. Kanunun 160. maddesinde işi bırakmanın bildirilmesine ilişkin hükümlere yer verilmiş 164. maddesinde de mükellefin ölümünün işin bırakıldığı anlamına geleceği ifade edilmiştir. Bu düzenlemeler çerçevesinde, ticari bir işletme sahibinin ölmesi durumunda, ölüm tarihi itibarıyla işletmenin faaliyeti durmuş sayılacağından, işi bırakma bildiriminin 1 ay içerisinde yapılması gerekmektedir.

Söz konusu Kanunun 168. maddesi gereğince işe başlama bildiriminin süresi 10 gündür. Ancak mükellefin ölümü dolayısıyla mirasçılarca işe başlama bildiriminin, 10/04/2001 tarih ve 2001/1 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu İç Genelgesi'nde ölüm tarihinden itibaren 1 ay içinde bildirilmesi halinde bu bildirimin zamanında yapılmış sayılacağı ve mirasçıların mükellefiyet tesisinin ölüm tarihi itibarıyla yapılacağı açıklanmıştır. Örnek: Ticari taksi işletmeciliği faaliyetinde bulunmakta iken 02/07/2018 tarihinde vefat eden mükellef (A)'nın mirasçıları (B) ve (C)'nin işe devam etmeleri halinde, 02/07/2018 tarihi aynı zamanda mirasçılar için işe başlama tarihi olacaktır.

2.3- İstisnalar

2.3.1- Değer Artışı Kazancı İstisnası

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK)⁵ mükerrer 80. maddesinin 4 numaralı bendi uyarınca ortaklık haklarının veya hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kazanç, değer artışı kazancıdır. Aynı Kanunun "vergilendirilmeyecek değer artışı kazançları" başlıklı 81'inci maddesinin birinci bendi gereğince işletme sahibinin ölümü halinde, kanuni mirasçılar tarafından işletmenin faaliyetine devam edilmesi ve mirasçılarca işletmeye dahil iktisadi kıymetlerin kayıtlı değerleriyle (Bilanço esasına göre defter tutuluyorsa bilançonun aktif ve pasifiyle bütün halinde) aynen

devralınması halinde değer artış kazancı hesaplanmamaktadır. Öte yandan, mükellefin ölümü dolayısıyla faaliyeti duran işletmedeki hisselerin, mirasçılar arasında el değiştirmesi veya üçüncü kişilere devredilmesi işlemleri değer artışı kazancı hükümleri kapsamında vergilendirilir.

2.3.2- Katma Değer Vergisi İstisnası

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun (KDVK)⁶ 1. maddesinde ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin KDV'nin konusunu teşkil eden işlemler olduğu belirtilmiş, aynı Kanunun 2. maddesinde teslim, bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesi olarak tanımlanmıştır. Bu nedenle, sayılan faaliyetlerle iştigal eden gerçek kişilerin ölümü halinde, bu kişilerin ticari işletmelerine kayıtlı malların mirasçılara intikali KDVK'ya göre teslim sayılmakta ve katma değer vergisinin konusuna girmektedir.

Diğer yandan, Kanunun 17/4-c maddesi uyarınca ferdi bir işletmenin GVK'nın 81. maddesine göre veraset yoluyla devri KDV'den istisna olup, kanuni mirasçıların işe devam ederek işletmeye dahil olan iktisadi kıymetleri kayıtlı değerleriyle aynen devralmaları halinde, bu istisnadan yararlanacakları belirtilmiştir. Ayrıca maddenin parantez içi hükmünde faaliyetini bırakan mükelleflerce yüklenilen ve indirilemeyen vergilerin, faaliyete başlayan mükellefler tarafından mükerrer bir indirim yol açmamak şartıyla indirilmesine imkan tanınmıştır.

Mirasçılarca işletme faaliyetine devam edilmesi ve muris adına verilen son dönem KDV beyannamesinde "Sonraki Döneme Devreden KDV" bulunması halinde bu vergi, yürütülen faaliyet

⁵ 06/01/1961 tarih ve 10700 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁶ 02/11/1984 tarih ve 18563 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

nedeniyle hesaplanan vergiden indirilebilecektir.⁷ Bu aşamada göz önüne alınması gereken başka bir husus, mükellefin ölümü üzerine gelirin tespiti amacıyla yapılan envanter işlemleri sonucunda tespit edilen mallara istinaden daha önce indirilen KDV'lerin, KDVK'nın 30. madde hükmü doğrultusunda mükellefin son dönem KDV beyannamesinde "İlave edilecek KDV" olarak beyan edilmesidir.

Mirasçıların faaliyete devam etmek üzere işe başladığı tarih ile mükellefin öldüğü tarih aralığında faaliyette bulunmaları durumunda, mirasçıların adi ortaklık şeklinde faaliyette bulundukları kabul edilmekte ve ortaklık adına ticari kazanç hükümleri uygulanarak ilaveten KDV mükellefiyeti tesis edilmektedir.⁸

2.3.3- Serbest Meslek Kazançları İstisnası

GVK'nın 18. maddesinde müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekar, bilgisayar programcısı ve mucitler ile bunların kanuni mirasçılarının şiir, hikaye, bilimsel araştırma ve inceleme, yazılım, fotoğraf, film, dergi, gazete gibi eserleri yayınlamak, satmak, bunlar üzerindeki mevcut haklarını devir veya temlik etmek veya kiralamak suretiyle elde ettikleri hasılat, gelir vergisinden istisna tutulmuştur.

Yukarıdaki kanun metninden anlaşılacağı üzere, GVK 18. madde kapsamındaki faaliyetlerden gelir eden kişinin ölmesi durumunda, istisnadan yararlanma hakkı, sadece kanuni mirasçılara tanınmıştır. Atanmış mirasçıların bu madde kapsamında bir gelir elde etmeleri halinde istisna uygulaması söz konusu olmayacaktır.

2.3.4- Diğer İstisnalar

Çalışma konumuza ilişkin olarak vergi ka-

nunlarında düzenlenen diğer istisnalara bakıldığında GVK'nın 25/1. maddesinde ölüm dolayısıyla verilen tazminatlar ile yapılan yardımların gelir vergisinden istisna olduğu ve aynı Kanunun mükerrer 20. maddesine göre de faaliyeti durdurulan veya faaliyetine devam edilen bir işletmenin ya da mesleki faaliyetin ölüm sebebiyle eş ve çocuklar tarafından devralınması halinde genç girişimcilerde kazanç istisnasından yararlanılmasının mümkün olduğu anlaşılmaktadır.

2.4- Beyanname Verme Süreleri

2.4.1- Murisin Gelir Vergisi Beyannamesi

GVK'nın 92. maddesinin 2. fıkrasında mükellefin ölümü halinde gelir vergisi beyannamesinin ölüm tarihinden itibaren 4 ay içinde verileceği hükümlenmiştir. Örnek: Gerçek usulde vergilendirilen mükellef (D) 22/02/2019 tarihinde vefat etmiştir. (D)'nin tek mirasçısı olan (E) mirası kabul etmiş ve vergisel sorumluluk altına girmiştir. Buna göre, mirasçı (E) tarafından, muris (D)'nin 01/01/2018-31/12/2018 dönem aralığına ilişkin gelirleri ile kıst dönem olarak tabir edilen 01/01/2019-22/02/2019 dönem aralığına ilişkin gelirlerinin 22/06/2019 tarihine kadar sorumlu sıfatıyla beyan edilmesi gerekmektedir.

2.4.2- Murisin Diğer Vergi Beyannameleri

Vergi kanunlarında mükellefin ölümü halinde gelir vergisi beyannamesinin ölüm tarihinden itibaren 4 ay içerisinde verileceği hükme bağlanırken; Geçici Vergi, KDV, Muhtasar, ÖTV, BSMV gibi diğer vergi beyannamelerinin verilme sürelerine ilişkin bir düzenleme yapılmamıştır. Bu sebeple, VUK'un 16. maddesi dikkate alınarak gelir vergisi dışında diğer vergiler ile ilgili beyanname verme sürelerine 3 ay ilave edilecektir.

⁷ Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 23/05/1995 tarih ve 27264 sayılı Özelgesi.

⁸ Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 27/09/2018 tarih ve 62030549-120[37-2016/968]-862822 sayılı Özelgesi.

GVK'nın mükerrer 120. maddesi uyarınca işin bırakılması durumunda, işin bırakıldığı dönemi izleyen dönemlerde geçici vergi ödenmez. Buna göre, murisin ölüm tarihinden önceki dönemle ilgili geçici vergi beyannamesi verilmeyecektir. Örnek:24/08/2019 tarihinde vefat eden mükellefin 2019/3. dönemi geçici vergi beyannamesinin verilme süresine 3 ay eklenir. 2019 takvim yılı yıllık gelir vergisi beyannamesinin bu süreden önce verilmesi dolayısıyla muris adına 2019/3. dönemi geçici vergi beyannamesi verilmez. Ayrıca yıllık gelir vergisi beyanından sonra geçici vergi beyanının yapılamayacağına dikkat edilmelidir.

KDVK'nın 41/4. maddesi gereğince işi bırakan mükellefin KDV beyannamesi⁹ işin bırakıldığı tarihi takip eden ayın 26. günü akşamına kadar verilir. VUK'un 16. madde hükmü doğrultusunda söz konusu vergiye ilişkin beyanname verme süresine 3 ay eklenir.

Ölen mükellef, örneğin adi ortaklık gibi bir şahıs şirketinde ortaksa ve mücbir sebep de yoksa bu şirketlere ait KDV ve muhtasar gibi beyannamelerin verilmesinde ortağın ölümü nedeniyle bir süre uzaması olmaz. Çünkü söz konusu vergi türleri için mükellefiyet, gerçek kişi adına değil ortaklık adına tesis edilmektedir.

Örnek: 05/02/2020 tarihinde ölen mükellefin Şubat/2020 vergilendirme dönemine ilişkin KDV beyannamesi, 26/03/2020 tarihine 3 ay eklenecek 26/06/2020 tarihine kadar verilmelidir.

Örnek: Mükellefin 15/08/2017 tarihinde öldüğü kabul edildiğinde Temmuz ve Ağustos dönemlerine ilişkin muhtasar beyannamelerinin verilme süresi 3 ay uzayacaktır. Buna göre, Temmuz/2017 dönemine ait beyannamenin 26/11/2017 tarihine kadar, Ağustos/2017 dönemine ait beyannamenin ise 26/12/2017 tarihine kadar verilmesi gerekmektedir.

2.4.3- Mirasçıların Veraset ve İntikal Vergisi Beyannamesi

Daha önce de değindiğimiz üzere gerçek kişinin ölümü üzerine mirası, kanuni ve atanmış mirasçılara geçmektedir. 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun (VİVK)¹⁰ 1. maddesine göre Türk vatandaşı kişilere ait mallar ile Türkiye'deki malların veraset yoluyla veya herhangi bir suretle olursa olsun ivazsız olarak bir başkasına intikali veraset ve intikal vergisine tabidir. Verginin mükellefi, veraseten veya ivazsız bir şekilde mal iktisap eden kişidir. Beyanname verilmemesi veya bazı malların beyannameye gösterilmemesi halinde mükellefiyet, bu durumun idarece tespit edildiği tarihte başlamaktadır.

VİVK'nın 12. maddesine göre veraset ve intikal vergisinin matrahının tespitinde aşağıda yazılı borç ve masrafların indirilmesi mümkün bulunmaktadır.

- 1- Murisin geçerli belgelere dayandığı borçları ile vergi borçları,
- 2- T.C. uyruğunda bulunan şahıslara ait mallardan yabancı memleketlerde bulunanlara isabet eden borçlar ile yabancı memleketlerde bu mallar dolayısıyla ödenen veraset ve intikal vergileri,
- 3- Cenaze masrafları ile ölüm olayının duyurulması amacıyla yapılan gazete ilan giderleri.

Yukarıda sayılan borç ve masrafların indirim konusu yapılabilmesi için ayrıca aranan şart, bunların beyannameye gösterilmesi ve ilgili belgelerin beyannameye eklenmesidir.

Beyanname, veraset yoluyla mal intikalinde ölüm tarihinden itibaren özellikli durumlara göre 4, 6 veya 8 aylık süreler içerisinde verilmektedir. Örnek: Türk vatandaşı mükellef (F) 23/07/2020 tarihinde ülkesinde ölmüştür. Mirası kabul eden

⁹ 29/03/2019 tarih ve VUK-115/2019-5 sayılı VUK Sirküleri ile 1 Nisan 2019 tarihinden itibaren verilmesi gereken yıllık gelir vergisi, kurumlar vergisi, geçici vergi, KDV, muhtasar ve damga vergisi beyannamelerinin verilme süreleri uzatılmıştır.

¹⁰ 15/06/1959 tarih ve 10231 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

mirasçılardan eşi (G) Türkiye'de, çocuğu (H) ise yabancı bir ülkede oturmaktadır. Bu verilere göre, (G) 23/11/2020 tarihine kadar; (H) ise 23/01/2021 tarihine kadar vefat edenin son ikametgâhının bulunduğu yerdeki vergi dairesine elden veya posta yoluyla ya da İnteraktif Vergi Dairesi aracılığıyla beyanname vermelidir. Veraset yoluyla intikal eden mal, istisna haddinin altında kalsa dahi beyanname verilmesi gerekmektedir.

Veraset ve intikal vergisi beyannamesinin süresinin sonundan başlayarak birinci 15 günlük sürede verilmesi durumunda VUK'un 352/II-1. maddesi uyarınca ikinci derece usulsüzlük cezası; beyannamenin ikinci 15 günlük sürede verilmesi halinde ise 352/I-11. maddesi uyarınca birinci derece usulsüzlük cezası uygulanmaktadır.

Örnek:30/03/2020 tarihinde vefat eden muris (K)'nın tek mirasçısı olan eşine 500.000-TL değerinde bir yazlık, 90.000-TL'lik Hazine bonusu ve 40.000-TL'lik bir kamyonet intikal etmiştir. Murisin vergi borcu 20.000-TL'dir. 2.500-TL ise cenaze masrafları ve gazete ilanı giderleri için harcanmıştır. Mirasçı tarafından ödenmesi gereken veraset ve intikal vergisi aşağıdaki tablodaki gibi hesaplanacaktır.

Beyan Edilen Toplam Mal Varlığı Değeri	630.000,00
Vergi Borcu	(20.000,00)
Cenaze Masrafları ve Gazete İlanı Giderleri	(2.500,00)
Vergiye Tabi Tutar	607.500,00
İstisna ¹¹	(306.603,00)
Vergi Matrahı	300.897,00
Hesaplanan Veraset ve İntikal Vergisi (%1)	3.008,97

Yukarıdaki tabloda görüldüğü üzere 3.008,97-TL olarak hesaplanan verginin tahakkuk tarihinden itibaren 3 yılda ve her yıl Mayıs ve Kasım aylarında olmak üzere toplam da 6 taksitte ödenmesi gerekmektedir.

2.5- Vergi Ödeme Zamanları

Hukuki güvenlik ve vergilendirmede belirlilik ilkelerinin bir gereği olarak, vergi ödeme zamanlarına kanunlarda açık bir şekilde yer verilir. VUK'un 16. maddesinde mükellefin ölümü halinde, yalnızca bildirme ve beyanname verme sürelerinin uzayacağı hüküm altına alınmış olup, vergi ödeme zamanları ile ilgili özel bir hüküm getirilmemiştir. Vergi ödeme zamanları anılan Kanunun 112/2. maddesinde aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir.

- Murisin vergi borçları, önceden tahakkuk etmiş ancak henüz vadesi gelmemiş vergi borçları ve vadeleri beyanname verme süresinden sonraya denk gelen vergileri beyanname verme süresi içinde,
- Ölenlerin re'sen, ikmalen veya idarece tarh olunan vergileri ise tahakkuk tarihinden başlayarak 1 ay içinde ödenmesi gerekmektedir.

Örnek: Mükellef (L) 10/03/2019 tarihinde ölmüştür. Mükellefin hem 2018 takvim yılına hem de 2019 kıst dönemine ilişkin gelir vergisi beyannamesinin 10/07/2019 tarihine kadar verilmesi gerekir. Ayrıca VUK'un 12. maddesine istinaden mükellefin ölümü halinde vadeleri beyanname verme süresinden sonraya denk gelen vergiler de aynı sürede ödeneceğinden, gelir vergisi dışında tahakkuk eden vergiler de 10/07/2019'a kadar ödenecektir.

¹¹ 27/12/2019 tarih ve 30991 sayılı 2. Mükerrer Resmi Gazete'de yayımlanan 51 Seri No.lu Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu Genel Tebliği ile 01/01/2020 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere belirlenen tutar.

Örnek: 17/04/2017’de ölen mükellef (M)’nin 2015 yılı yasal defter ve belgeleri 2019 yılında vergi incelemesine tabi tutulmuş ve 50.000-TL re’sen vergi tarh edilmiştir. Buna ilişkin ihbarname mirası kabul eden mirasçılara tebliğ edilmiş olup, vergi 25/03/2020 tarihinde tahakkuk ederek kesinleşmiştir. Böyle bir olayda, mirasçılarının sorumluluğu kapsamına giren bu verginin 25/04/2020 tarihine kadar ödenmesi gerekmektedir.

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunu’nun¹² 7. maddesinde borçlunun ölmesi durumunda mirası reddetmeyen mirasçılar hakkında bu Kanun hükümlerinin uygulanacağı ve borçlunun ölümünden önce başlayan işlemlere devam edileceği belirtilerek, mirasçılarının amme alacaklarından sorumluluğu belirlenmiştir. Kanunun 50. maddesi incelendiğinde de borçlunun ölümü halinde terekenin borçlarından dolayı ölüm günü ile beraber 3 gün için takibin geri bırakılacağı anlaşılmaktadır. Bu sürenin bitiminde ise terekenin borçları için takibata devam edilecektir. Bununla birlikte mezkur Kanun kapsamında teminat gösterildiğinde vergi ödeme süreleri, vergi kanunlarında öngörülen taksit zamanına kadar veya taksit zamanı geçmiş olanların vadesi 3 ay uzamaktadır.

Örnek: Mükellef (N) 17/08/2020 tarihinde vefat etmiştir. Mükellefin 01/01/2020-17/08/2020 dönem aralığına ilişkin gelir vergisi beyannamesinin, muris adına, 17/12/2020 tarihine kadar verilmesi gerekmekte olup, mirasçılarının 6183 sayılı Kanun kapsamında teminat göstermesi halinde, ilgili döneme ait verginin normal vade-leri (Mart-Temmuz 2021) henüz gelmediğinden, beyanname üzerinden tahakkuk eden vergilerin normal vadesinde ödenmesi gerekmektedir.

2.6- Vergi Cezaları ve Fer’i Kamu Alacakları Yönünden

Ceza Hukukunun en temel ilkesi olan “ceza sorumluluğunun şahsiliği” ilkesinin doğal bir sonucu VUK’un 372. maddesinde ölüm halinde vergi cezasının düşeceği hükmolunmuştur. Bu hükme göre, mükellefin ölümü halinde kesilmiş bulunan vergi cezaları (usulsüzlük, özel usulsüzlük ve vergi ziyai cezaları) düşecek veyahutta kesilmesi gereken bir ceza varsa kesilmeyecektir. Bu kapsamda verilen bir yargı kararında, şahısların işledikleri suçlara istinaden adli veya idari merciler tarafından cezaların yalnızca suçu işleyen kişiye yönelik olarak infaz edilebileceği, cezanın bir başkasına yöneltilmesinin mümkün olmadığı gibi miras yoluyla mirasçılara geçmesi-ne de olanak bulunmadığı belirtilerek, dava konusu ödeme emrinin vergi ziyai cezasına ilişkin kısmı iptal edilmiştir.¹³ Diğer taraftan, ölüm, murisin tahakkuk etmiş veya tahakkuk edecek vergi borçlarını etkilememektedir.

Vergi cezalarının ölümle düşmesi kuralı tüzel kişi mükellefler için değil, gerçek kişi mükellefler için geçerlidir. Dolayısıyla adi şirketin ortağının, adi komandit şirketin komandite ortağının veya kolektif şirket ortağının ölmesi halinde kesilmiş cezalar düşecektir. Küçük veya kısıtlının ölmesi durumunda ise vergisel ödevleri yerine getirmekle yükümlü kanuni temsilciler adına ceza kesileceğinden, bu kişilerin ölümü vergi cezalarını ortadan kaldırmayacaktır.

Bilindiği gibi enflasyon olsun olmasın para zaman içinde değer kaybeder. Bu kapsamda Devlet, vergi alacağının bir süre mükellefte kalması karşılığında ekonomik anlamda bir zarara uğramamak amacıyla vergi aslı ve aslına bağlı

¹² 28/07/1953 tarih ve 8469 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

¹³ Van Vergi Mahkemesi Başkanlığı’nın 18/02/2011 tarih E:2010/321 K:2011/34 sayılı Kararı.

olarak gecikme zammı, gecikme faizi, tecil faizi ve pişmanlık zammı hesaplamaktadır. Ceza mahiyetinde olmayan ve fer'i kamu alacağı olarak nitelendirilen bu alacaklar, mirasçılardan miras hisseleri oranında talep edilir.

2.7- Defter ve Belgelerin Muhafazası, İbrazi ve Kullanılması

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun (TTK)¹⁴ 82. maddesine göre tacirin ticareti terk etmesi halinde kendisi veya tacirin ölümü halinde mirasçılar, defter ve ilgili vesikaları 10 yıl saklamakla yükümlüdür. VUK'un 253. maddesinde de defter tutmakla yükümlü olanların, bu defter ve vesikaları ilgili bulundukları yılı izleyen takvim yılından başlayarak 5 yıl süreyle muhafaza etmek zorunda oldukları, Kanunun 256. maddesinde ise gerçek ve tüzel kişi mükelleflerin, muhafaza ettikleri defter ve belgeleri yetkili makamların istemeleri halinde ibraz edecekleri belirtilmiştir.

Buna göre, mükellefin ölümü halinde diğer vergisel ödevlerde olduğu gibi, defter ve belgeleri muhafaza ve ibraz ödevi de mirası kabul eden mirasçılara geçmektedir. Mirasçılardan herhangi birinin bu ödevi yerine getirmesi, diğer mirasçıları sorumluluktan kurtaracaktır. Örnek: 2020 yılında hayatını kaybeden mükellefin 2016 yılına ilişkin yapılan vergi incelemesinde, defter ve belge ibraz yazısının mirası reddetmeyen mirasçılardan birine tebliğ edilmesi yeterlidir. Tebligatı alan mirasçının incelenmek üzere ibrazı istenilen defter ve vesikaları, yasal süresi içerisinde incelemeye ibraz etmesi diğer mirasçıları sorumluluktan kurtaracaktır.

Uygulamada mirasçılar tarafından murise ait olan ve muhafaza edilmesi gereken defter ve belgelerin varlığından haberdar olunmadığı durumlar da yaşanabilmektedir. Bu halde kanunun amir

hükmü gereği, varlığı sabit olan yasal defter ve belgeleri gizleme suçu mirası kabul eden mirasçılar tarafından işlenmiş olacağından, mirasçılar hakkında Vergi Usul Kanununun 359. maddesi kapsamında suç duyurusunda bulunulacaktır.

2001/1 sıra no.lu VUK İç Genelgesi'nde murise ait defter ve belgelerin ölüm tarihini içeren yılın sonuna kadar işe devam eden mirasçılarca kullanılabileceği belirtilmiş olup, ayrıca murisin faaliyetine yönelik hesaplarının ölüm tarihi itibarıyla kapatılacağı ve işe devam eden mirasçıların hesaplarının yeniden açılması gerektiği belirtilmiştir.

2.8- Ödeme Kaydedici Cihazın Durumu

Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanunu'nun¹⁵ 4. maddesinin 3 numaralı bendine göre yetkili mercilere gerekli kayıt ve tasdik işlemi yaptırılmayan veya ruhsatı alınmayan ödeme kaydedici cihazlar, satılamaz, kiralanamaz, devredilemez veya kullanılamaz. Buna göre, mükelleflerin ödeme kaydedici cihazları, ilgili vergi dairesine kaydettirip, ödeme kaydedici cihazlara ait levhayı aldıktan sonra ve kendi adlarına fiş verecek şekilde programlattıktan sonra kullanmaları gerekmektedir. Belgelerin ve ödeme kaydedici cihazın muris adına fiş verecek şekilde kullanılması halinde, kullanılan belgeler hiç düzenlenmemiş sayılmakta ve belge nev'ine ilişkin olarak VUK'un 353. maddesinin 1 veya 2 numaralı bentlerine göre özel usulsüzlük cezası kesilmektedir.¹⁶

2.9- Motorlu Taşıtlar Vergisi ve Özel Tüketim Vergisi Açısından

197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun¹⁷ 3. maddesinin (c) bendi uyarınca kayıtlı ve tescilli motorlu bir taşıtın mirasçılar adına

¹⁴ 14/02/2011 tarih ve 27846 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁵ 15/12/1984 tarih 18606 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁶ Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 10/09/1997 tarih ve B.07.0.GEL.0.65/6523-22/38714 sayılı Özelgesi.

¹⁷ 23/02/1963 tarih ve 11342 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

kayıt ve tescil işlemi yapılabilmesi için taşıta ait motorlu taşıtlar vergisinin mirasçılarca ödenmesi gerekmektedir. Ayrıca idare, mirasçılara intikal eden engelli aracın MTV mükellefiyeti hakkında; istisnanın sadece malul ve engellilerin kendilerinin ulaşım ihtiyaçlarını karşılamada kullanılacak taşıtlar için uygulandığı, veraset yoluyla mirasçılara intikal eden taşıtlar için mirasın ölüm tarihinin içinde bulunduğu dönemin başından itibaren, veraset ilamında mülkiyeti intikal ettiği belirtilen mirasçılar adına MTV mükellefiyetinin tesis edileceği görüşündedir.¹⁸

4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun¹⁹ 7. maddesinin 2/a bendinde düzenlenen istisnadan yararlanılarak malul ve engelliler tarafından satın alınan Kanuna ekli (II) sayılı listedeki mallardan, kayıt ve tescile tabi olanların, veraset yoluyla mirasçılara intikalinde ÖTV aranmaz. Aynı şekilde istisnadan yararlanılarak iktisap edilen araçların, veraset yoluyla ÖTV uygulanmadan varislere intikal etmesi ve mirasın istisnadan yararlandığı tarihten itibaren 5 yıllık sürenin bitimine kadar varisler adına kayıt ve tescilli kalması koşuluyla üçüncü kişilere satışında da ÖTV uygulanmamaktadır.²⁰

2.10- Tebliğ ve Vergi İncelemesi Yönünden

VUK'un 107/A maddesi uyarınca tebliğ yapılacak kimselere, tebliğe elverişli elektronik bir adres vasıtasıyla elektronik ortamda tebliğ yapılır. Mirasçılar, mirasın vergi borçlarından miras hisseleri oranında sorumlu olduğundan, her birine, miras hissesine düşen vergi kısmı ile ilgili olarak tebligat yapılacaktır.

Gerçek kişi mükellefin öldüğünün veya bu kişi

hakkında gaiplik kararı verildiğinin idare tarafından tespit edildiği durumlarda, ölüm veya gaiplik kararı tarihi itibarıyla ilgilinin elektronik tebligat adresi re'sen kapatılır. Nitekim verilen bir özelgede ölüm nedeniyle ölen kişinin şahsiyeti hukuken silineceğinden ve vergisel ödevler varislere intikal edeceğinden, ölen kişi adına ihbarname veya ödeme emri tebliğ edilemeyeceği belirtilmiştir.²¹

Diğer taraftan, mirası reddetme süresi içinde mirasçılara herhangi bir tebligat yapıp yapılmayacağı tartışma konusu olmuştur. Danıştay bir kararında bu içerisinde varislere tebligat yapılabileceğini kabul etmiştir.²² Zaman aşımına uğrayacak bir vergi söz konusu değilse bu süre içerisinde tebligatın yapılmamasının yerinde bir uygulama olacağı kanaatindeyiz.

Mükellefin öldüğü tarih itibarıyla mükellefiyetinin sona erecek olması, mükellefin geçmiş takvim yıllarının incelenerek hakkında re'sen, ikmalen veya idarece tarhiyat yapılmasına engel değildir. Bu minvalde, ölen mükellefin tarh zamanasını süreleri dahilinde vergiye tabi işlemlerinin vergi kanunları yönünden incelenmesi ve hakkında tarhiyat yapılması mümkündür.

VUK'un 139. maddesi gereğince mükellefin ölümü ve benzeri zorunlu nedenlerle incelemenin iş yerinde yapılması imkânsız olduğunda inceleme dairede yapılabilir. Ayrıca ilgili Yönetmeliğin²³ 9/4. maddesinde ölüm veya gaiplik kararı dolayısıyla inceleme yapılacak kişiyle iletişim kurulamadığında, incelemenin, ölen mükellefin vergi dairesi kayıtları, veri ambarı ve diğer kaynaklardan temin edilen bilgi ve belgeler ile Gelir İdaresi Başkanlığı'nın risk analizi sonuçlarından faydalanmak suretiyle yürütüleceği belirtilmiştir.

¹⁸ Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 27/09/2017 tarih ve 50426076-135[7-2016/20-133]-52257 sayılı Özelgesi.

¹⁹ 12/06/2002 tarih ve 24783 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

²⁰ Gelir İdaresi Başkanlığı, Mirasçıların Vergisel Yükümlülükleri Rehberi, Temmuz 2019.

²¹ Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 25/12/2012 tarih ve 132683 sayılı Özelgesi.

²² Danıştay 4. Dairesi'nin 02/10/1970 tarih E.1969/4387, K.1970/1193 sayılı Kararı.

²³ Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, 31/10/2011 tarih ve 28101 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

2.11- Amortismanlar, Yenileme Fonu, Envanter ve Geçmiş Yıl Zararı Bakımından

İşletmede bir yıldan fazla kullanılabilen ve yıpranmaya müsait gayrimenkuller, gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetler ile alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmleri amortisman mevzuunu teşkil etmekte, amortisman süresi ise iktisadi kıymetlerin aktive girdiği tarihte başlamaktadır. Ölüm işi bırakma hükmünde olduğundan, işin bırakıldığı takvim yılı için yıllık amortisman ayrılması vergi kanunları yönünden mümkün olmaz. Bu taktirde ayrılacak amortisman, yıllık amortisman tutarının kıst döneme isabet eden amortisman tutarı kadar olacaktır.

Mükellefler VUK'un 328. maddesinde düzenlenen yenileme fonu uygulamasında belirli şartlarla iktisadi kıymetlerini elden çıkarmakta ve ortaya çıkan satış kârını, yenileme giderlerini karşılama amacıyla pasifte geçici bir hesapta azami üç yıl süreyle tutabilmektedirler. Bu süreden önce işin terki veya devredilmesi ya da işletmenin tasfiye edilmesi halinde bu kâr o yılın matrahına eklenir. Mükellefin ölümü halinde yenileme fonu açısından iki ayrı durum ortaya çıkmaktadır.

- 1- Mirasçılardan işe devam etmemesi durumunda; fonda bulunan satış kârı, ölüm tarihinde yapılacak kâr zarar hesabında dikkate alınır ve vergi matrahına dahil edilir.
- 2- Mirasçıların işletmeye dahil iktisadi kıymetleri kayıtlı değerleriyle (bilanço esasına göre aktif ve pasif bir bütün halinde) aynen devralarak işe devam etmeleri durumunda ise vergilendirme yapılmaz. Diğer yandan, fonda bulunan kârın üç yıllık sürenin sonunda mirasçılarca ilgili yılın matrahına ekleneceği tabiidir.

TTK'nın 66. maddesine göre her tacir, ticari

işletmesinin açılışında, iktisadi kıymetlerini eksiksiz ve doğru bir şekilde gösteren bir envanter çıkarmak zorundadır. GVK'nın 41/1. bent hükmü uyarınca ölüm nedeniyle işi bırakan mükellefin ticari işletmesinde bulunan mevcutların, alacakların ve borçların ölüm tarihi itibarıyla VUK'un 267. maddesi gereğince emsal bedel ölçüsüne göre değerlemeye tabi tutulması ve iktisadi kıymetin türüne göre KDV'de hesaplanarak işletmeden çekilmesi gerekmektedir.

Murisin geçmiş yıllara ilişkin gelir vergisi beyannamesinde gösterilen ve mahsubu yapılamayan geçmiş yıl zararları aynı faaliyete mirasçılardan devam edilmesi halinde, gelir vergisinin mükellefinin ferdi işletmelerin değil işletme sahibi gerçek kişilerin olması ve gelir vergisi mükellefi gerçek kişinin gelir kaynaklarının bir kısmında oluşan zararların yine aynı kişinin diğer gelir kaynaklarının kazanç ve iratlarına mahsup edilebilecek olması dolayısıyla murisin beyannamelerinde gösterilen geçmiş yıl zararlarının elde edilen kazanç ve iratlara mahsubu mümkün değildir.²⁴

2.12- Mükellef Hakları Açısından

Mükellef ölümünden önce, adına tarh edilen vergi aslı ve kesilen vergi ziyai cezaları için dava açma, uzlaşma veya cezalarda indirim gibi mükellef haklarına başvurmuş olabilir. Böyle bir durumda bu haklardan mirasçıların yararlanıp yararlanamayacağı sorusu akıllara gelmektedir. VUK'un 12. maddesinde mükellefin ölümü halinde mükellefin ödevleri mirası reddetmeyen mirasçılara geçeceği belirtildiğinden, mükellefin sağlığında bizzat kendisine tanınan bu hakların doğrudan mirasçılar tarafından kullanılabileceği düşünülmektedir.

SONUÇ

Çalışmamızda ayrıntılı olarak değerlendir-

²⁴ Rize Valiliği Defterdarlık Gelir Müdürlüğü'nün 17/05/2016 tarih ve B.07.4.DEF.0.53.10.00-120 [2015-6]-9 sayılı Özeldes.

meye alındığı üzere ölüm, vergi hukuku ve diğer hukuk dallarında birçok yönüyle ele alınmaktadır. Mükelleflerin ölümü vergi hukuku açısından; bildirimde bulunma, istisnalar, beyanname verme ve vergi ödeme zamanları, yasal defter ve belgeler, ödeme kaydedici cihaz, motorlu taşıtlar, tebliğ, vergi incelemesi, amortismanlar, yenileme fonu, envanter, geçmiş yıl zararları ile mükellef hakları yönünden mirasçılara çok sayıda vergisel sorumluluk yüklemektedir.

Ölüm dolayısıyla mirasçılara intikal eden vergisel sorumlulukların yerine getirilmesinde, bildirimde bulunma ve beyanname verme sürelerine 3 ay eklenirken; murise ait gelir vergisi beyannamesinin verilme süresine ölüm tarihinden itibaren 4 ay eklenmektedir. Bu kapsamda tahakkuk edecek vergiler ile vadeleri mezkur sürelerden sonra gelen vergilerin de, beyanname verme süreleri içerisinde ödeneceği gözden kaçırılmamalıdır. Ölen kişilerin, re'sen, ikmalen veya idarece tarh olunan vergileri ise tahakkuk tarihinden itibaren 1 ay içerisinde ödenecektir.

Medeni Kanuna göre mirasçılar murisin borçlarından müteselsilen sorumlu oldukları halde, vergi hukuku yönünden sorumluluk miras hisseleri oranındadır. Diğer taraftan, ölümle, muris hakkında daha önce kesilen usulsüzlük, özel usulsüzlük, vergi ziyai cezaları ile hürriyeti bağlayıcı cezalar düşecektir. Başka bir anlatımla, mirasçıların ceza yönünden herhangi bir sorumluluğu olmayıp, bu husus mirasçılarının sorumluluğu ilkesinin tek istisnasını oluşturmaktadır. Murisin vergi borçlarına ilişkin olarak hesaplanan gecikme zammı, gecikme faizi, tecil faizi ve pişmanlık zammı gibi fer'i kamu alacakları ceza mahiyetinde olmadığından, mirasçılardan miras hisseleri oranında talep edilmektedir.

Özetle, mükellefin ölümü neticesinde sadece mükellefiyet sona ermekte ve vergi cezaları düşmekte, diğer tüm vergisel ödev ve sorumluluklar mirası reddetmeyen kanuni ve atanmış mirasçı-

lara geçmektedir. Mirasçılarının bir cezai müeyyideyle muhatap olmamaları için vergisel sorumluluklarını yerine getirirken titiz davranmaları ve belirlenen usul ve esaslara riayet etmeleri gerekmektedir.

KAYNAKÇA

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, 09/11/1982 tarih ve 17863 sayılı Resmi Gazete.

4721 sayılı Türk Medeni Kanunu, 08/12/2001 tarih ve 24607 sayılı Resmi Gazete.

5237 sayılı Türk Ceza Kanunu, 12/10/2004 tarih ve 25611 sayılı Resmi Gazete.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu, 10/01/1961 tarih ve 10703 sayılı Resmi Gazete.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 06/01/1961 tarih ve 10700 sayılı Resmi Gazete.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, 02/11/1984 tarih ve 18563 sayılı Resmi Gazete.

7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu, 15/06/1959 tarih ve 10231 sayılı Resmi Gazete.

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, 28/07/1953 tarih ve 8469 sayılı Resmi Gazete.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, 14/02/2011 tarih ve 27846 sayılı Resmi Gazete.

197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, 23/02/1963 tarih ve 11342 sayılı Resmi Gazete.

4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu, 12/06/2002 tarih ve 24783 sayılı Resmi Gazete.

Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanun, 15/12/1984 tarih 18606 sayılı Resmi Gazete.

Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, 31/10/2011 tarih ve 28101 sayılı Resmi Gazete.

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 23/05/1995 tarih ve 27264 sayılı Özelgesi.

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 27/09/2018 tarih ve 62030549-120[37-2016/968]-862822 sayılı Özelgesi.

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 10/09/1997 tarih ve B.07.0.GEL.0.65/6523-22/38714 sayılı Özelgesi.

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 27/09/2017 tarih ve 50426076-135[7-2016/20-133]-52257 sayılı Özelgesi.

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 25/12/2012 tarih ve 132683 sayılı Özelgesi.

Rize Valiliği Defterdarlık Gelir Müdürlüğü'nün

17/05/2016 tarih ve B.07.4.DEF.0.53.10.00-120 [2015-6]-9 sayılı Özelgesi.

Danıştay 4. Dairesi'nin 02/10/1970 tarih E.1969/4387, K.1970/1193 sayılı Kararı.

Van Vergi Mahkemesi Başkanlığı'nın 18/02/2011 tarih E:2010/321 K:2011/34 sayılı Kararı.

Gelir İdaresi Başkanlığı, Mirasçıların Vergisel Yükümlükleri Rehberi, Temmuz 2019.