

MİRASÇILARIN VERGİ BORÇLARINDAN SORUMLULUĞU

Dr. Memduh Aslan*

1. Giriş

Alacaklı alacağını biran evvel tahsil etmek istediği kadar borçlu da mümkün olduğu kadar borçlarından kurtulmaya çalışabilecektir. Eğer borç kişinin kendisine değil de başkasına ait ise borçluda kaçma isteği daha fazla ortaya çıkacaktır. Borçtan kaçmaya çalışmak veya alacaklıyı zarara uğratmaya çalışmak etik kabul edilmediği gibi Türk Hukuk Sistemimizde suç olarak kabul edilmiştir.

Bu çalışmamızda vergi borcu bulunan miras bırakan veya mirasçının, ölüm nedeniyle yükümlülüklerinde ve haklarında meydana gelen değişikliklerin vergi borcu üzerindeki etkilerine değinilmeye çalışılacaktır. Çalışma ağırlıklı olarak Türk Medeni Kanunu'nun 3. Kitabında yer alan miras hukukuna dayanmakta olduğundan burada yapılan açıklamaların büyük bir kısmı vergi alacakları dışında kamunun diğer alacakları ve diğer özel alacaklılar açısından da geçerli olabilecektir. Bu çerçevede önce mirasçı kavramına yer verilerek ölüm halinde mirasçılarının ödevleri ve miras bırakanın borçları açısından yükümlülüklerine yer verildikten sonra ölüm ile miras bırakandan mirasçıya geçecek veya geçmesi gereken mal varlığı üzerindeki gerek mirasçının, gerekse miras bırakanın tek başlarına veya birlikte vergi alacağının tahsilini kısıtlamak amacıyla yapabilecekleri tasarruflar üzerinde durulacaktır.

* Avukat, İzmir Üniversitesi Hukuk Fakültesi Öğretim Görevlisi.

2. Mirasçı

Türk Medeni Kanunu'nun 3. Kitabı Miras Hukukunu düzenlemektedir. Miras, miras bırakanın ölümü ile açılacak ve miras bırakanın sağlığında yapmış olduğu mirasla ilgili kazandırmalar ve paylaştırmalar terekenin ölüm anındaki durumuna göre değerlendirilecektir (TMK 575). Miras bırakanın üzerinde tasarruf etmediği kısım yasal mirasçılara kalacaktır (TMK 514/2). Miras bırakanın ölümü ile mirasçılar bir bütün olarak mirası kanunen kazanacaklardır (TMK 599).

Medeni Kanunda, sırasıyla altsoy (TMK. 495), Ana, baba ve altsoy (TMK. 496), büyükana, büyükbaba ve altsoy (TMK 497) ile sağ kalan eş (TMK 499) birlikte yasal mirasçılar olarak kabul edilmiştir. Evlatlık (TMK 500) ile evlilik dışı hısımlar (TMK 498) de durumlarına göre yasal mirasçı olarak kabul edilmiştir. Miras bırakanın hiçbir mirasçı bırakmadan vefat etmesi halinde ise, devlet miras bırakanın yasal mirasçısı olacaktır (TMK 501). Bir kişinin mirasçı olabilmesi için miras bırakanın ölümü anında mirasa ehil olarak sağ olması gerekir (TMK 580).

Mirasçılar, yasal olarak ölüm anında mirasa hak kazanmış olurlar. Mirasçılar mirasçılığın ispatı için mirasçılık belgesi de alabilirler¹. Mirasçılık belgesi, lehine düzenlenen kişiye bir yandan tereke üzerinde zilyetlik imkânını verirken, diğer yandan da, tereke üzerinde yapılacak işlem ve tasarruflar bakımından bu kişinin tasarruf yetkisine sahip olduğunu üçüncü kişilere ispat etme imkânını verir. Mirasçılık belgesi sayesinde, yasal ve atanmış mirasçılar ile vasiyet alacaklılarının bu sıfatları aleniyet kazanmış ve böylece tereke üzerinde hak iddia etmeleri kolaylaşmıştır².

Miras bırakan yasal mirasçılarının saklı payı mahfuz olmak üzere mirasın tamamı veya belli oranı için bir veya birden fazla kişiyi de mirasçı olarak atayabilecektir (TMK 516).

¹ 6217 sayılı 'Yargı Hizmetlerinin Hızlandırılması Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 14. maddesiyle Noterlik Kanunu'na eklenen 71/A, 71/B ve 71/C maddeleri ile 1 Ekim 2011 tarihinden itibaren noterler de mirasçılık belgesi verebilecek.

² Köksal KOCAAĞA, "Mirasçılık Belgesi (MK m. 598)", Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt 9 Sayı 1-2 (Haziran-Aralık 2005), s.3.

3. Mirasçıların Yükümlülükleri

Mirasçılar, miras bırakanın aynı haklarını, alacaklarını, diğer mal varlığı haklarını, taşınır ve taşınmaz üzerindeki zilyetliklerini doğrudan doğruya kazanırlar ve miras bırakanın borçlarından kişisel olarak sorumlu olurlar (TMK 599). Bu çerçevede mirasçının vergi borçları da doğrudan mirasçılara geçecek ve mirasçılar bu borcun ödenmesinden de sorumlu olacaklardır.

Birden fazla mirasçı olması halinde mirasçılar arasında paylaşma yapılabildiği kadar terekedeki bütün hak ve borçları kapsayan bir ortaklık meydana gelecektir (TMK 640). Birlikte mirasçılığın bulunduğu durumlarda, mirasçılar arasında miras bırakanın ölümü olayının gerçekleşmesiyle birlikte kendiliğinden doğan bir miras ortaklığı meydana gelir. Mirasçılar arasındaki ortaklık, birlikte mirasçılar arasında tereke üzerinde kurulan hukuksal ilişkidir. Bu hukuksal ilişki, kanunda öngörülen hallere münhasır olan elbirliğiyle ortaklık doğurur³.

Medeni Kanunda borçtan hangi oranda sorumlu olduğuna dair bir ayırım yapılmamış, tüm mirasçılar tereke borçlarından müteselsilen sorumlu tutulmuşlardır (TMK 641). Ancak bunlar aksi kararlaştırılmadıkça kendi aralarında paylarına göre birbirlerine rücu edebileceklerdir (TMK 682).

Mirasçılarının, miras bırakanın vergi borçlarından sorumluluğu Vergi Usul Kanunu'nun 12. Maddesinde yer almaktadır. Buna göre ölüm halinde mükelleflerin ödevleri, mirası reddetmemiş yasal ve atanmış mirasçılarında geçecektir. Ancak, mirasçılar vergi borçlarından diğer borçlardan farklı olarak, miras hisseleri oranında sorumlu olacaklardır. Mirasçılarının genel anlamda kamu borçlarından sorumluluğu ise, 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 7. Maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre borçlunun ölümü halinde mirası reddetmemiş mirasçılar hakkında bu kanun hükümlerinin tatbik edileceği hükme bağlanmıştır.

³ Nuri ERİŞGİN, "Birlikte Mirasçılarının Miras Bırakanın Banka Hesabı Üzerindeki Tasarruf Yetkisi", Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt:52, Sayı:3, 2003, s.123.

Mirasçılarının sorumluluğunun tahsilat aşamasında mı, yoksa vergi ile ilgili tüm aşamalarda mı, payları ile sorumlu olacağı zaman zaman yargıda değerlendirmeye alınmıştır. İdare mirasçılarının paylı mülkiyetteki sorumluluğunun ödeme aşamasında olduğu tarhiyat aşamasında bu ayırımın önemli olmadığı yönündeki yaklaşımlar Danıştay nezdinde itibar görmemiştir. Danıştay'ın 1996, 2003 tarihlerinde verdiği kararlarda tarhiyatların da her mirasçının payları oranında ayrı ayrı yapılarak ihbarnameye bağlanması gerektiği konusunda içtihat oluşturmuştur⁴.

Vergi Usul Kanunu'nun 16. Maddesi gereğince vergi kanunlarında hüküm bulunmayan hallerde ölüm dolayısıyla mirasçılara geçen ödevlerin yerine getirilmesinde bildirme ve beyanname verme sürelerine 3 (üç) ay eklenecektir.

VUK. 372. maddesinde” Ölüm halinde vergi cezası düşer.”denilmektedir. Bu durum cezaların şahsiliği ilkesinin nedenidir. Mükellefin ölümü halinde kesilmiş ve tahakkuk etmiş usulsüzlük, özel usulsüzlük, idari para cezaları veya vergi ziyayı gibi cezalar terkin edilir veya kesilerek tahakkuk edecek ise kesilmez⁵. Ancak, miras bırakanın limited şirket ortağı, kanuni temsilci veya tasfiye memurluğu gibi sıfatlarla tüzel kişilere ait vergi borçlarından sorumluluğu bulunduğu durumda cezaların tüzel kişiye ait olması nedeniyle sorumlu miras bırakanın bu cezalardan dolayı sorumluluğu da kendi mirasçılara geçecektir. Burada şunu da belirtmek gerekir ki; ölümden sonra mükellefin ödevlerini yerine getirmek zorunda olan mirasçılarının bu sorumluluklarını zamanında yerine getirmemiş olması nedeniyle kesilecek vergi cezaları artık mirasçılarının kendi şahsi eyleminden kaynaklandığından bunlar adına vergi cezası kesilebilecektir.⁶

VUK 112. maddeye göre ölüm nedeniyle mükellefiyetin kalkması dolayısıyla beyan üzerine tarh olunan vergiler, beyanname verme süreleri içinde ödenirken ölen mükellefin, vadeleri mezkûr süreden sonra gelen

⁴ Bu konuda bkz. Danıştay 3. Daire 1995/4820 E., 1996/630 K., 06.03.1996; Danıştay 3. Daire 1995/4839 E., 1996/1154 K., 03.04.1996; Danıştay 3. Daire 2000/4685 E., 2003/1082 K., 12.03.2003.

⁵ Ayşe GINALI, “Mükellefin Ölümü Halinde Mirasçılarının Sorumluluğu”, İstanbul SMMMO Mali Çözüm, Sayı:103 Ocak-Şubat 2011, s.235.

⁶ Bkz. Danıştay 9. Daire 1976/2976 E., 1978/657 K., 20.02.1978.

vergileri de aynı süre içinde alınacaktır. Ölüm nedeniyle mükellefiyetleri kalkanların ikmalen, re'sen veya idarece tarh olunan vergileri tahakkuk tarihinden başlayarak bir ay içinde ödenecektir. Ancak varisler Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun mucibince teminat gösterirse tahsil süreleri, Vergi Kanunu ile belli taksit zamanına kadar ve taksit zamanı geçmiş ise üç ay uzatılacaktır.

4. Ölüm Olayının Bildirilmesi

Vergi Usul Kanunu'nun 164. Maddesinde ölüm işi bırakma olarak kabul edilmiştir. Vergi Usul Kanununun 168. Maddesinde ise işi bırakma, olayın gerçekleştiği tarihten itibaren 1 (bir) ay içerisinde bildirim yükümlülüğüne tabi tutulmuştur. 16. Madde gereğince mirasçılar için bildirim süresi 3 (üç) ay uzayacağından mirasçıların ölüm olayını bildirme süresi ölümün gerçekleştiği tarihten itibaren 4 (dört) ay olacaktır. Mirasçılardan birisinin bildirimde bulunması yeterli olacaktır.

Ölüm olayının vergi idaresine bildirilmesi yükümlülüğü, diğer yükümlülükler gibi miras bırakandan mirasçılara geçmiş olan bir yükümlülük değil, kanunda doğrudan reddetsin veya etmesin bütün mirasçılara doğrudan yüklenmiş bir ödevdir.

Diğer taraftan kanun koyucu ölüm olayının bildirilmesi ödevini 150. Madde ile mirasçılardan başka kişilere de yüklenmiştir. Buna göre;

- Sulh yargıçları, icra, nüfus ve tapu memurları; Yabancı memleketlerdeki Türk konsolosları veya konsolosluk görevini yapanlar, Mahalle ve köy muhtarları ölümü bildirme ödevi altına alınırken,
- Banka, bankerler ve şirketler ile emanet kabul eden gerçek ve tüzel kişilere ise, ölümün yanında bu ölen kişilerin kendilerinden olan mevduat, şirket hissesi, emanet para ve eşya veya sair suretle alacağının nev'ini ve miktarını da bildirme ödevi yüklenmiştir. Ancak kanun koyucu ölenin borçlarını bildirim zorunluluğu kapsamına almamıştır.

Bu resmi makamlarla gerçek ve tüzel kişiler, her ay öğrendikleri ölüm olayları ile intikalleri ertesi ayın 15'inci günü akşamına kadar vergi dairesine yazı ile bildirmeye mecburdurlar.

5. Vergi Borcu Mirasından Kaçma/Kaçınma

Kişiler genel anlamda borçlardan kaçınmak için bir takım eylem ve işlemlerde bulunabilecektir. Ancak kanun koyucu genel anlamda kişilerin alacaklıları zarara uğratma kastı ile hareket etmelerini yasaklamış ve müeyyide olarak yapılan bu tasarrufların iptalini öngörmüştür.

Özel borçlarla ilgili olarak 2004 sayılı İcra ve İflas Kanununun 277-284. maddelerde gerek zarar verme kastı ile olsun, iyi niyetli olmakla beraber borcunu ifa etmek yerine ivazsız kazandırmalar yapılması değerinden fazla veya zamanından önce ödemeler yapılması gibi eylemler butlan hükmünde kabul edilmiştir. Bir borçlunun, mallarının haczinden veya iflâs etmeden önce, alacaklılarından mal kaçırmak için yapmış olduğu şüpheli tasarrufların iptal ettirilebilmesi için, alacaklılara bir dava açma hakkı tanınmıştır⁷. Paralel düzenleme kamu alacakları için 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 24-31. maddelerinde düzenlenmiştir.

Mirasçılar, müteveffanın borçlarından müteselsilen ve şahsen, yani kendi mamelekleriyle mes'ul olurlar⁸. Vergi borcu, murisin diğer alacak hak ve borçları ile birlikte mirasçılara geçmektedir. Vergi borcu miras bırakanın hak ve alacaklarından fazla olabilir. Yani, diğer bir ifade ile tereke borca batık durumda olabilmektedir. Borca batıklık, kişinin malvarlığındaki aktif değerler toplamının, pasif değerler toplamını karşılayamaması durumudur⁹. Vergi incelemelerinin geç yapılması nedeniyle vergi borcu mirası red süresinden sonra da ortaya çıkabilmektedir. Bazen miras bırakanın ölümü anında kendi şahsi mal varlığından ödeme sorumluluğunda olmayan vergi borçları, daha sonra terekenin bir parçası haline de gelebilmektedir. Örneğin; şirketin kanuni temsilciliğini yapan miras bırakanın şirkete ait vergi borçlarının şirketin mal varlığından tahsil edilemeyeceğinin anlaşılmasından

⁷ Levent BÖRÜ, “İcra Ve İflâs Hukukunda Zarar Verme Kastından Dolayı İptal Davası”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt:58, Sayı:3, 2009, s.483.

⁸ Şakir BERKİ, “Türk Medeni Kanununda Miras Hukukunun Esasları (III)”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt:33, Sayı:1, 1976, s.126.

⁹ Bilge UMAR , “Aciz Hâli- Borca Batıklık Kavramlarının Farkı ve Bu Yönden Yeni M.K. Metninin Düştüğü Bir Yanlışlık (MK m. 605 f.II, 618)”, Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt:1, Sayı:1, 2004, s. 317.

sonra kendi mal varlığından ödeme sorumluluğu ölümden ve mirası red süresinden sonra ortaya çıkabilecektir.

Vergi borçları kişinin şahsi mal varlığından tahsil edilecektir. Ölüm, mirasçının malvarlığında ölüm anından itibaren menfi veya müsbet bir değişime neden olabilecektir. Mirasın mirasçıya geçtiği andan sonra bu malvarlığı üzerinde mirasçının yapacağı tasarruflar artık kendi malvarlığı üzerinde ki tasarrufları olacağından özel borçlar için İcra ve İflas Kanunu hükümlerine kamu borçları açısından ise, 6183 sayılı kanun hükümlerine tabi olacağı konusunda duraksama bulunmamaktadır. Bu çalışmada bizim tartışmaya açtığımız husus ise, mirası mirasçıya geçmeden önce gerek mirasçı, gerekse miras bırakan tarafından yine tereke mallarının, gerek özel gerekse kamu alacaklılarının alacaklarına geçmemesi amacıyla yapılacak olan tasarruflar üzerinde durulmaya çalışılacaktır.

Bu tasarruflar mirasın muvazaası, vasiyetname tanzimi, mirasın reddi, mirasa ıskat ve miras hakkından feragat şekillerinde ortaya çıkabilecektir. Bu çalışmada bu konular üzerine vergi borçları ile sınırlı olarak değerlendirme yapılacaktır.

Bu tasarruflar hem mirasçının vergi borçlarının tahsilini, hem de miras bırakanın vergi borçlarının tahsilini engelleyebilmektedir.

a. Mirasın Reddi

İsviçre hukukunda mirasın ölüm anında mirasçıya kanundan ötürü intikal edeceği hakkındaki prensip gereğince bir şahsın mirasçıları terekesini ölümünde taraflarından yapılacak her hangi bir harekete lüzum kalmadan iktisap ederler . Bununla beraber iradelerini nazarı itibara almadan kendilerine mirasçı sıfatım bahşeden kanunlara bu mecburiyetten mirası red suretiyle kurtulmak iktidarında mahfuz tutar. Şu halde mirasçılık sıfatının iktisabı, mirasın muhtemel olarak reddi taliki şartıyla vukuu bulur¹⁰.

Medeni Kanunu'nun 603. Maddesi gereğince miras bırakanın alacaklarının hakları, vasiyet alacaklıları ve mirasçının alacaklılarından önce

¹⁰ Jale GÜRAL (R. Coquoz'den çeviri), "Mirasın Reddinin, Mirasın İntikali Üzerine Olan Tesirleri (1)", Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt:8, Sayı:1, 1951, s.685.

gelmektedir. Murisin mal varlığını aşan vergi borcundan kaçınmak isteyen mirasçılar Türk Medeni Kanunu'nun 605 ve devamı maddeleri gereğince mirası reddederek vergi borçlarından ve mükellef sıfatı ile diğer ödevlerin yerine getirilmesinden kurtulabileceklerdir.

Mirası red süresi 3 (üç) ay olarak belirlenmiştir. Bu süre yasal mirasçılar bakımından miras bırakanının ölümünü öğrendikleri veya mirasçı olduklarını daha sonra öğrendiklerini ispat etmeleri kaydıyla mirasçı sıfatı kazandıklarını öğrendikleri tarihten başlayacakken, atanmış mirasçılar açısından bu süre miras bırakanın tasarrufunu kendilerine bildirildiği tarihten itibaren başlayacaktır.

Red nedeniyle daha önce mirasçı olmayanların mirasçı haline gelmesi halinde önceki mirasçılar tarafından mirasın reddedildiğini öğrendiği tarihten itibaren bu süre başlayacaktır. Mirasın reddi Sulh Mahkemesine sözlü veya yazılı beyanla yapılabilecektir. (TMK 609) Mirası reddeden kanuni ve mansup mirasçılar hakkında murisin vergi borcu nedeniyle takip yapılamayacaktır¹¹.

Mirasın reddi mirasçılık sıfatını kazanmak istemeyen kendisi için tehlikeli gören mirasçıya tanınmış bir haktır. Red sonucunda mirasın açıldığı andan itibaren mirasçılık sıfatı kaybedilir. Yasal mirasçılardan birisi mirası reddettiğinde payı, miras açıldığı zaman kendisi sağ değilmiş gibi diğer mirasçılara intikal eder. En yakın kanuni mirasçılardan maksat doğrudan doğruya mirasçılık sıfatını kazanan kişilerdir. Mirası reddeden kişilerin çocukları en yakın mirasçı sayılmazlar¹².

Bu süre içerisinde mirası reddetmeyen mirasçı kayıtsız şartsız mirası kazanmış olacaktır. (TMK 610) Mirası reddetmemiş mirasçılara artık muris mükellefin ödevleri geçecektir¹³.

Mirasın red süresi kaçırılması halinde mirasçılar 605/2. Maddesi gereğince açıkça mirası reddetmemiş olsa bile, ölüm tarihinde miras bırakanın ödemedi aczi açıkça belli veya resmen tespit edilmiş ise, mirası hükmen reddetmiş sayılacaklardır.

¹¹ Bkz. Danıştay 4. Daire, 2004/1522 E., 2004/2048 K., 21.12.2004.

¹² Bkz. Yargıtay 2. Hukuk Dairesi, 2005/7014 E., 2005/12350 K., 12.09.2005.

¹³ Bkz. Danıştay 3. Daire, 1995/4839 E., 1996/1154 K., 03.04.1996.

Medeni Kanunda gerçek red süre ile kısıtlanmıştır. Bunun için mirasçıların tek taraflı irade açıklaması ya da dava yolu ile bu haklarını kullanacaklardır. Ancak hükmi reddin sonuç doğurması için herhangi bir irade açıklaması ya da dava yolu öngörülmemiştir. Dahası, reddin kendiliğinden olduğu kabul edilip mirasın açılma ile mirasçılara kendiliğinden geçeceği yolundaki kurala bir istisna getirilmiştir. Gerçekte de mirası hükmen reddetmiş sayılan kişi tereke alacakları aleyhine husumet yönelterek bu durumun tespitini isteyebileceği gibi, bunu def'i yoluyla da ileri sürebilecektir¹⁴. Mirası reddetme süresinin geçmiş olması durumunda miras borca batıksa bu bir davada mirasçılarının borca batık olduğunu savunmalarına engel değildir. Mirasçılarının yargılama sırasında mirası reddettiklerini bildirmeleri halinde mirasın borca batık olduğunu ileri sürdüklerini kabulü gerekir¹⁵.

Mirasın, hükmen reddinin tespiti davasında görev miras bırakanın borç miktarı dikkate alınarak belirlenecektir¹⁶. Terekenin borca batık olduğunun tespitine dair davada alacaklıların hisım gösterilmesi gerekir¹⁷. Terekenin borca batık olduğunu saptanması bakımından ölenin taşınmaz ve taşınır malları ve üçüncü şahıslardaki alacaklarını ve varsa bankadaki para ve tahvilatının araştırılıp miktar ve değerleri ile birlikte tüm tereke mevcudunun hesaplanması ve tereke mevcudundan yine ölenin tüm borçlarının çıkarılması gerekir¹⁸. Açılacak davada herhangi bir süre söz konusu değildir. Dava her zaman açılabilir¹⁹.

İdari Yargılama Usul Kanunu'nda tespit davalarına yer verilmemiştir. Borca batıklığın tespitinin amme alacaklısına karşı idari yargıda bu nedenle tespitini talep etme olanağı bulunmamaktadır. Tarhiyat aşamasında olan vergi borçları açısından düzenlenen ihbarnameye karşın açılan davada Yargıtay Hukuk Genel Kurulunun 2001/2-220 E. Sayılı içtihadı doğrultusunda mirasın borca batık olduğu dolayısıyla mirasın reddedilmiş sayıldığı mirasçılık sıfatının bu nedenle kazanılmış sayılamayacağı da Vergi

¹⁴ Bkz. Yargıtay Hukuk Genel Kurulu, 2001/2-220 E., 2001/240 K., 14.03.2001.

¹⁵ Bkz. Yargıtay 4. Hukuk Dairesi, 2002/1607 E., 2002/5992 K., 20.05.2002.

¹⁶ Bkz. Yargıtay 2. Hukuk Dairesi, 2005/10358 E., 2005/11711 K., 20.07.2005.

¹⁷ Bkz. Yargıtay 2. Hukuk Dairesi, 2006/6311 E., 2006/14303 K., 19.10.2006.

¹⁸ Bkz. Yargıtay 10. Hukuk Dairesi, 1981/882 E., 1981/1559 K., 18.03.1981.

¹⁹ Bkz. Yargıtay 2. Hukuk Dairesi, 2005/17543 E., 2005/15369 K., 09.11.2005.

Usul Kanununu 116 ve devamı maddeleri gereğince vergilendirme hatası yapıldığı ileri sürülebilir.

Diğer taraftan kesinleşmiş amme alacakları yönünden ise, düzenlenen ödeme emirlerine karşı yapılacak itirazlar 6183 sayılı kanunun 58. maddesine göre ancak böyle bir borcun bulunmadığı ödendiği veya zamanaşımına uğradığı yönünden olduğuna göre, mirasın hükmen reddedilmiş sayıldığı definin de vergi mahkemesinde böyle bir borcun olmadığı yönündeki itiraz kapsamında değerlendirilmesi gerekir.

Burada sorgulanması gereken önemli hususlardan birisi, ister açık red isterse hükmi red olsun mirasçılardan bu haklarını kullanmadan önce mirastan yararlanmış olmalarının bu hakkı düşürüp düşürmeyeceğidir. Yargıtay 2. Hukuk Dairesinin 2002/4454 E. 2002/5478 K. 18.04.2002 Sayılı kararında murise ait SSK tarafından gönderilen Haziran 1998 maaşını aldıklarını Mersin İcra Tetkik Hakimliğinin dosyasında mirasçı sıfatı ile dava açtıkları gerekçesi ile terekenin olağan yönetimi niteliğinde olmayan veya miras bırakanın işlerinin yürütülmesi için gerekli olan dışında işler yapan kişi olarak kabul ederek mirası reddedemeyeceğine karar vermiştir (TMK 610). Ancak yasal düzenleme süresi içinde yapılacak olan red beyanı ile sınırlı tutulduğundan borca batık olan tereke açısından hükmi red kararı verilebilmesine engel değildir.

Mirasın reddi halinde mirasın alacaklılarının ancak mirası reddetmemiş diğer mirasçılardan bunlar da reddetmiş ise, tereke varlığından alabileceklerdir. Diğer taraftan mirası reddedenlerin ölümden önceki 5 (beş) yıl içerisinde miras bırakandan bir şey almış olmaları ve bunun miras paylaşılmasında geri vermekle yükümlü olmaları halinde bunların değeri ölçüsünde miras bırakanın alacaklılarına karşı sorumlu olacaklardır (TMK 618). İyi niyetli mirasçılar ancak geri verme zamanındaki zenginleşmeleri ölçüsünde sorumlu olacaktır.

Malvarlığı borcuna yetmeyen mirasçı, alacaklılarına zarar vermek amacıyla mirası reddederse; alacaklıları veya iflas idaresi tarafından mirasın reddine ilişkin kararın iptali istenebilir²⁰. Mirasçının tereke borca batık

²⁰ Ömer Uğur GENÇCAN, Türk Medeni Kanunu Bilimsel Açıklama İçtihatlar İlgili Mevzuat, Yetkin Yayınları, 2. Baskı, Ankara 2007, s.3697.

olmadığı halde salt kendi alacaklılarına zarar verme amacıyla mirası reddettiklerinde alacaklıları veya iflas idaresi red tarihinden başlayarak 6 (altı) ay içinde reddin iptali hakkında dava açabileceklerdir. Dava kazanılırsa, miras resmen tasfiye edilir²¹. Reddin iptal edilmesi halinde mirasçıya bir pay düşmesi halinde öncelikle redde itiraz eden alacaklıların hakları daha sonra diğer alacaklıların hakları ödenir.

Vergi borçları yönünden farklı bir düzenleme olup olmadığı yönünde 6183 sayılı kanunun hükümlerine göz atmak gerekir.

6183 sayılı kanunun 27. Maddesinde amme alacağını ödememiş borçlulardan, müddetinde veya hapsen tazyikine rağmen mal beyanında bulunmayanlarla, malı bulunmadığını bildiren veyahut beyan ettiği malların borcuna kifayetsizliği anlaşılanların ödeme müddetinin başladığı tarihten geriye doğru iki yıl içinde veya ödeme müddetinin başlamasından sonra yaptıkları bağışlamalar ve ivazsız tasarruflar hükümsüz olduğu belli edilmiştir.

İptal davası açılabilmesi için gerekli koşulların varlığı halinde durumun alacaklı amme idarelerinin dava açmaya yetkili birimlerine bildirilmesi ve davanın açılması halinde söz konusu bent hükmüne göre ihtiyati haciz kararı alınması mümkündür. İhtiyati haciz kararı üzerine, iptal davasına konu mal üzerine ihtiyati haciz tatbik edilecek, söz konusu mal elden çıkarılmış ise elden çıkarmanın diğer malları üzerine ihtiyati haciz uygulanacaktır²².

Diğer taraftan 30. Maddede borçlunun amme alacağının bir kısmının veya tamamının tahsiline imkan bırakmamak maksadıyla tek taraflı muamelelerle borçlunun maksadını bilen veya bilmesi lazım gelen kimselerle yapılan bütün muameleler tarihleri ne olursa olsun hükümsüz olduğu ayrıca hüküm altına alınmıştır.

Borca batık olmayan mirasın reddi ile diğer mirasçılar almaları gerekenden daha fazla bir mal varlığına sahip olmaktadır.O halde, burada mirası reddedenin diğer mirasçılar lehine ivazsız bir nakilden bahsetme olanağı bulunmakta mıdır?

²¹ BERKİ, agm, s.128.

²² Tahsilat Genel Tebliği Seri: A Sıra No: 1 II Bölüm, Alacakların Korunması, İhtiyati Haciz, 8.

TMK 611 gereğince mirası reddeden kişinin payı miras açıldığı zaman kendisi hak sahibi değilmiş gibi değerlendirilerek mirasta düşebilecek payı diğer hak sahiplerine geçer. O halde mirası reddeden kişiye herhangi bir hak red ile geçmediğinden, red nedeniyle almadığı pay diğer mirasçılar açısından ivazsız bir kazanım olarak kabul görmemesi gerekir. Bu durumda vergi borçları açısından da mirasın reddinin iptali için açılacak davalar TMK 617 gereğince red tarihinden itibaren 6 (altı) ay içerisinde açılması gerekecektir. Bu durumda 6183 sayılı kanunun 26. Maddesinde belirtilen 5 (beş) yıllık iptal davası açma süresi burada uygulanamayacaktır. Nitekim, Danıştay 13. Dairesinin 23.09.1981 tarih 1980/2104 E. 1981/2161 K. Sayılı kararında mirasın reddinin iptaline ilişkin davanın Medeni Kanun hükümlerine göre açılması gerektiğine hükmetmiştir.

b. Resmi Defter Tutma

Terekenin durumu hakkında resmi bilgi edinmek isteyen mirasçı resmi defter tutulmasını isteyebilir. Terekenin resmi defterinin tutulmasını isteyebilmek için mirasçının mirası reddetmeye hakkı olmalıdır. Defter tutma, mirasın reddine ilişkin usule uyulmak suretiyle sulh hukuk mahkemesinden istenir. İstek 1 ay içinde yapılmalıdır. Bu süre hak düşürücü süredir²³. Mirasçılardan birinin istemi diğerleri için de geçerli olacaktır (TMK 619). Defter tutulması ve inceleme süresi (TMK 619-625) sona erdiğinde mirasçılar 1 (bir) ay içinde mirasın reddi konusunda beyana çağrılır (TMK 626). Bu süre içerisinde mirasçılar mirası reddettiğini veya resmi tasfiye istediğini ya da deftere göre veya kayıtsız şartsız kabul ettiğini beyan edebilir. Süresi içerisinde herhangi bir beyanda bulunmayan mirasçı mirası tutulan deftere göre kabul etmiş sayılır (TMK 627). Resmi deftere göre kabul edilen miras, mirasçıya sadece kabul edilen borçlarla geçer. Miras, mirasın açıldığı tarihten başlayarak hüküm ifade edecektir. Mirasçı, deftere yazılı olan borçlardan hem tereke malları hem de kendi malvarlığı ile sorumlu olacaktır (TMK 628). Alacaklarını süresi içinde yazdırmayan alacaklılar mirasçıya ne şahsi malları yönünden, ne de terekeden geçen mallarına müracaat edemeyeceklerdir. Ancak bildirildiği halde deftere yazılmamış veya kusuru olmaksızın deftere yazdırılmayan alacaklar için

²³ Gençcan, a.g.e., s.3704.

mirasçı zenginleşmesi ölçüsünde mirastan sorumlu olacaktır. Teminat alacakları deftere geçirilmemiş olsa bile, teminattan alacaklarını alabileceklerdir (TMK 629). Ancak amme alacakları yönünden mirasçular deftere kaydedilmemiş olsa dahi (6183-7) amme alacağından mirastan kendisine düşen miktar ile sorumlu olacaklardır. Ancak bu sorumluluk kendi mal varlıklarına sirayet etmeyecektir.

c. Muris Muvazaası

Muvazaa BK. m. 18'de "akdin tefsiri/muvazaa" kenar başlığı altında ele alınmaktadır. Madde muvazaaya ilişkin herhangi bir tanım içermemektedir. Ancak madde akitlerin yorumunda tarafların gerçek ve ortak iradelerinin dikkate alınması gerekliliğini ortaya koyar. Dolayısıyla tarafların gerçek iradelerini gizleyerek gerçekleştirmiş oldukları muvazaalı işlemlerin de bu çerçevede değerlendirilmesi gerekir²⁴.

Muris muvazaası 01.04.1974 tarih ve 1974/1 E. 1974/2 K. Sayılı Yargıtay İçtihadı Birleştirme Genel Kurul Kararı ve yerleşmiş Yargıtay İçtihatları ile şekillenmiştir. Buna göre, muris muvazaası kendi mirasçısını miras hakkında yoksun kılmak amacıyla özünde bağış olan işlevi satış veya başka bir işlem olarak dış dünyaya yansıtılması olarak özetlenebilir. İçtihatlar gereğince bu tip tasarruflar Borçlar Kanununun 18. Maddesine dayanarak muvazaalı olduğu ve gizli bağış sözleşmesinin de şekil koşulundan yoksun bulunduğu ileri sürülerek saklı pay sahibi olsun, olmasın tüm mirasçular tarafından iptali istenebilecektir.

Miras bırakan ileride mirasçısı olması muhtemel kişinin vergi borçları nedeniyle miras hakkına el konulabileceği düşüncesi ile potansiyel mirasçısı ile birlikte hareket ederek diğer mirasçuları veya üçüncü şahıs üzerine ileride miras olarak geçmesi muhtemel varlıklarını muvazaalı olarak devredebilecektir. Miras hakkı ölüm anında doğacağından ölüm gerçekleşmeden yapılan tasarruflar karşısında hem mirasçının hem de mirasçı alacaklarının bu işlem karşısında yapabileceği herhangi bir işlem

²⁴ Sevtap YÜCEL, "Vasiyet Alacaklısı Açısından Muris Muvazaası Nedeniyle Tapu İptal Davası Açma Sorunu (Yargıtay Hukuk Genel Kurulu'nun 21.11.2001 Tarihli 958/1035 Sayılı Kararının Değerlendirilmesi)", Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. XII, S. 3-4 (2008) s.387.

bulunmamaktadır. Ölüm gerçekleştikten sonra muris muvazaası nedeniyle iptal davası açma hakkı mirasçılara tanınmış olduğundan mirasçıların alacaklılarının bu tasarrufu iptal ettirme olanakları bulunmamaktadır. Ancak, saklı pay sahibi mirasçıların alacakları ise bu tasarrufu Medeni Kanunun 565/4. maddesi çerçevesinde saklı pay kurallarını etkisiz kılmak amacıyla yapıldığı açık olan kazandırma olduğu iddiası ile tenkise konu edilmesini sağlama olanakları bulunmaktadır.

d. Vasiyet

Miras bırakan vasiyetname ile de muvazaalı olarak borçlu mirasçısının yerine mal varlığını başkalarına da bırakabilecektir. Esasında miras bırakan saklı payları dışında mirasçılara kalabilecek tüm malvarlığı üzerinde serbestçe tasarrufta bulunabilecektir (TMK 505). Saklı payı olmayan mirasçıların bu tasarruf karşısında tasarrufun geçerliliğini sakatlayacak bir durum olmadığı sürece itiraz etme hakları da olmayacaktır (TMK 557). Saklı paylar Medeni Kanunda altsoy için yasal miras payının yarısı, anne veya babadan her biri için yasal miras payının ¼'ü, sağ kalan eş için ise, altsoy ve ana baba zümresi ile mirasçı olması halinde yasal miras payının tamamı diğer hallerde yasal miras payının ¾'ü olarak belirlenmiştir (TMK 506).

Mirasçı olmayan hakiki veya hükmi şahıslar terekenin vasiyet suretiyle intikaline itiraz edemezler. Devlet terekeye mirasçı sıfatı ile el koyar ise de mahfuz hisseli mirasçılar meyanında olmadığından bütün terekenin vasiyet suretiyle intikaline itiraz edemez. Mahfuz hisseli mirasçısı bulunmayan her şahıs, ölüme bağlı tasarrufla bütün emvalinde tasarrufta serbesttir. Devletin hakkı ancak mirasçısı olmayan terekenin intikalini sağlayan vasiyetname iptalini talep etmekten ibaret olabilir²⁵.

Vasiyetname ile saklı payı haleldar olan mirasçılar miras bırakanın tasarruf edebileceği kısmı aşan tasarrufların tenkisini talep edebilecektir (TMK 560). Kanun koyucu vasiyetname ile yapılacak tasarruf ile mirasçı alacaklılarının haklarını haleldar edememeleri için tenkis davası açmayan

²⁵ Şakir BERKİ, "Türk Hukukunda Vasiyet", Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt:8, Sayı:3, 1951, s.400-401.

saklı pay sahibi yerine alacaklılara tenkis davası açma hakkı tanınmıştır (TMK 562). Dava açma süresi mirasçıya tanınan süredir. Mirasçının alacaklıları açısından da dava süresi saklı payın mirasçı tarafından zedelendiğini öğrenildiği tarihten itibaren 1(bir) yıl ve herhalde vasiyetname veya mirasın açılması tarihinden itibaren 10 (on) yıl ile sınırlı olacaktır (TMK 571).

Vergi alacakları bakımından devlet vasiyetnameye müdahale edemeyecek olmasına karşın, eğer vergi borçlusunu olan saklı paylı mirasçı, kendi hakları haleldar olduğu halde dava açmıyor ise devlet saklı paylı vergi borçlusunu için vasiyetnamenin tenkisini isteyebilecektir.

e. Mirasçılıktan Çıkarma

Medeni Kanununun 510. Maddesinde mirasçının miras bırakana veya yakınlarına karşı ağır bir suç işlemesi veya miras bırakan veya ailesine karşı aile hukukundan doğan yükümlülüklerini önemli ölçüde yerine getirmeyen mirasçının mirastan çıkartılabileceği düzenlenmiştir. Bu tür mirasçılıktan çıkarmanın amacı, miras bırakana veya miras bırakanın yakınlarına karşı ağır bir suç isleyen veya aile hukukundan doğan yükümlülüklerini önemli ölçüde ihlal eden mirasçıyı mirasçılıktan uzaklaştırmak, yani onu cezalandırmak olduğundan, buna doktrinde “cezai çıkarma” adı verilmektedir²⁶. Saklı paylar hariç miras bırakan mal varlığı üzerinde serbestçe tasarrufta bulunabileceğinden mirastan çıkarma sadece saklı paylı mirasçılar açısından mümkündür²⁷.

TMK 512. Madde gereğince çıkarılma sebebinin açıkça belirtilmesi ve sebebin varlığının ispatı şart koşulmuştur. Ancak miras bırakana karşı sağlığında mirastan çıkarmanın iptali ile ilgili olarak dava açılmayacağından²⁸ çıkarma sebebinin varlığının ispatı mirastan yararlananlara ait olacaktır. Mirastan ıskat edilen kişi ölmüş gibi değerlendirilerek o yokmuş gibi payı varsa altsoyuna geçer (TMK 511). Mirasçılıktan çıkarılan mirasçının altsoyu yoksa Miras bırakanın, mirasçısını

²⁶ Köksal KOCAAĞA, “Borç Ödemeden Aciz Sebebiyle Mirasçılıktan Çıkarma (MK m. 513)”, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 7, Sayı: 1, 2005, s.84.

²⁷ Bkz. Yargıtay 2. Hukuk Dairesi, 2008/3734 E., 2009/13172 K., 02.07.2009.

²⁸ Bkz. Yargıtay 2. Hukuk Dairesi, 1978/3444 E., 1978/3580 K., 04.05.1978.

mirasçılıktan çıkarmakla birlikte, sağlar arası ve/veya ölüme bağlı tasarruflarıyla serbestçe tasarruf edebileceği kısmı aşmaması durumunda, mirasçılıktan çıkarılan mirasçı hesaba katılmayarak (miras bırakanın önce ölmüş gibi), tereke diğer mirasçılar arasında paylaşılır²⁹.

Kanun koyucu miras bırakanın hakkında borç ödemedi aciz belgesi bulunan alt soyunu saklı payının yarısı için mirasçılıktan çıkartabilecektir. Ancak bu yarıyı mirasçılıktan çıkartılanın doğmuş veya doğacak çocuklarına özgülemesi gerekecektir (TMK 513). Kanun koyucunun bu düzenleme ile borca batık olsa dahi mirasçı alacaklılarının haklarına kavuşabilmesi için saklı payın yarısını ıskatın dışında tutmuştur.

Diğer taraftan miras bırakan 510. maddedeki sebepler ile mirasçıyı tamamen mirasından yoksun bırakarak mirasçının alacaklılarının kendi mirasından alacaklarını almasını engellemek isteyebilecektir.

Mirastan ıskatın geçerli olabilmesi için buna ilişkin tasarrufta çıkarma sebebinin belirtilmiş olması gerekmektedir. Bu yönde geçerli bir sebebin varlığını ancak ıskat edilen mirasçının itirazı üzerine sorgulama imkanı ortaya çıkabilecektir(TMK 512). O halde acaba mirasçısı ile anlaşan miras bırakan gerçekte herhangi bir sebep yokken mirasçısını itiraz etmeyeceğini de bilerek mirasçılıktan çıkarma yapabilir mi?

Kanun koyucu bu durumu önlemek açısından mirasçılıktan çıkarma işlemine karşı dava açmayan mirasçı yerine mirasçının alacaklılarına aynı koşullarda tenkis davası açma hakkı tanınmıştır (TMK 562/2). Miras bırakanın saklı pay haricinde tasarruf hürriyeti doğduğundan tenkis saklı pay ile sınırlı olacaktır.

f. Miras Hakkından Feragat

Miras bırakan bir mirasçısı ile karşılıksız veya bir karşılık sağlanarak mirastan feragat sözleşmesi yapabilecektir. Mirastan feragat sözleşmelerini değişik türlere ayırmak mümkündür. Bu anlamda en önemli ayırım bir

²⁹ Hasan PETEK, “Mirasçılık Sifatını Sona Erdiren Sebeplerin Mirasbırakanın Serbestçe Tasarruf Edebileceği Kısım Üzerindeki Etkisi”, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 4, Sayı: 2, 2002, s.168.

karşılık (ivazlı) alınarak veya alınmadan (ivazsız) yapılan feragat sözleşmesi; diğer taraftan tam veya kısmi feragat ayrımı; bundan başka alt soya etki eden veya etmeyen feragat sözleşmesi; tek tarafın veya her iki tarafın miras haklarından feragati veya belirtilen bu türlerin karışımı niteliğinde olabilecek feragat çeşitlerini ilk etapta belirtmek mümkündür³⁰.

Feragat eden mirasçılık sıfatını kaybedecektir. Eğer feragat bir bedel karşılığında da yapılmış ise, aksi kararlaştırılmamışsa bu feragatten feragati yapanın altsoyu da etkilenecektir (TMK 528). Feragat ivazsız ise, feragat edenin altsoyunu etkilemeyeceği için, şayet feragat edenin altsoyu miras bırakanın saklı paylı mirasçısı ise, bunlar saklı paylarını talep edebileceklerdir³¹. Mirastan feragat halinde tereke alacaklılarına eğer alacaklarını terekeden veya diğer mirasçılardan alamıyor ise, feragat eden ölümden önceki 5 (beş) yıl içinde miras bırakandan aldığı değerler ölçüsünde sorumlu olacaktır (TMK 530). Medeni Kanunda miras hakkında feragat halinde feragat eden mirasçuların alacaklıları hakkında özel bir düzenleme yapılmamıştır. Bu durumda feragat eden mirasçı bu feragati alacaklılarını zarara uğratma kastı ile yapmış ve miras bırakanın bu durumu bilmesi halinde alacaklılar genel hükümlere göre mirastan feragat sözleşmesinin iptalini isteyebilecektir.

6183 sayılı kanunun 30. Maddesi gereğince amme alacağının bir kısmının veya tamamının tahsiline imkan bırakmamak maksadıyla borçlu borçlunun maksadını bilen veya bilmesi lazım gelen kimselerle yapılan bütün muameleler 5 (beş) yıl içerisinde (6183-26) açılacak iptal davası ile tarihleri ne olursa olsun hükümsüz sayılabilecektir.

6. Sonuç

Miras bırakanın vergi borcundan kurtulmak için mirasçular mirası doğrudan reddedebilecekleri gibi tereke borca batık ise mirasın hükmen reddinin tespitini de isteyebileceklerdir. Bu hak saklı payı olsun olmasın tüm

³⁰ Hakan ALBAŞ, “Mirastan Feragat Sözleşmesi ve Hükümlerine İlişkin Bazı Sorunlar”, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt – 9, Özel S., Yıl - 2007 (Prof.Dr. Ünal NARMANLIOĞLU'na Armağan), s.538.

³¹ Cem BAYGIN, “Tenkis Davalarında Mirasbırakanın Tasarruf Nisabının Hesaplanması”, Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. XII, S. 3-4 (2008), s.178.

mirasçılar için geçerli olacaktır. Diğer taraftan mirasçının borçlu olması halinde mirasın cebri tahsilata konu olmaması için miras bırakan ölüme bağlı tasarrufta bulunabileceği gibi, miras bırakan ile mirasçı sağlar arası işlemlerle de bir takım tasarrufta bulunabilecekleridir. Alacaklıyı zarara uğratma bakımından saklı payları olmayanlar açısından tasarrufta bulunmak kolayken, saklı paylı mirasçılar açısından kısıtlamalar vardır. Saklı paylı mirasçıların gerek tek taraflı gerekse miras bırakanla birlikte hareket ederek yapacağı tasarruf tiplerinin hemen hemen hepsi kısmen dahi olsa iptale konu olabilecektir.

Mirasın reddi, mirastan çıkarma, vasiyetname, miras hakkından feragat, muris muvazaası şeklinde ortaya çıkan vergi borçlarından kaçma/kaçınma yolları mirasçıya hiçbir kusuru olmaksızın yüklenen vergi yükümlülüklerinden yasal olarak kurtulma olanağı verirken, bu yollar ayrıca vergi ödeme yükümlülüğünden kaçış amacı ile de kullanılabilir. Kanun koyucu özellikle saklı paylı mirasçılar bakımından kötü niyetli kullanımlar karşısında alacaklılara yasal başvuru hakkı tanımıştır. Alacaklılar bakımından ispatı zor olan kaçma girişimleri teorik bakımdan engellenebilir görülmekle birlikte ivazlı olarak miras hakkından feragat edilmesi halinde alacaklıların başvurabilecekleri bir hukuk yolu bulunmamaktadır.