

Geliş Tarihi / Received Date
28.06.2022

Kabul Tarihi / Accepted Date
14.01.2023

Atanmış Mirasçılar ve Muayyen Mal Vasiyeti Lehtarının Murisin Vergisel Borçlarından Sorumluluğu

Responsibility of The Appointed Heirs and Bequest Creditors for Tax Debts of The Deceased

Erdem ATEŞAĞAOĞLU¹
Ali SAKLAN²

Öz

Ölüm olayı üzerine murisin mirasçılarına geçecek terekesinde, çeşitli malvarlıkları kalabileceği gibi çeşitli borçlarda kalabilmektedir. Bu borçlar kapsamında mirasçılarının birtakım sorumlulukları gündeme gelebilmektedir. Bu sorumluluk, murisin vergisel borçlarından kaynaklı da olabilmektedir. İşte ölenin vergisel borçlarından kaynaklı bu vergisel sorumluluk, gerek 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 12-inci maddesine göre gerekse de 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 7-inci maddesinin içeriğinde belirtilen şekilde mirasçılara geçebilmektedir.

Bu noktada; yasal mirasçılar haricinde, muris tarafından yapılmış birtakım ölüme bağlı tasarruflar yoluyla atanmış mirasçılar veya muayyen mal vasiyeti lehtarları da murisin terekesinde hak iddia edebilmektedirler. Yasal mirasçılar haricinde sayılan bu kişilerin murisin terekesinde söz sahibi olabilecekleri gibi kimi zaman terekeden kaynaklı borçlardan sorumlulukları (*bu sorumluluk çalışmamızda vergisel sorumluluk olarak karşımıza çıkmaktadır*) bulunmaktadır. Bu çalışmada cevabı aranan temel soru da burada ortaya çıkmaktadır. Bu soru ise, mirasın taksiminde murisin yasal mirasçıları dışında kalan diğer hak sahiplerinin (*atanmış mirasçılar ve muayyen mal vasiyeti lehtarları*) de vergisel borçlardan sorumlu olup olmayacaklarıdır?

Çalışmanın ana amacı bu soruya cevap aramak olmuştur. Diğer bir ifadeyle, murisin yasal mirasçıları dışındaki atanmış mirasçılar ve muayyen mal vasiyeti lehtarlarının murisin vergisel borçlarından sorumluluğu yasal mevzuat doğrultusunda çeşitli senaryolar altında değerlendirilmeye çalışılmıştır.

¹ Sorumlu Yazar: Doç. Dr. İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Anabilim Dalı Öğretim Üyesi, İstanbul/ TÜRKİYE, E-mail: eatesaga@istanbul.edu.tr, ORCID ID: 0000-0003-0018-3508.

² Dr. Necmettin Erbakan Üniversitesi İç Denetçi, Konya/TÜRKİYE, E-mail: asaklan@erbakan.edu.tr, ORCID ID: https://orcid.org/0000-0002-2498-808.



Anahtar Kelimeler: Muayyen Mal Vasiyeti Lehtarı, Atanmış Mirasçı, Vergisel Sorumluluk, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 6183 Sayılı Kanun.

Abstract

When the death event takes place, the deceased's heirs may have various assets as well as various debts in the inheritance. Within the scope of these debts, some responsibilities of the heirs may come up. This responsibility may also arise from the tax debts of the deceased. This tax liability arising from the tax debts of the deceased can pass to the heirs both in accordance with the 12th Article of the Tax Procedure Law No. 213 and in the content of the 7th Article of the Law No. 6183 on the Procedure for the Collection of Public Receivables.

In this point, apart from legal heirs, heirs or bequest creditors appointed through some testamentary dispositions made by the testator can also claim rights in the estate of the deceased. Apart from the legal heirs, these persons may have a say in the estate of the deceased, as well as sometimes they have responsibilities for debts originating from the estate (this responsibility appears as tax responsibility in our study). The main question we would like to answer in the preparation of this study arose here. This question is, whether will the other right holders (appointed heirs and bequest creditors) other than the legal heirs of the testator be responsible for tax liabilities or not in the division of the inheritance?

The main aim of the study was to seek an answer to this question. In other words, the responsibility of the appointed heirs and bequest creditors other than the legal heirs of the testator from the tax debts of the testator has been tried to be evaluated under various scenarios in line with the legal legislation.

Keywords: Bequest Creditor, Appointed Heir, Tax Responsibility, Tax Procedure Law No:213, Law No:618.

Giriş

Ölüm olayının ardından, ölen kişi muris/miras bırakan sıfatını almaktadır. Murisin tereke adı verilen mirası ise, 4721 Sayılı Türk Medeni Kanunu'nun³ ("TMK") miras hukuku kitabında yer verilen yasal mirasçılara ve murisin ölmeden önce ölüme bağlı tasarruf yoluyla atadığı mirasçılara ve vasiyet yoluyla muayyen mal lehtarlarına kalmaktadır.

Murisin bıraktığı terekede, gelir durumuna göre çeşitli mal varlıkları kalabildiği gibi, muristen geriye borçlar da kalabilmektedir. Murisin bahsi geçen borçları arasında Devlete ve diğer kamu tüzel kişilerine (il özel idaresi ve belediyeler) ait vergisel borçlar da yer alabilmektedir. Bu türlü durumlarda murisin terekesini bıraktığı gerek yasal mirasçılar gerekse de diğer mirasçılar nezdinde vergisel borçlardan sorumluluk gündeme gelmektedir. Bu sorumluluk durumu Türk miras hukukunda külli halefiyet ve cüzi halefiyet kavramları çerçevesinde şekillenmektedir. Bu noktada, yasal mirasçılar ve atanmış mirasçılar murisin borçlarından külli halef olarak sorumlu olmakta, muayyen mal vasiyeti lehtarı ise cüzi halef olarak vergisel borçlardan sorumlu bulunmamaktadır. Yine vergisel sorumluluğun belirlenmesinde; Vergi Hukuku alanında iki ana kanun olan 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu⁴ ("VUK") kapsamında "Mirasçılarının Sorumluluğu" kenar başlıklı 12-'inci madde ve 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil

³ Kabul Tarihi: 22.11.2001, Resmi Gazete (RG) Tarihi:08.12.2001, RG sayısı:24607.

⁴ Kabul Tarihi: 04.01.1961, RG Tarihi:10.01.1961, RG sayısı:10705.

Usulü Hakkında Kanun⁵ (“AATUHK”) kapsamında “Borçlunun Ölümü” kenar başlıklı 7-’inci madde kapsamında mirasçılardan murisin vergisel borçlarından sorumluluğu izah edilmektedir.

Sorumluluk kapsamı belirlenirken Türk Miras Hukukuna özel olan saklı pay, tenkis, tasarruf nisabı, miras denkleştirme, terekenin resmi defterinin tutulması, terekenin resmi tasfiyesi gibi kavramlar da önem arz etmektedir. Bu nedenle, söz konusu kavramlar üzerinden konunun değerlendirilmesi gerekmektedir.

Sonuç olarak, çalışmada yukarıda izah edilen hususlar bağlamında atanmış mirasçılar ve muayyen mal vasiyeti lehtarlarının murisin vergisel borçlarından sorumluluğu gerek Türk Miras Hukuku gerekse de Türk Vergi Hukuku açısından değerlendirilmiştir. Ayrıca yukarıda Türk Miras Hukuku’na mahsus kavramlar yönüyle de çalışma konusu çeşitli senaryolar üretilerek incelenmiş ve konuya dair irdemeler de bu yöntemle zenginleştirilmeye çalışılmıştır. Bu bağlamda, çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde “kavramsal çerçeve” başlığı altında irdelediğimiz konuya dair Türk Miras Hukuku’na özel kavramlar izah edilmiştir. Ardından ikinci bölümde çalışma konusu VUK ve AATUHK kapsamında değerlendirilmiştir. Son bölüm olan üçüncü bölümde ise çalışma konusu çeşitli senaryolar ışığında incelenmeye ve konuya dair değerlendirmeler ile ulaşılan sonuçlar aktarılmaya çalışılmıştır.

Kavramsal Çerçeve

Miras Bırakan, Miras ve Yasal Mirasçı Kavramları

Miras bırakan, miras ve yasal mirasçı kavramları, 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu’nun üçüncü kitabı olan Miras Hukuku’nun temel kavramlarıdır. Bahsi geçen bu üç kavram gerçek kişinin ölümüyle ortaya çıkmaktadır. Bu bağlamda, söz konusu kavramların tam olarak ne anlama geldiğinin ve bu kavramlardan bilhassa mirasçılardan kimlerden ibaret olduğunun bilinmesi irdelenen konu bakımından önemlidir. Bunlar her ne kadar Miras Hukukuna dair temel kavramlar ve hususlar olsalar da Vergi Hukukuna dair ilerleyen başlıklar altındaki irdemelerin anlaşılabilmesi için izah edilmelidir.

Miras Hukuku’nda muris olarak da ifade edilen miras bırakan, gerçek kişinin ölümü durumunda miras ilişkisi bağlamında ölen kişiye verilen isimdir. Yine, Miras Hukuku için önem arz eden bir başka kavram mirastır. Miras, bir kimsenin ölümüyle mirasçılara geçen özel hukuk ilişkilerine verilen addır, tereke anlamına da gelmektedir (Dural ve Öz, 2020: 5). Son olarak yasal mirasçı kavramının da bilinmesi uygun olacaktır. Yasal mirasçı, TMK 495-501 maddeleri arasında yer verilen kanun gereğince mirasçı olan kişilerdir (İmre ve Erman, 2018:12). Türkiye’de Miras Hukuku’nda mirasçılardan tasnifinde zümre sistemi benimsenmektedir⁶.

⁵ Kabul Tarihi: 21.07.1953, RG Tarihi:28.07.1953, RG sayısı:8469.

⁶ 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu’nun 495-501. maddeleri arasında yasal mirasçılardan kimler olduğu izah edilmiştir. Buna göre birinci derece zümre olarak belirteceğimiz yasal mirasçılardan altsoylardır. TMK’nın 495. maddesinde yer verilen düzenlemeye göre; miras bırakanın çocuğu, o yoksa torunu vb. şeklinde halefiyet kurallarına uygun bir şekilde miras geçmektedir. Eğer murisin hiç altsoyu yoksa miras ikinci derece mirasçılardan anne ve babaya kalmaktadır. TMK’nın 496. maddesine göre de annenin ve babanın muristen önce ölmüş olması durumunda ise, halefiyet yoluyla ölen anne ve baba yerine altsoyları yani murisin kardeşleri mirasçı olmaktadır. Eğer murisin anne ve babasının altsoyu yoksa da miras üçüncü derece yasal mirasçı olan büyük ana ve büyük babaya kalmaktadır. TMK’nın 497. maddesine göre büyük ana ve büyük baba muristen önce ölürse, yine halefiyet yoluyla ölen anne baba yerine altsoyları yani murisin amcası, halası, teyzesi, dayısı mirasçı olmaktadır. Miras Hukuku’nda azami üçüncü dereceye kadar kan hısımları yasal mirasçı olabilmektedir. Evlilik dışı hısımlara ilişkin ise TMK 498. maddesinde özel bir düzenleme getirmiştir ve bu madde kapsamında, “Evlilik



Külli Halefiyet ve Cüzi Halefiyet Kavramları

Miras Hukuku'nda külli halefiyet ilkesi yasal dayanağını TMK'nın 599. maddesinden almakta olup, maddenin içeriğine bakıldığında; mirasın geçişi için mirasçılarının mirası kabul etmeleri aranmamakta, kişilerin ölümü anında, araya hiçbir zaman aralığı girmeksizin, intikale tabi olan tüm malvarlığı, özel hukuk ilişkileri ve borçları kendiliğinden mirasçılara geçmektedir (Maraşlı Dinç, 2020: 6). Külli halefiyete göre; murisin külli halefleri yasal ve atanmış (mansup) mirasçılardır. Bu mirasçılar, gerçek kişi olabileceği gibi tüzel kişi de olabilir.

Türk Miras Hukuku'nda külli halefiyet ilkesi kural olmakla beraber, külli halefiyet ilkesi gibi mirasın kül halinde mirasçılara geçmesi şeklinde olmayan, tereke üzerinde sadece hak sahibi olmasını sağlayan bir halefiyet türü de mevcuttur. Bu halefiyet türü, cüzi halefiyettir. Cüzi halefiyet; miras bırakanın borçlarından sorumlu tutulmadan sadece kendisine bırakılan haklar hususunda vasiyeti yerine getirme görevlisi varsa ona, yoksa yasal veya atanmış mirasçılara karşı istem hakkına sahip olan halefiyet türüdür. Cüzi halefiyet yoluyla hak sahibi olan kişiler "vasiyet alacaklıları" dır.

Külli halefiyet ile cüzi halefiyet arasında farklar bulunmaktadır. En önemli iki husus hiç şüphesiz mirasın kazanılması ve murisin borçlarından sorumluluk hakkındadır. Cüzi halefiyet; vasiyet edilen şeyin devrinde varsa vasiyeti yerine getirme görevlisinden yoksa külli haleflerden istemde bulunma hakkı vermekte, bu hakkın talebi ise bahsi geçen değer devrinin kanunda yer verilen özel şartların yerine getirilmesi ile doğmaktadır. Yani vasiyet konusu taşınmazsa tapu siciline tescil yoluyla, alacak ise temlik gibi devir işlemleri şeklinde özel şartların yerine getirilmesi aranacaktır. Külli halefiyette ise geçiş kendiliğinden olmaktadır. Yine külli halefiyette miras kül halinde geçtiği için tereke borçlarından sorumluluk bulunmakta iken, cüzi halefiyette cüzi haleflerin murisin borçlarından sorumluluğu bulunmamaktadır (Ulus Karataş, 2015:373-374).

Tasarruf Nisabı, Saklı Pay ve Tenkis Kavramları

TMK'nın Miras Hukuku başlıklı üçüncü kitabının 505-509. maddeleri arasında "tasarruf edilebilir kısım" ve "saklı pay" kavramlarının açıklamalarına yer verilmiştir. Öncelikle burada saklı payın ne demek olduğunu ve saklı pay sahiplerinin kimler oldukları izah edilmelidir.

Kanunun murisin yapacağı tasarruflara karşı özel bir şekilde koruduğu zorunlu miras paylarına "saklı pay (mahfuz hisse)", bu mirasçılara da "saklı pay sahibi (mahfuz hisseli) mirasçılar" adı verilir (Tokur, 2019: 36). Saklı pay sahiplerinin kimler olduğu hususunda TMK 506. maddesine bakılması uygun olacaktır. Zira söz konusu madde kapsamında, kimlerin saklı pay sahibi olduğu belirtilmekle birlikte saklı pay sahibinin saklı pay oranları izah edilmektedir. Bu maddeye göre; saklı pay sahibi mirasçılar,

dışında doğmuş ve soybağı, tanıma veya hâkim hükmüyle kurulmuş olanlar, baba yönünden evlilik içi hısımlar gibi mirasçı olurlar" denilmektedir. TMK'ya göre kan hısımları haricinde eş, evlatlık ve Devlet yasal mirasçı olabilmektedir. Sağ kalan eş murisin birlikte bulunduğu zümreye göre TMK'nın 499. maddesinde belirtilen oranlarda murise yasal mirasçı olabilmektedirler. Murisin sağ iken evlatlığı bulunması halinde evlatlık ve altsoyu TMK'nın 500. maddesine göre evlat edinene (murise) kan hısımları gibi mirasçı olabilmektedir. Son olarak muris mirasçı bırakmaksızın ölmesi durumunda, mirası TMK'nın 501. maddesine göre Devlete geçmektedir.

murisin alt soyu, anne ile babası ve sağ kalan eş olduğu belirtilmiştir. Zümre sistemine göre bakıldığında, birinci ve ikinci derece mirasçılarının saklı pay sahibi mirasçı olduğu görülmektedir⁷.

Saklı payın ne demek olduğu ve saklı pay sahipleri izah edildikten sonra, tasarruf nisabı olarak ifade edilen tasarruf edilebilen kısımdan ne anlaşılması gerektiğinin ifade edilmesi uygun olacaktır. Bu noktada, “*mirasçı olarak altsoyu, ana ve babası veya eşi bulunan miras bırakan, mirasının saklı paylar dışında kalan kısmında ölüme bağlı tasarruflarda bulunabilir*” şeklinde düzenleme bulunmaktadır (TMK md. 505). Diğer taraftan, TMK’nın 505. maddesi irdelendiği zaman, bu maddede belirtilen mirasçılarının bulunmaması halinde, murisin mirasın tamamı üzerinden tasarruflarda bulunabileceğine yer verilmektedir.

Bir sonraki başlığa geçmeden önce tenkis kavramından da bahsedilmesi uygun olacaktır. Tenkis; murisin saklı payını ihlal eden tasarruf nisabını aşan kazandırmalarının, tasarruf özgürlüğü sınırlarına çekilmesini sağlar (Oral, 2018:27). Tenkis uygulamasında; kanunda yer verilen saklı paylı mirasçılarının, dava ve def’i yoluyla muris tarafından tasarruf nisabını üzerinde tasarruflarda bulunarak saklı paylarını ihlal eden kazandırmaların indirilmesini talep edebilirler. İşte saklı paylı mirasçılarının bunu mahkemeden dava yoluyla talep etmelerine "tenkis davası" denmektedir (Yazar, 2017:8) TMK’nın 560. maddesi uyarınca tenkis davası açılabilmesi için iki koşulun gerçekleşmesi gerektiği belirtilmiştir. Buna göre ilk olarak murisin yapmış olduğu kazandırmada tasarruf nisabını aşması, ikinci olarak saklı paylı mirasçının saklı payın karşılığını elde edememiş olması gerekmektedir (Karakaş, 2014:815-816). Açılan tenkis davası ile muris tarafından aşılan tasarruf, tasarruf özgürlüğü sınırlarına indirgenmiş olacaktır (Nar, 2016:21). Saklı payı ihlal eden ölüme bağlı tasarruflardan mirasçı ataması, vakıf kurulması, mal vasiyeti gibi uygulamaların hepsi tenkise tabidir. Bu noktada saklı payı ihlal etmiş olmak kaydıyla, miras sözleşmesi veya vasiyetname ile yapılmış olan tasarrufların tenkise başvuru açısından bir önemi bulunmamaktadır (Turan Başara, 2016: 369).

Saklı pay, tasarruf nisabı ve tenkis kavramları açıklandıktan sonra konuyu şu şekilde örneklendirebiliriz. Murisin terekesinin 100.000-TL olduğunu ve iki tane çocuğunun olduğunu düşünelim. Muris üçüncü bir kişiye terekesinin 70.000-TL miktarlık kısmını kazandırmada bulunması halinde, saklı pay sahibi olan yasal mirasçılar terekeden geriye kalan 30.000-TL’yi aralarında (yarı yarı 15.000-TL) bölüşürler. Burada muris üçüncü kişiye yaptığı 70.000-TL’lik kazandırma ile tasarruf nisabının 20.000-TL’lik kısmını aşmıştır. Çünkü saklı paylı yasal mirasçının saklı payları her biri için 25.000-TL’dir (TMK’nın 506. maddesine göre altsoyun saklı pay oranı yasal miras payının yarısıdır.) Bu durumda murisin terekesinden alamadıkları 10.000-TL’lik (=25.000-15.000) kısmı için tenkis davası açabilirler (Karakaş, 2014: 814).

⁷ TMK’nın 506.maddesine göre; saklı pay oranı murisin altsoyu için yasal miras payının yarısı, anne ve babasının her biri açısından dörtte biri, sağ kalan eş için ise altsoy veya murisin anne ve babasıyla birlikçe mirasçı olması durumunda yasal miras payını tamamı, diğer durumlarda yasal miras payının dörtte üçü olarak karşımıza çıkmaktadır.



Mirasta Denkleştirme Kavramı

Mirasta denkleştirme kurumu, TMK'nın 669-675. maddeleri aralığında düzenlenmiştir. TMK'nın 669. maddesinde yer verilen açıklamalara bakıldığında birinci fıkrada denkleştirmenin şartlarından bahsedildikten sonra, ikinci fıkrada aksi kararlaştırılmamışsa altsoya ilişkin hangi durumların denkleştirmeye tabi olacağı belirtilmiştir.

Kuruma ilişkin bir tanıma yer verilmek gerekirse mirasta denkleştirme, miras bırakanın sağlığında kanuni mirasçısına miras payına mahsuben yapmış olduğu karşılıksız kazandırmaların, mevcutsa aynen, değilse bunların kazandırmayı alan yasal mirasçının miras payına mahsup edilmesi (mahsuben denkleştirme) ya da değerinin miras ortaklığına geri verilmesi (aynen denkleştirme) işlemidir (Turan Başara, 2012:6).

Yukarıdaki paragraflarda ifade edildiği gibi ve TMK'nın 669. maddenin birinci fıkrası incelendiğinde, mirasta denkleştirme yapılabilmesi için birtakım şartların bulunması gerekmektedir. Buna göre mirasta denkleştirme yapılabilmesi için, denkleştirmeye konu işlemin sağlar arası bir işlemle yapılması, yapılan kazandırma işleminin karşılıksız bir şekilde yapılması, kazandırma işleminin murisin mal varlığından yapılması, kazandırma yapılan kişinin yasal mirasçısı olması ve son olarak kazandırma işleminin yasal mirasçının miras hissesine mahsuben yapılması gerekmektedir (Kendir, 2019:32-46).

TMK'nın 669. maddesinin ikinci fıkrasında aksi kararlaştırılmamış olmadıkça altsoya ilişkin denkleştirmeye tabi kazançlar belirtilmiştir. Maddede yer verilen hükme göre; herhangi bir cinsiyet ayrımına gitmeden çeyiz masrafları, yine bağımsız bir ekonomik durum kazanması amacıyla muris tarafından altsoyuna yapılan karşılıksız kazandırmalar denkleştirmeye tabi kılınmaktadır. Yine malvarlığı (murisin kendi ticari işletmesini devri) devrinin, gerek murisin altsoyunun kendine borcundan vazgeçmesi gerekse de altsoyunun üçüncü bir kişiye olan borcunu bir karşılık beklemeksizin ödemesi denkleştirmeye tabi kılınabilmektedir (Börekçi, 2020:32-36). TMK md. 669/2.fıkrada ayrıca diğer benzeri kazandırmaların da denkleştirmeye tabi kılınacağı ifadesi kullanılmıştır. Bu ifade doktrinde tartışmaları beraberinde getirmektedir. Doktrinde diğer benzeri kazandırmalar ifadesinin geniş veya dar olarak yorumlanması noktasında çeşitli görüşler beyan edilmektedir. Yasa koyucu ve karinenin fikri, miras bırakanın altsoylar arası bir eşitsizliği istemeyeceği yönündedir. Hedef altsoylar arasında yaşanan bu eşitsizliği önlemek ise yapılan kazandırma işlemi denkleştirme kurumuna tâbi olacak nitelikte olduğu müddetçe yardım amaçlı olması veya bakım maksadı taşıması vb gibi benzer bir ölçüte tabi tutmamak gerekir (Güleş, 2018: 399).

Son olarak, TMK'nın 669. maddesinin ikinci fıkrasında belirtilen denkleştirmeye tabi olan kazançlar, altsoy için getirilen kazandırmalardır. Bu noktada, altsoy harici diğer mirasçılarda denkleştirmeye tabi kazancın tespitinde böyle sınırlandırıcı bir düzenleme bulunmamaktadır. Dolayısıyla, denkleştirmeye ilişkin şartlara göre diğer mirasçılarının denkleştirmeye tabi kazançlarının değerlendirilmesi uygun olacaktır. Bu bağlamda, denkleştirmenin yasal mirasçılar arasında bir husus olduğu, atanmış mirasçıya ilişkin denkleştirmeye konu herhangi bir durum söz konusu olmadığı, eğer tasarruf nisabının aşıldığı

düşünülyorsa da saklı paylı mirasçılar kısmında anlatıldığı şekilde tenkis davasının ve sonraki süreçlerin yaşanabileceğini belirtilmesi gerekmektedir.

Terekenin Resmi Defterinin Tutulması ve Terekenin Resmi Tasfiyesi Kavramları

TMK'nın 619-631. maddeleri arasında miras hukukunda terekenin resmi defterinin tutulması izah edilmiştir. 619. maddeye göre; mirasın reddine ilişkin usule uygun olmak kaydıyla mirası reddetmeye hakkı olan her mirasçının sulh hâkiminde 1 ay içinde defter tutma isteminde bulunabileceği ve bu istemin diğerleri hakkında da etkili olacağı belirtilmiştir.

TMK'nın 620. maddesinde terekenin resmi deftere geçirme usulünden bahsedilmiştir. Maddede; sulh mahkemesi tarafından düzenlenen resmi deftere, terekeye ilişkin pasif ve aktif kalemler takdir edilen değerlerine binaen yazılması gerektiği ve murisin maddi durumu hakkında bilgi sahibi olan herkesin sulh mahkemesine istenilen bilgiyi vermesi gerektiği, bu konuda yanlış bilgi verenler, bilgi vermeyenler ya da eksik bilgi verenler hakkında ortaya çıkan zararlardan sorumlu olacağı ifade edilmektedir. Yine bu kişiler özellikle murisin kendilerince bilinen borçlarını sulh mahkemesine bildirmek zorundadırlar.

Terekenin resmi defterinin tutulmasında alacak ve borcun tespitinde ilan yoluyla çağrı usulü kullanılarak murisin alacaklıları ve borçluları “belli bir süre içinde alacaklarını ve borçlarını bildirmek amacıyla bir ay arayla iki defa yapılacak ilanla çağırılır. Bildirim süresi, ikinci ilandan başlayarak en az bir aydır” (TMK md. 623).

Her mirasçı, resmi defterin, inceleme süresi sona erdikten sonra mahkeme tarafından bir ay içinde beyanını vermeye davet edilir (TMK md.626). Resmi defter baz alınarak kabul edilmiş mirasta, mirasçıya yalnız bu deftere istinaden diğer bir ifadeyle bu deftere yazılan borçlar geçer. Bu şekilde mirasın açıldığı tarihten itibaren mirasın geçmesi süreci gerçekleşmiş olur (TMK md.628). Alacaklarını zamanında resmi deftere kaydetmeyen alacaklılara karşı mirasçılar hem mirastan kendilerine düşen mal miktarınca hem de kendi kişisel malları açısından sorumlu tutulmazlar. Fakat alacaklının kusuru bulunmadan deftere işletemediği veya bildirişi gerçekleşmesine rağmen yazılmayan alaktan mirasçılar zenginleşme miktarınca sorumluluk yüklenirler (TMK md.629).

Terekenin resmi defterinin tutulması mirasçıya seçim hakkı vermektedir. Böylece mirasçının tam olarak alacak ve borç açısından ne ile karşılaşacağını tespit edebilmesi olanaklı olmakta ve buna göre mirası reddetme, resmi tasfiye isteme, resmi deftere göre mirası kayıtsız şartsız kabul etme gibi kararlarını vermesi kolaylaşmaktadır.

Terekenin resmi defterinin tutulmasından sonra, kanuni düzenlemede bu müessesenin hemen ardından gelen terekenin resmi tasfiyesinden bahsedilmesi uygun olacaktır. Terekenin resmi tasfiyesine ait düzenlemeye TMK'nın 632-636. maddeleri arasında yer verilmiştir. TMK md. 632 hükmüne göre; her mirasçının resmi tasfiyeyi isteyebileceği belirtilmiştir. Maddenin devam hükmünde ise birlikte mirasçılar olanlardan birinin mirası kabul etmesi durumunda resmi tasfiyeye ilişkin istemin dikkate alınmayacağı ve resmi tasfiye yapılması durumunda da mirasçılarının terekenin borçlarından sorumlu tutulmayacağı belirtilmiştir (TMK md. 632/3.f.).



Resmi tasfiyeye ilişkin düzenlemelere bakıldığında resmi tasfiye mirasçılarının istemi ile yapılabileceği gibi TMK'nın 633. maddesinde yer verilen şartların bulunması halinde murisin alacaklarının ve vasiyet alacaklarının istemi halinde resmi tasfiye yapılabilir. Bu durum 633. maddede;

"Miras bırakanın alacaklarını elde edemeyeceklerinden inandırıcı sebeplerle kuşku duyan alacaklıları, istedikleri hâlde alacakları ödenmediği veya kendilerine güvence verilmediği takdirde, miras bırakanın ölümünden ya da vasiyetnamenin açılmasından başlayarak üç ay içinde, terekenin resmî tasfiyesini isteyebilirler. Aynı koşulların varlığı hâlinde vasiyet alacaklıları da, haklarının korunması için gerekli önlemlerin alınmasını isteyebilirler"

şeklinde ifade edilmiştir.

Resmi tasfiye sulh mahkemesince veya atayacağı bir ya da birkaç tasfiye memurunca yapılır. Tasfiye memuru, göreviyle ilgili işlerini sulh mahkemesinin gözetim ve denetimi altında yürütür. Miras alacaklıları ya da mirasçılar, tasfiye memurunca tasarlanan veya yapılan işlemleri sulh mahkemesine tasarlanan ya da yapılan bu işlemi öğrendikleri tarihten geçerli 7 gün içinde yazılı şikâyet yoluna gidebilirler (TMK 634. mad.). Resmi tasfiye iki usulde yapılabilir. TMK'nın 635. maddesinde belirtildiği gibi olağan usulle tasfiye şeklinde yapılabileceği gibi, TMK'nın 636. maddesinde yer bulan iflas usulü ile tasfiye şeklinde de yapılabilir.

Sonuç olarak resmi tasfiye; mirasçılarının murisin borçlarından kaynaklı sorumluluk almak istemediği hallerde kullanılan bir yol olduğu görülmektedir (Kılıç, 2013: 764).

Atanmış Mirasçı ve Muayyen Mal Vasiyeti (Belirli Mal Bırakma) Lehtarı

Atanmış Mirasçı

Mirasçılığın temel ayrımlardan birisi, 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu gereği mirasçı olan yasal mirasçılar ile murisin iradesine bağlı olarak yapılan ölüme bağlı tasarruf yoluyla atanan atanmış mirasçılardır. (Çakır, 2018:12).

TMK'nın 516. maddesinde düzenlenen mirasçı atama kavramı, murisin mirasın belirli bir kısmı veya tamamı için bir veya birden çok kişiyi mirasçı olarak atamasıdır. Bu noktada maddeye göre, mirasın belli bir kısmını veya tamamını almak için yapılan her tasarruf mirasçı ataması olarak değerlendirilmektedir.

Mirasçı atanması hem miras sözleşmesi marifetiyle hem de vasiyetname yoluyla yapılabilir. Mirasçı ataması vasiyet yoluyla yapıldığında sadece murisin tek taraflı irade açıklamasında bulunması söz konusu olurken, miras sözleşmesi ile yapılması durumunda hem muris hem atanan kişinin irade açıklamasının bulunması ve bunların uyuşması gerekmektedir (Taşatan, 2019:42). Bu noktada; atanmış mirasçı tüzel kişi veya gerçek kişi olabilir. Hatta Devletin bir tüzel kişilik olması noktasında değerlendirdiğimizde muris tarafından Devletin mirasçı olarak atanmasında herhangi bir engel yoktur. Aynı zamanda yasal mirasçılar da atanmış mirasçı olarak atanabilir. Bu durumda yasal mirasçının

atanmış mirasçı olarak değerlendirilebilmesi için kendi yasal miras payından daha fazlasının özgülmesi gerekmektedir (Küçükaydın, 2017: 434).

TMK'nın 599. maddesinde yer verilen hükümler incelendiğinde, atanmış mirasçılar da tıpkı yasal mirasçılar gibi murisin külli halefi olduğu anlaşılmaktadır. Yine aynı madde hükmü uyarınca tıpkı yasal mirasçılar gibi atanmış mirasçılar terekede doğrudan hak sahibi olmaktadır. Atanmış mirasçılar da tıpkı yasal mirasçılar gibi tereke borçlarından müteselsilen ve bütün malvarlığıyla sorumludur. Miras bırakan yasal mirasçıları bulunmasına rağmen terekenin tamamı için üçüncü bir kişiyi mirasçı atamışsa, yasal mirasçılar tenkis davası açmadığı sürece, tereke borçlarından yalnızca atanan mirasçı sorumlu olup, yasal mirasçıların sorumluluğu söz konusu olmaz (Çabri, 2018: 347-350).

Muayyen Mal Vasiyeti (Belirli Mal Bırakma) Lehtar

TMK'nın 517. maddesinin birinci fıkrasına göre; muris, bir kimseyi mirasçı atamaksızın belirli bir mal bırakma yoluyla kazandırmada bulunabilmektedir. TMK'nın 517. maddesinin 2. fıkrasında belirli mal bırakmanın ne şekilde yapılacağı,

“belirli mal bırakma, ölüme bağlı tasarrufla bir kimseye terekedeki bir malın mülkiyetinin veya terekenin tamamı ya da bir kısmı üzerinde intifa hakkının kazandırılmasına yönelik olabileceği gibi; bir kimse lehine tereke değeri üzerinden bir edimin yerine getirilmesinin, bir iradın bağlanmasının veya bir kimsenin bir borçtan kurtarılmasının, mirasçılar veya belirli mal bırakılanlara yükletilmesi suretiyle de...”

şeklinde belirtilmiştir.

Belirli mal bırakma çeşitli şekillerde olabilmektedir. Muris, terekesinde bulunan belli bir şeyi, ferden tayin olunan bir malı örneğin bir evi, ismen belli bir köpeği, vb. bırakmaktadır. Bazı durumlarda belirli mal bırakma konusu olan mallar nevi (cins) olarak tayin edilmiştir. Örneğin bir otomobil, bir at vb. Bu durumda vasiyet borçlusunun borcu cins borcudur (İmre ve Erman, 2018: 127). Belirli mal bırakma seçimlik vasiyet şeklinde de olabilir. “Seçimlik vasiyet, murisin vasiyet borçlusu veya alacaklısına ölüme bağlı tasarrufunda belirttiği birden fazla vasiyet konusundan birini veya birkaçını seçme hakkı tanıdığı vasiyet türüdür. Örneğin, miras bırakanın iki yazlığından birini yakın dostu A'ya bırakması gibi” durumlarda seçimlik vasiyeti biçiminde bir uygulamaya gidilmiş olmaktadır. Tedarik vasiyetinde ise, miras bırakanın terekede bulunmayan bir malvarlığı değerini vasiyet etmesi söz konusu olmaktadır (Eviz, 2017: 396-398).

Vasiyet alacaklısı, murisin külli halefi olmayıp cüzi halefi olduğu zaman, kendisine bırakılan şey üzerinde doğrudan hak sahibi olmamaktadır. Böyle bir durumda, vasiyet alacaklısı tarafından sadece mirasçılara karşı bir alacak/talep hakkı elde edilmiş olur. Vasiyet alacaklısı, külli halef olmadığından murisin borçlarından sorumlu değildir. (Dural ve Öz, 2020: 144). Muris tarafından bir kimseye bırakılan mal terekede mevcut bulunmadığı durumda ise, yapılan tasarruftan aksi anlaşılmadıkça, bahsi geçen belirli mal bırakma adındaki ölüme bağlı tasarrufta yükümlü olanlar borçtan kurtulmaktadır (TMK, 517/2). Bırakılan belirli mal, mirasın açılması esnasında nasıl bulunuyorsa o şekilde mirasçılar tarafından belirli mal bırakma lehtarına teslim edilir. Mirasın açılması anında yarar ve hasar belirli mal bırakılana geçer (TMK, 518/1).



Atanmış Mirasçının Belirli Mal Bırakma Lehtarından Ayırt Edilmesi

Murisin mirasçı ataması veya belirli malını birisine bırakması zaman zaman uygulamada mirasta çeşitli ihtilafların yaşanmasına neden olmaktadır. Özellikle atanmış mirasçının külli halef olmasından dolayı murisin borçlarından sorumlu olması, aksine belirli mal bırakma lehtarının cüzi halef olmasından kaynaklı murisin borçlarından sorumlu olmaması hususları bu ihtilafların yaşanmasına neden olmaktadır. Yine atanmış mirasçı, yasal mirasçı gibi tereke üzerinde doğrudan hak sahibi olurken, belirli mal bırakma lehtarı tereke üzerinde doğrudan hak sahibi olmayıp, sadece mirasçılardan bir istem hakkı elde etmektedir. Bu hususlar doğrultusunda atanmış mirasçılar ile belirli mal bırakma lehtarının ayırt edilmesi gerekmektedir.

Mirasçı atanmasında önemli olan husus, lehine tasarruf yapılmış kişiye, terekenin tamamının ya da terekenin dörtte üçü gibi kesirli bir bölümünün bırakılmasıdır. Belirli mal bırakmadaki amaç ise, terekede bulunan belirli bir mal ya da malvarlığı değerinin bırakılmasıdır, bu noktada ortada bir vasiyet tasarrufu bulunmaktadır (Dural ve Öz, 2020: 142).

Atanmış mirasçı ve belirli mal bırakmanın ayırt edilmesi hususunun zaman zaman dava konusu edildiği görülmektedir. Örnek olarak; Yargıtay (8.HD. E.2013/7612 K.2014/3929 KT.11.03.2014) tarafından verilen bir kararda; atanmış mirasçılık ve muayyen mal vasiyeti lehtarının tespitinde, murisin gerçek iradesinin nazara alınması gerektiği belirtildikten sonra, murisin sözlerinden terekenin tamamı ya da belirli bir oranının hak ve borçlarıyla kişiye intikali ifadesi çıkarılabiliyorsa bu durum mirasçı atanmasına karine teşkil edeceği belirtilmiştir.

VUK ve AATUHK Kapsamında Mirasçıların Murisin Vergisel Borçlarından Sorumluluğu

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda mirasçılarının sorumluluğu 12. maddede düzenlenmiştir. Maddenin içeriğine bakıldığında; kişinin ölümü halinde mükellefin yerine getirmesi gereken ödevleri mirası reddetmemiş olan kanuni ve mansıp (atanmış) mirasçılara geçeceği ve mirasçılarının her birinin ölünün vergi borçlarından miras hisseleri oranında sorumlu olacağı belirtilmiştir.

Mirasçının murisin vergi borçları karşısındaki durumu, VUK md. 12 kapsamında yükümlünün ikamesi olarak değil de vergi sorumluluğu olarak değerlendirmiştir. Mirasçı yükümlü olmamakta ancak murisin vergi borçlarından ve buna bağlı ödevlerinden sorumlu bulunmaktadır (Kaneti vd., 2020:137-138). Anılan hüküm mirasçılar açısından vergi borçları hususunda özel hüküm niteliğindedir (Şenyüz vd., 2020:102). Zira mirasçının ölenin vergi borçlarından sorumluluğunun miras payları oranında olacağına ilişkin söz konusu düzenleme, Medeni Hukuk'un sorumluluk hükümleri bağlamında farklılık ortaya koymaktadır. Bu hüküm incelendiğinde, murisin vergisel sorumluluğu yönüyle iki tür mirasçının sorumluluğundan bahsedildiği görülmektedir. Birincisi TMK'nın üçüncü kitabı olan Miras Hukuku'nda düzenlenen yasal mirasçılar bu madde kapsamındaki sorumluluğu, bir diğeri ise yine Miras Hukuku'nda yer verilmiş mirasçı atama işlemiyle mirasçılık sıfatını kazanan ve murise yasal mirasçı gibi külli halef olan atanmış mirasçıdır. "Külli halef durumundaki kanuni ve atanmış mirasçılara

karşılık, kendisine muayyen mal vasiyet edilmiş kimseler cüzi halef olmasından dolayı ölenin vergi borçlarından sorumlu değildirler” (Öncel vd., 2020:86).

VUK md. 12 bağlamında mirasçılarının mirasın vergi borçlarından sorumlu olabilmesi için mirası reddetmemiş olmaları gerekmektedir. TMK md. 605-618 arasında düzenlenen mirasın reddi kurumu ise TMK kapsamında kişiye tanınmış bir hak olarak ifade edilmiştir. Ret hakkı TMK’nın 605. maddesine göre; yasal ve atanmış mirasçılara tanınmıştır. Diğer taraftan, ölüm tarihinde mirasın ödemediği aczi açıkça belli veya resmen olması durumunda mirasın reddedilmiş sayılacağı belirtilmiştir (TM md. 605/2.f.). Yine mirasçılarının vergisel sorumluluğu için önemli olan bir başka husus, mirasın ne kadarlık bir zamanda reddedilebileceğidir. TMK’nın 606. maddesinde bu sorunun cevabı verilmiştir. Maddeye göre; “miras üç ay içinde reddolunabileceği ve bu üç aylık sürenin de yasal mirasçılar için mirasçı olduklarını daha sonra öğrendikleri ispat edilmedikçe miras bırakanın ölümünü öğrendikleri ve vasiyetname ile atanmış mirasçılar için de miras bırakanın tasarrufunun kendilerine resmen bildirildiği tarihten işlemeye” başlayacağı belirtilmiştir.

Mirasın kayıt ve şart olmadan kazanılma işlemi, kanunen mirasçılar ile atanan mirasçılarının, kanunda yer verilen süre içinde mirası red yoluna gitmemesi sonucu gerçekleşir. TMK’nın 610. maddesinde yer verilen kişiler mirası reddetme hakkı yoktur. (Örneğin; tereke mallarını gizleyen kişiler, tereke mallarını kendisine mal eden, süre bitmeden mirasçı sıfatıyla miras işlemlerine karışan vs.) (TMK 610/2.f.). Bu noktada, hak düşümü süresinin ya da zamanaşımı süresinin dolmasına mani olmak adına cebri icra takibi yapılması veya dava açılması ret hakkını ortadan kaldırmamaktadır. (TMK 617).

Konuyla ilgili olarak VUK hükümleri incelendiği zaman 16. maddede ölüm durumunda bildirme ve beyanname verme sürelerinin uzamasına ilişkin olarak; “*Vergi kanunlarında hüküm bulunmayan hallerde ölüm dolayısıyla mirasçılara geçen ödevlerin yerine getirilmesinde bildirme ve beyanname verme sürelerine üç ay eklenir*” şeklinde düzenlemeye yer verilmiştir.

Ölüm halinde tarh olunan vergilerin ödenmesine ilişkin olarak VUK’un “Özel Ödeme Zamanları” kenar başlıklı 112. maddesinin 2. fıkrasında, “ölüm gibi mükellefiyetin kalkmasını gerektiren durumlarda beyan üzerine tarh olunan vergilerin beyanname verme süreleri içinde” ödeneceği belirtilmiştir. Yine fıkranın devamında ölüm dolayısıyla “mükellefiyeti kalkanların, ikmalen, resen veya idarece tarh olunan vergileri tahakkuk tarihinden itibaren bir ay içinde” ödemeleri gerektiği belirtilmiştir. Burada belirtilen bir aylık ödeme süresinin VUK’un 16. maddesinde yer verilen hükümle birlikte değerlendirilmesi uygun olacaktır.

Vergi Usul Kanunu, ölüm halini işi bırakma hükmünde saymıştır, ölüm halinin mirası reddetmemiş yasal mirasçılarının tarafından bildirilmesi gerektiği belirtilmiş ve de mirasçılardan “her birinin ölümü bildirmesinin diğer mirasçılarının bu ödevden” kurtaracağını hüküm altına almıştır (VUK md. 164). Bu noktada, VUK md. 168 bağlamında işi bırakma bildirimlerinin “bildirilecek olayın vukuu tarihinden itibaren bir ay içerisinde yapılması gerektiği” de belirtilmiştir. Bu bağlamda, VUK md. 164 hükmündeki işi bırakma bildirimine ait sürenin, VUK’un 16. maddesindeki 3 aylık süre dikkate alınarak 168. maddedeki bir aylık süreyle birlikte 4 ay olarak dikkate alınması gerekmektedir.



Mirasçılarının vergisel sorumluluğu bağlamında AATUHK'nın 7. maddesinin de gözden geçirilmesi uygun olacaktır. Zira anılan hüküm bağlamında borçlunun ölümü halinde yapılması gerekenler ifade edilmiştir. Madde metni incelendiğinde "ölüm halinde mirası reddetmemiş mirasçılar hakkında bu kanun hükümleri uygulanacağı" gibi VUK'a belirli hususlar itibariyle benzer düzenlemelerde görülmektedir.

AATUHK'nın 7. maddesinin değerlendirilebilmesi için Kanun'un kapsamını belirten birinci maddedeki hüküm dikkate alınmalıdır. Maddede yer verilen düzenlemede görüleceği üzere, 6183 sayılı AATUHK'nın kapsamına sadece vergi alacakları girmemekte, Devletin vergi harici diğer alacakları da kanun kapsamına dahil edilmektedir. Bu noktada, TMK'nın 641. maddesinde yer alan mirasçılarının tereke borçlarından müteselsilen sorumlu olacağına dair düzenlemenin de dikkate alınması gerekmektedir. Bu açıdan mirasçılarının vergisel sorumluluğunun vergi dışı borçlar yönüyle ayrıştırılması gerekmektedir. Verginin dışında kalan borçlarda mirasçılar müteselsilen (zincirleme) sorumlu iken, vergi borçlarında mirasçılar miras payları nispetinde sorumludurlar (Öz/Yavuz/Akçay, 2017: 40). TMK'nın 681. maddesine göre, bahsi geçen müteselsil sorumluluk hali, paylaşmanın gerçekleştiği tarihin veya daha sonra yerine getirilecek borçlarda muacceliyet tarihinin üzerinden beş yıl geçmekle sona ermektedir.

Son olarak, mirasçılarının vergisel sorumluluğunda vergi, vergiye bağlı alacaklar ve vergi cezaları yönüyle sorumlulukların değerlendirilmesi uygun olacaktır. Mirasçılar intikal eden vergilerden VUK md. 12 ve AATUHK'nın 7. maddesinde yer verilen hükümler bağlamında sorumlu olacaklardır. Ceza yönüyle ise VUK md. 372 hükmündeki, "Ölüm halinde vergi cezası düşer" şeklindeki düzenlemelerin uygulanması söz konusu olmaktadır. Bu bağlamda, "mükellefe yönelik olarak kesilmiş ya da tahakkuk etmiş usulsüzlük, özel usulsüzlük, idari para cezaları ya da" ziyaa uğratılan verginin tek katı veya vergi ziyana sebebiyet veren halin VUK md. 359 kapsamında olması sebebiyle üç kat oranındaki vergi ziyayı cezaları mükellefin ölümü halinde silinmekte olup, gecikme zammı ve gecikme faizi gibi ceza mahiyetinde olmayan tutarların ise sorumluluk kapsamında olduğu belirtilmelidir (Erol/Cingöz, 2015:285-286).

Atanmış Mirasçılar ve Muayyen Mal Vasiyeti (Belirli Mal Bırakma) Lehtarının Murisin Vergisel Borçlarından Sorumluluğu ve Özellikli Durumlar

Atanmış Mirasçılarının Vergisel Sorumluluğu

Atanmış mirasçılar, yasal mirasçılar gibi murisin külli halefi konumunda oldukları için murisin terekede kendi payına düşen kısmından hak sahibidirler. Murisin borçlarından da aynı şekilde sorumlu olan atanmış mirasçılar, murisin vergisel borçlarından VUK'un 12. maddesine ve AATUHK'nın 7. maddesine göre sorumludurlar.

Atanmış mirasçılarının vergisel sorumluluğuna ilişkin konunun daha iyi anlaşılabilmesi bakımından Miras Hukuku'nun kendi iç işleyişi ve çeşitli özellikli durumlar dikkate alınarak, yazarlar tarafından hazırlanan bazı senaryolar aşağıda sunulmaktadır.

Senaryo 1: Murisin saklı pay mirasçılarının tasarruf nisabını aşacak şekilde mirasçı ataması ve daha sonraki süreçte saklı paylı mirasçılarının tenkis yoluna giderek saklı payını istemesi durumunda, atanmış mirasçılarının vergisel sorumluluğunun değerlendirilmesi söz konusu olur. Zira murisin mirası açıldığı zaman şayet atanmış mirasçıya tasarruf nisabını aşacak şekilde miras bırakılmış ve ancak murisin vergi borçları da bulunmakta ise, Vergi Usul Kanunu'nun 12. maddesine göre atanmış mirasçının miras hissesi nispetinde murisin vergisel borçlarından sorumluluğu hesaba katılmalıdır. İşte bu sorumluluk bağlamında, atanmış mirasçı kendi hissesine düşen vergi borcunu öder ve ardından "TMK'nın 560. maddesine göre saklı paylarının karşılığını alamayan mirasçılar da murisin tasarruf edebileceği kısmı aşan tasarruflarının tenkisini dava ederek" bu dava saklı paylı mirasçılar lehine sonuçlanacak olur ise, atanmış mirasçının saklı pay sahibi mirasçılarının kazandığı dava ile birlikte vergisel sorumluluğu hakkında ne söylenebileceği ele alınmalıdır.

Öncelikle atanmış mirasçı, miras hissesi nispetinde murisin vergi borcunun bir kısmını ödemiş ve tenkis davası sonucunda saklı pay mirasçılarının miras payı yükselmiş ve de bunun aksine atanmış mirasçının da miras hissesi azaldığı için vergisel sorumluluk bağlamında atanmış mirasçının fazladan ödemiş olduğu vergi borcu hususunda ne yapılması gerektiği tartışmaya açık hale gelecektir. Bu noktada atanmış mirasçının saklı paya ilişkin açılmış olunan tenkis davasının sonucuna göre fazladan ödemiş olduğu verginin tenkis sonucunda ödeyeceği bedelden mahsubunu talep edebileceği değerlendirilmektedir. Tenkis davası sonucunda gerekli mahsuplaşma işlemini gerçekleştirilemezse de fazladan ödemiş vergi kısmını belgelendirerek bu tutarı 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 117-118. Maddelerine istinaden VUK m.120 uyarınca vergi idaresinden düzeltme başvurusunda bulunarak iade istemesi uygun olacaktır. Düzeltme talebinin kabul edilmemesi halinde ise vergi mahkemesine dava açarak gerekli düzeltme işleminin yapılmasını dava yoluyla istemelidir. Vergi mahkemesine dava açma süresi geçtiği için yaptığı düzeltme talebi reddedilecek olur ise de atanmış mirasçının 213 sayılı VUK'un 124. maddesine göre şikâyet yoluna başvurması ve akabinde de talep konusu vergi hatasının varlığını ileri sürerek fazla ödediği verginin terkinini talep eden şekilde dava açması uygun olacaktır. Bu durumlardan olumlu sonuç alınmaması halinde ise sebepsiz zenginleşme yönüyle fazladan ödemiş olduğu vergiyi miras payı yükselen saklı paylı mirasçılardan talep etmesi gündeme gelecektir.

Senaryo 2: Tasarruf nisabını aşacak şekilde mirasçı atayan murisin aynı zamanda vergi borçlarının varlığı söz konusu ise, atanmış mirasçı mirası TMK md. 605 hükmüne göre reddedebilir. Atanmış mirasçı bu şekilde mirası reddederse murisin vergi borçlarından kaynaklı herhangi bir vergisel sorumluluğu olmaz ve böyle bir durumda TMK'nın 611. maddesine göre murisin ölüme bağlı tasarrufundan atanmış mirasçının miras hissesine kalan kısım en yakın yasal mirasçısına kalır. Atanmış mirasçının hissesi kendisine kalan yasal mirasçılar ise burada vergisel borçlardan sorumlu olurlar. Buna karşılık, şayet TTK md. 611 hükmünden kaynaklı olarak murisin tasarruftaki asıl amacı mirasın yasal mirasçılar yerine sadece atanmış mirasçıya kalması yönünde ise, burada artık tasarruf nisabı aşılmış olduğundan saklı paylı mirasçılarının tenkis davası açarak saklı pay sonucu kazanacakları miras hisseleri nispetinde murisin vergi borçlarından sorumlulukları gündeme gelir. Zira söz konusu tenkis davasının kazanılması neticesinde atanmış mirasçının reddettiği miras hissesi kadar saklı pay yasal mirasçılara geçecektir. Eğer saklı paylı mirasçılar tenkis davası açmama yönünde iradede bulunurlarsa da bu



durumla birlikte TMK md. 562 düzenlemesini devreye girme ihtimali maddede belirtilen şartlar dâhilinde uygun olabilecektir.

Yine mal varlığı borcuna yetmeyen atanmış mirasçının mirası reddetmesi durumuna bağlı olarak "TMK md. 617 hükmüne göre atanmış mirasçının alacaklılarına zarar vermek maksadıyla mirası reddetmesi durumunda, alacaklıları ve iflas idaresi red tarihinden başlayarak 6 ay içinde reddin iptali hakkında dava" açabileceklerdir. Söz konusu maddeye göre açılan davanın kazanılması durumunda ise, mirasın resmen tasfiye edilmesi söz konusu olacaktır. Bu noktada, 6183 sayılı Kanun'un 27. ve 30. maddesine bakılması yararlı olacaktır. Zira atanmış mirasçı mirası reddederse aksi kararlaştırılmış olmadıkça en yakın mirasçısına miras hissesi geçeceği için konunun belirtilen maddeler çerçevesinde ele alınması gerekmektedir. 6183 sayılı Kanun'un "ivazsız tasarrufların hükümsüzlüğü" kenar başlıklı 27. Maddesi ile "amme alacağının tahsiline imkan bırakmamak maksadıyla yapılan tasarruflar" kenar başlıklı 30. Maddesindeki düzenleme birlikte değerlendirildiği zaman değinilen durumun, kamu alacaklarının tahsiline imkan bırakmamak adına yapılan ve hükümsüz sayılması öngörülmuş ivazsız tasarrufların kapsamına girip girmediği değerlendirilmelidir. Bu noktada, öncelikle AATUHK 27. ve 30. maddelerdeki hükümlere binaen mirasın reddi diğer mirasçılar açısından ivazsız bir iktisap olarak kabul edilmemelidir. Böyle durumlarda, vergi borçları nedeniyle gerçekleştirilmiş mirasın reddi işleminin iptali için açılacak davaların TMK md. 617 gereğince red tarihinden itibaren 6 ay içerisinde açılması ve AATUHK md. 26'da belirtilen 5 yıllık iptal davasının açılma süresinin burada uygulanmaması gerekmektedir. "Nitekim, Danıştay (13. D. E. 1980/2104 K.1981/2161 KT. 23.09.1981) tarafından verilen kararda mirasın reddinin iptaline ilişkin davanın Medeni Kanun hükümlerine göre açılması gerektiğine hükmetmiştir" (Aslan, 2011: 138).

Senaryo 3: Vergi borcu olan muris şayet mirasın tamamını bir kişiyi mirasçı atayarak bırakacak olursa ve ortada başka bir mirasçısı da yoksa, atanmış mirasçının mirası reddetmesine bağlı olarak nasıl bir durum ortaya çıkacağının irdelenmesi gerekir. Atanmış mirasçının mirası reddetmesi durumunda, TMK'nın 501. maddesinde mirasın Devlete kalacağı ve TMK'nın 631. maddesine göre sulh mahkemesi tarafından mirasın Devlete geçtiğinin resen terekenin resmi defterine yazılacağı belirtilmelidir. Böyle bir durum karşısında, artık Devlet deftere yazılan murisin vergi borçlarından sadece miras yoluyla edindiği değerler ölçüsünde sorumlu olacaktır.

Senaryo 4: Terekenin resmi defterinin tutulması halinde atanmış mirasçılarının vergisel sorumluluğunun değerlendirilmesi gerekmektedir. Bilineceği üzere, "TMK'nın 619. maddesine göre mirası reddetmeye hakkı olan her mirasçı, terekenin resmi defterinin tutulmasını isteyebilir". Bu durumda atanmış mirasçı da bir ay içinde terekenin resmi defterinin tutulmasını sulh hakiminden isteyebilir. TMK'nın 621. maddesine göre; "sulh mahkemesi, murisin alacaklıları ile borçlularını belli bir süre içinde bu kişilerin alacaklarını ve borçlarını bildirmeleri için bir ay arayla iki defa yapılacak ilân yoluyla çağırır. Çağrı, kefalet sebebiyle alacaklı ve borçlu olanları da kapsar. İlânda bildirimde bulunmamanın sonuçları hakkında alacaklıların dikkatleri çekilir. Bildirim süresi, ikinci ilândan başlayarak en az bir aydır. Resmi defter tutma faaliyeti sonucunda resmi deftere göre kabul edilen miras, mirasçıya sadece deftere yazılmış borçlarla geçer" (TMK md. 628/1).

Resmi deftere yazılmayan borçlar konusunda ise ayrı bir düzenleme getirilmiştir. TMK'nın 629. maddesine göre; “mirasçı, alacaklarını süresi içinde yazdırmayan alacaklılara karşı kendi kişisel mallarıyla sorumlu olmadığı gibi terekeden kendisine geçen mallarla da sorumlu tutulamaz. Ancak mirasçı, alacaklının kusuru olmadan deftere yazdıramadığı veya bildirdiği hâlde deftere yazılmamış alacaklar bakımından zenginleşmesi ölçüsünde” sorumludur. Ayrıca burada 6183 sayılı AATUHK'nun 7. maddesindeki, “*mirasın tutulan defter mucibince kabulü halinde, mirasçı, deftere kaydedilmemiş olsa dahi amme alacağından mirastan kendisine düşen miktar ile mesuldür.*” şeklindeki hükmün de dikkate alınması gerekmektedir. Söz konusu düzenleme uyarınca, atanmış mirasçılar deftere kaydedilmemiş olsa da murisin vergi borçlarından sorumlu olacaklardır.

Senaryo 5: Terekenin resmi tasfiyesinin talep edilmesi halinde atanmış mirasçıların vergisel sorumluluğunun nasıl olacağı gündeme gelecektir. Bilindiği üzere, TMK'nın 632. maddesine göre atanmış mirasçılar terekenin resmi tasfiyesini isteyebilirler. Bu şekilde bir resmi tasfiye gerçekleşmesi durumunda ise yasal mirasçılar ve onlar gibi atanmış mirasçılar terekenin borçlarından sorumlu olmayacaktır (TMK md. 632/3).

Muayyen Mal Vasiyeti (Belirli Mal Bırakma) Lehtarının Vergisel Sorumluluğu

Muayyen mal vasiyeti (belirli mal bırakma) lehtarı, daha öncede belirttiğimiz gibi yasal mirasçılar gibi murisin külli halefi olmayıp, cüzi halefidir ve bu nedenle de murisin vergi borçlarından VUK md. 12 ve AATUHK md. 7 hükmü bağlamında sorumlu olmayacaktır. İşte vergisel yönden muayyen mal vasiyeti (belirli mal bırakma) lehtarının ölenin vergi borçlarından muaf tutulma hali, vergi borçlarının kamuya aktarılması yönüyle engel teşkil edici muvazaalı tasarrufların yapılmasını ve bu noktada hukuka aykırılıklar teşkil edilen durumlarla karşı karşıya kalınmasına neden olabilmektedir (Barlass, 2005:186).

Muayyen mal vasiyeti (belirli mal bırakma) lehtarına ilişkin bu bilgilerden sonra, muayyen mal vasiyeti (belirli mal bırakma) lehtarının murisin vergisel sorumluluğuna ilişkin çeşitli özellikli durumları, aşağıda ortaya konulan iki ayrı senaryo bağlamında ve Miras Hukuku'nun kendi iç işleyişine dair kanuni düzenlemeler ışığında değerlendirmenin faydalı olacağı düşünülmektedir.

Senaryo 1: “Belirli mal bırakma, bir kimse lehine tereke değeri üzerinden bir edimin yerine getirilmesinin, bir iradın bağlanması veya bir kimsenin bir borçtan kurtarılmasının, mirasçılar veya belirli mal bırakılanlara yükletilmesi suretiyle de olabilir” (TMK md. 517). Belirli bir mal vasiyeti yasal veya atanmış mirasçı lehine yapıldığı zaman TMK md. 518 hükmüne göre “tasarrufu yerine getirme ile yükümlü olan yasal veya atanmış mirasçı kimse, mirasın açılmasından bırakılan belirli mala yaptığı harcamalar ve mala verdiği zararlardan dolayı, vekâletsiz iş görenin haklarına sahip ve borçlarıyla yükümlü” olmaktadır. TMK'da yer verilen bu hükmün, sınırlı cins borcu olarak tarif edilebilecek belirli mal bırakma vasiyetleri bakımından da geçerli bir düzenleme olduğu kabul edilmektedir (Albaş, 2013: 141). Buradaki belirli mala yapılan harcamaların vergi borcunu da kapsadığı düşünülebilir. Örneğin, belirli mal olarak bırakılan mal konusunda bir daire teslim borcu var, muris ölmeden önce bu gayrimenkulü kiraya vermiş bulunmakta olduğu için kira gelirinden kaynaklı murisin gayrimenkul sermaye iradından kaynaklı vergi borcu bulunmakta ise, tasarrufu yerine getirmekle yükümlü yasal



veya atanmış mirasçı teslim borcunu yerine getirmeden önce gayrimenkule ilişkin vergi borcunu ödediğinde bu gayrimenkul için belirli bir harcama yapmış olmaktadır. İşte belirli mal bırakma yükümlülüğü altındaki yasal veya atanmış mirasçı bu vergi borcunu ödedikten sonra lehine mal bırakılan tarafa teslim etme borcunu yerine getirirken bu vergi ödemesini vekâletsiz iş görme hükümleri kapsamında isteyebilir.

Bilindiği üzere, "vekâletsiz iş görme 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu'nun (TBK) 526-531. maddeleri arasında" düzenlenmiştir. Bu bağlamda öncelikle, "vekâleti olmaksızın başkasının hesabına iş gören kişinin o işi sahibinin menfaatine ve varsayılan iradesine uygun olarak görmeye yükümlü" olduğunun düzenlendiğini görülmektedir (TBK md. 526). Vekâletsiz iş görenin hakları da TBK 529. ve 530. maddelerinde iş sahibinin ve iş görenin menfaatinin olup olmamasına göre ikiye ayrılmıştır. Yukarıda izah edilen olayda ise, belirli mal bırakma lehtarının diğer bir ifadeyle iş sahibinin vekâletsiz iş gören tarafından Devlete vergi borcunun ödenmesi durumunun iş sahibinin lehine olduğu söylenebilir. Bu noktada, TBK'nın vekâletsiz iş görme başlıklı onuncu bölümünde zikredilen "*İşin İşsahibinin Menfaatine Yapılması Halinde*" başlıklı 529. Maddesinde yer verilen düzenleme uygulama alanı bulabilecektir. TBK'da yer verilen bu düzenleme bağlamında, vasiyet yükümlüsünün sebepsiz zenginleşme yönüyle dava açarak ödemiş olduğu vergiyi belirli mal bırakma lehtarından talep etmesi mümkündür.

Yine burada vergi idaresince bazı hususların dikkate alınması uygun olacaktır. Öncelikle vergi idaresi tarafından teslim borcu gerçekleşmeden vergi alacağının tahsilatına ilişkin gerekli idari önlemlerin alınması gerekmektedir. Şöyle ki; tasarrufu yerine getirecek külli halefin mirasçıdan gerekli vergi tahsilatını yapması gerekmektedir. Ayrıca belirli mal olarak kastedilen taşınmaz, araba vb. gibi mallarsa taşınmazlar için tapu siciline, sicili bulunan diğer mallar için ilgili sicile gerekli vergi borcu şerhinin düşülmesi, vergisel borcun ödenmemesi durumunda devir işleminin gerçekleşmemesi sağlanmalıdır.

Senaryo 2: Belirli mal bırakma lehtarının vasiyeti reddetmesi durumunda, TMK'nın 616. maddesinde "*vasiyet alacaklısının vasiyeti reddetmesi hâlinde, mirasbırakanın arzusunun başka türlü olduğu tasarruftan anlaşılmadıkça, bu reddin vasiyet yükümlüsü yararlanır*" şeklinde yer verilen düzenleme uygulanır. Bu durumda; ferdin belirlenen mal kapsamındaki vergi borcundan sorumluluk vasiyet yükümlüsü külli halef kimse ise ona ait olacaktır.

Sonuç

Ölen kişi yani muris hayattayken gerçekleştirdiği hukuki işlemler sonucunda bir takım hukuki sorumluluklar altına girmektedir. Ölüm olayının gerçekleşmesiyle de birçok hukuki sorumluluk ölen kişiden bir başka kişiye geçmektedir.

Murisin mirasçılarının geçen hukuki sorumluluklarından birisi de murisin vergisel borçlarından kaynaklı sorumluluklarıdır. Bu sorumluluk VUK md. 12 ile birlikte AATUHK md. 7 kapsamında düzenlenmiştir. Murisin mirasçıları yasal mirasçılar olabileceği gibi, muris tarafından bazen mirasçı atanabilmekte bazen de belirli bir malı bir kişiye bırakma vasiyetinde bulunulması mümkün

olabilmektedir. Bu noktada, bahsi geçen bu kişilerin de tıpkı yasal mirasçılar gibi murisin vergisel borçlarından sorumlu olup olmadığı ayrıca değerlendirilmesi gereken bir husus olarak varlık kazanmaktadır. Çalışmada bu durum dikkate alınarak, atanmış mirasçı ve muayyen mal vasiyeti (belirli mal bırakma) lehtarının vergisel borçlarından sorumluluğu değerlendirilmeye çalışılmıştır.

Çalışmaya konu kişilerin vergisel borçlarından sorumluluğu hususunda değerlendirilen bir başka husus ise, külli halef ve cüzi halef kavramlarıdır. Bu açıdan atanmış mirasçı külli halef olarak kabul edilmekte ve murisin vergisel borçlarından sorumlu tutulmaktadır. Muayyen mal vasiyeti lehtarı ise cüzi halef olmasından dolayı, murisin vergisel borçlarına ilişkin sorumluluğu bulunmamaktadır.

Çalışmada ayrıca gerek atanmış mirasçı gerekse de muayyen mal vasiyeti lehtarının belirli varsayımlar altında murisin vergisel borçlarından sorumluluğu değerlendirilmeye çalışılmıştır. Bu varsayımlar atanmış mirasçılar açısından; saklı pay, mirası ret, resmi defter tutma, resmi tasfiye, denkleştirme kurumları yönüyle yapılmıştır. Muayyen mal vasiyeti lehtarı açısından da teslim borcu ve mirası ret yönüyle konuya dair irdelemeler yapılmıştır.

Çalışmada son olarak gerek atanmış mirasçılar açısından gerek muayyen mal vasiyeti lehtarı açısından üretilen senaryolarla, çalışmaya konu edilen, miras bırakan tarafından ölüme bağlı tasarruf yoluyla atanan ve vasiyet bırakılan kişilerin, murisin vergisel borçlarından kaynaklı sorumluluğun olup olmadığı ve bu sorumluluğun nerde başlayıp nerde bittiği gibi hususlar ile bu konuda çalışmaya konu olan bu kişilerin vergisel sorumluluk bağlamında hangi yasal yollardan yararlanabilmesi açısından ilgili mevzuat hükümleri doğrultusunda konu değerlendirilmeye çalışılmıştır.

Yazar Katkıları

Çalışmaya 1. Yazar: %50 2. Yazar: %50 oranında katkı sağlamıştır.

Çıkar Çatışması

“Atanmış Mirasçıların ve Muayyen Mal Vasiyeti Lehtarının Murisin Vergisel Borçlarından Sorumluluğu” başlıklı makalemiz ile ilgili herhangi bir kurum, kuruluş, kişi ile mali çıkar çatışması yoktur ve yazarlar arasında da herhangi bir çıkar çatışması bulunmamaktadır.

Kaynakça

- Albaş, Y. (2013). Belirli Mal Bırakma Vasiyetinin Teslim Borcu. *Yaşar Üniversitesi Dergisi*, Cilt:8, Sayı: Özel, s.131-150.
- Aslan, M. (2011). Mirasçıların Vergi Borçlarından Sorumluluğu. *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt:17, Sayı:3-4, s.127-144.
- Barlass, T.İ. (2005). *Anonim ve Limited Ortaklıklarda Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu*, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), İstanbul Üniversitesi, İstanbul.
- Börekçi, M.K. (2020). *Mirasta Denkleştirme*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Akdeniz Üniversitesi, Antalya.
- Çabri, S. (2018). *Miras Hukuku Şerhi (TMK 495-574)*. İstanbul: On İki Levha Yayınları.



- Çakır, A.C. (2018). *Sağ Kalan Eşin Mirasçılığı*. İstanbul: On İki Levha Yayınları.
- Dural, M. Öz, T. (2020). *Türk Özel Hukuku Cilt IV Miras Hukuku*. İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Erol, A. Cingöz, D. (2010). Bir Mükellef Hakkı Olarak Mirasın Reddi. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, Sayı:118, s.271-296.
- Eviz, E. (2017). Vasiyet Türleri ve Özellikleri. *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, Cilt:LXXV, Sayı:1, s.393-412.
- Güleş, B. (2018). Türk Miras Hukukunda Denkleştirme. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, Sayı:134, s.355-430.
- İmre, Z. Erman, H. (2018). *Miras Hukuku*, İstanbul: Der Yayınları.
- Kaneti, S. Ekmekci, E. Güneş, G. Kaşıkçı M. (2019). *Vergi Hukuku*, İstanbul: Filiz Yayınevi.
- Karakaş, F.T. (2014). Saklı Paylı Mirasçılara Yapılan Kazandırmalar ve Artık Terekenin Paylaşılması Sorunu. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 63 (4), s.813-831.
- Kendir, M. (2019). *Mirasta Denkleştirme*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Marmara Üniversitesi, İstanbul.
- Kılıç, M. (2013). Mirasın Resmi Tasfiyesi. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 62 (3), s. 761-817.
- Küçükaydın, E.A. (2017). Mirasçı Atama. *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, Cilt:LXXV, Sayı:1, s.431-452.
- Maraşlı Dinç, Y. (2020). *Miras Hukukunda Külli Halefiyet İlkesi*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi, Ankara.
- Nar, A. (2016). *Türk Miras Hukukunda Tenkis*, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.
- Oral, A. (2018). Miras Hukukunda Tenkis Davası. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Akdeniz Üniversitesi, Antalya.
- Öncel, M. Çağan, N. Göker, C. (2020). *Vergi Hukuku*. Ankara: Turhan Kitabevi.
- Öz, E. Yavuz, E. Akçay, F. (2017). Ölüm Vakalarının Türkiye’de Vergisel Açından Doğurduğu Hukuki Sonuçlar. *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, Sayı:31, s.27-45.
- Şenyüz, D. Yüce, M. (2019). *Vergi Hukuku*. Bursa: Ekin Yayınevi.
- Gerçek, A. Taşatan, C. (2019). Türk Medeni Kanunu’na Göre Mirasçı Atama. *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 10 (1), s. 40-49.
- Tokur, Z. (2019). *Tenkis Davası*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Gazi Üniversitesi, Ankara.
- Turan Başara, G. (2016). Ölüme Bağlı Tasarrufların Tenkisi ve Tenkis Davası. *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, Sayı:7, s.365-407.

Turan Başara, G. (2012). *Miras Hukukunda Denkleştirme*. (Yayımlanmamış Doktora Tezi). Gazi Üniversitesi, Ankara.

Uluslu Karataş, A.E. (2015). Türk Miras Hukukunda Mirasın Kazanılmasında Halefiyet Türleri ve Türk Milletlerarası Özel Hukukundaki Yansımaları. *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, Cilt:LXXIII, Sayı:2, s.357-390.

Yazar, İ. (2017) *Miras Hukukunda Tenkis*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Kadir Has Üniversitesi, İstanbul.

Yargıtay 8.HD. E.2013/7612, K.2014/3929, KT. 11.03.2014.

Extended Abstract

The aim of this article is to evaluate the beneficiary's tax liability arising from the tax debts of the legator by producing certain scenarios in which the former inherited certain assets through two methods of bequest called "appointed inheritance" and "certain estate will", which are two important institutions in terms of inheritance law.

As can be seen in the information included in this article; before the death occurs, the legator can appoint a person or many people as heirs through various dispositions on the inheritance of the deceased and can give a certain asset to some people through a will. Appointed heirs and beneficiaries of certain assets, who acquire various rights with this will of the legator before his death, may also encounter with various obligations in the opposite direction of these rights they have previously acquired. This incident becomes one of the important issues both for our study and for those who acquire various rights in this way.

One of the most important liabilities mentioned above is undoubtedly the liability of the legator arising from tax debts, which represents a significant part of the public receivables. Although there are various arrangements in the two main laws (Tax Procedure Law No. 213 and Law No. 6183 on the Collection Procedure of Public Receivables), which are important in terms of procedure and are also significant in terms of Tax Law, the subject must be analyzed in the context of various concepts specific to the Inheritance Law and included in the Inheritance Law to determine whether there is a tax liability and to investigate specific situations. At this point, apart from the importance of the concepts of Inheritance Law mentioned in this article, to determine the tax liability of the appointed heir and the beneficiary of the certain assets within the framework of this study, it is necessary to evaluate the universal and partial succession institutions, which are among the most important institutions of the Inheritance Law, in themselves. As it is known, the principle of universal succession gives the heirs the right to benefit from the rights left by the legator, and also holds them responsible for all of his/her debts. On the other hand, the principle of partial succession ensures that the person, who is a partial successor, can be entitled directly to what the legator has left to him/her without holding him responsible for his/her debts. The partial successor is in the position of the creditor of the will within the context of the inheritance. The said succession principles are also of great importance in the event that the appointed heirs and beneficiaries of certain assets examined in this study become debtor due to the debts of the legator. Thus, the subject of this study has been tried to be examined in every aspect.

This article aims to review in detail the tax liability of the appointed heir's and the beneficiary's tax liability arising from the tax debts of the legator in the context of the above-mentioned issues. In this respect, upon the evaluation of the subject; it has been concluded that it would be appropriate to start with the explanation of various concepts specific to the Inheritance Law. Accordingly, the first chapter started with the title of "Conceptual Framework" to explain various concepts related to the subject of this study and specific to the Inheritance Law. Afterwards, in the second part, the appointed heir and the beneficiary of the specific estate will



be examined, which is the subject of our study. Then, the evaluation of the subject was made within the framework of the Tax Procedure Law No. 213 and the Law No. 6183 on the Collection Procedure of Public Receivables, which are two fundamental laws that are important in terms of Tax Law. Finally, in the fourth chapter, after the subject has been explained in terms of both Inheritance Law and Tax Law, various scenarios have been produced and specific situations and practical issues have been tried to be tested.