

Gelir Vergisi Kanunu Açısından Ferdi İşletme Sahibinin Ölümü Halinde Devir İşleminin Vergilendirilmesi

GELİR VERGİSİ KANUNU AÇISINDAN FERDİ İŞLETME SAHİBİNİN ÖLÜMÜ HALİNDE DEVİR İŞLEMİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

Yazar: Ayşe YİĞİT ŞAKAR*

Yaklaşım / Ağustos 2010 / Sayı: 212

I- GİRİŞ

Ferdi bir işletme, sahibinin ölümü halinde, mirası reddetmemiş mirasçılara intikal eder. İşletme sahibinin ölümünden sonra mirasçılardan işletmeyi devam ettirmesi Gelir Vergisi Kanunu'nda (GVK) teşvik edilmiş ve bu durum vergilendirilmeyecek değer artış kazancı olarak kabul edilmiştir. Mirasçılar tarafından işletmenin faaliyetine devam edilmez ise mirasçılardan ortaklık hisselerini elden çıkarmalarından doğan kazancı ise, vergi idaresince değer artış kazancı olarak vergilendirmektedir. Yargı ile idare arasında görüş ayrılığına yol açan bu durum ve devir işleminin vergilendirilmesine ilişkin diğer meseleler yazımızın konusunu oluşturmaktadır.

II- MİRASÇILARIN İŞLETME FAALİYETİNE DEVAM ETMEMESİ HALİNDE VERGİLENDİRME

GVK mükerrer madde 80'de değer artış kazançları 6 bent halinde düzenlenmiştir. Bu maddede sayılan mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artışı kazançları olarak vergilendirilmektedir. Maddede yer alan kavramlar menkul ve gayrimenkul sermayeyi ifade etmekte ve bunların devri veya satışı vergilendirilecek olayı doğurmaktadır. Kurulan ilişki ise elden çıkarma üzerine kuruludur(1). “Elden çıkarma” deyimi, maddede sayılan mal ve hakların satılması, bir ivaz karşılığında devir ve temlik, trampa edilmesi, takası, kamulaştırılması, devletleştirilmesi, ticaret şirketlerine sermaye olarak konulmasını ifade eder.

GVK mükerrer madde 81'de, “Değer artışında safi kazanç, elden çıkarma karşılığında alınan para ve aylarla sağlanan ve para ile temsil edilebilen her türlü menfaatlerin tutarından, elden çıkarılan mal ve hakların maliyet bedelleri ile elden çıkarma dolayısıyla yapılan ve satıcının uhdesinde kalan giderlerin ve ödenen vergi ve harçların indirilmesi suretiyle bulunur.” hükmü yer almaktadır. Madde de yer alan “değer artışında safi kazanç, elden çıkarma karşılığında alınan para ve aylarla sağlanan ve para ile temsil edilebilen her türlü menfaat...” ifadesi değer artışlarında elde etmenin tahsil esasına bağlandığını göstermektedir(2).

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

Mükerrer 80. maddeye göre değer artış kazançları şunlardır:

- 1- Menkul kıymetlerin veya diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından doğan kazançlar.
- 2- 70. maddenin birinci fıkrasının (5) numaralı bendinde yazılı hakların (ihtira beratları hariç) elden çıkarılmasından doğan kazançlar.
- 3- Telif haklarının ve ihtira beratlarının müellifleri, mucitleri ve bunların kanunî mirasçıları dışında kalan kişiler tarafından elden çıkarılmasından doğan kazançlar.
- 4- Ortaklık haklarının veya hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar.
- 5- Faaliyeti durdurulan bir işletmenin kısmen veya tamamen elden çıkarılmasından doğan kazançlar.
- 6- İktisap şekli ne olursa olsun (ivazsız olarak iktisap edilenler hariç) 70. maddenin birinci fıkrasının (1), (2), (4) ve (7) numaralı bentlerinde yazılı mal (gerçek usulde vergiye tâbi çiftçilerin ziraî istihsalde

kullandıkları gayrimenkuller dâhil) ve hakların, iktisap tarihinden **01.01.2007 tarihinden geçerli olmak üzere beş yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançlar** (Kooperatiflerin ortaklarına bu sıfatları dolayısıyla tahsis ettikleri gayrimenkulleri tahsis tarihinde ortak tarafından satın alınmış sayılır.).

GVK'nın mükerrer 80/5. maddesine göre, **bir işletmenin faaliyeti durdurulduktan sonra geriye kalan mal varlığı unsurlarının tamamen ya da kısmen elden çıkarılmasından doğan kazanç değer artış kazancı olarak vergilendirilir.** Böylece bazı kazançların ticari kazanç dışına taşınarak vergi dışına çıkarılması önlenmek istenmiştir(3). İşletmenin faaliyeti durdurulduğunda işletmedeki malvarlığı unsurları Vergi Usul Kanunu'ndaki ölçülere göre değerlendirilir; hesap dönemi başı ile işi terk edinceye kadarki kıst dönem kazançları beyan edilir. Değer artış kazancı, bu ölçülere göre değerlendirilen malvarlığı unsurlarının, faaliyetin durdurulmasından sonra daha yüksek bedelle satılması ile ortaya çıkan kazançtır.

Danıştay, ölüm nedeniyle faaliyeti duran bir işletmeye ait mal varlığı unsurlarının mirasçılar tarafından mirasın taksimine yönelik olarak satış yoluyla elden çıkarılmasından doğan kazancı **“değer artış kazancı”** olarak kabul etmemiştir(4). Danıştay kararına göre, murisin ölümü anında onun mamelekini meydana getiren ve mirasçılara geçmeye elverişli olan hak ve borçları, mirasçılar birden fazla da olsa bir tüm halinde kalır ve bölünüp mirasçılarının mameleklerine kesin olarak geçinceye kadar bir hususi mamelek olarak varlığını sürdürür. Bu safhada mirasçılar arasında, her birinin murisinin bölünmemiş mameleki üzerinde hak sahibi olmaları dolayısıyla bir ortaklık ilişkisi vardır ve Yasa bu ortaklığa **“miras şirketi”** adını vermektedir. Miras şirketini meydana getiren mirasçılarının tereke karşısındaki durumları Yasa'da **“el birliği”** prensibine göre düzenlenmiş olup, mirasın açılması anında, mirasçılar ister istemez, hatta mirasçı olduklarını öğrenmeden mirası iktisap ettikleri gibi yine Yasa'dan ötürü kendilerini bir ortaklık ilişkisi içinde bulurlar, Yasa'dan doğan bu ortaklığın tek bir amacı vardır ve bu amaç terekenin taksimi olup, bu niteliği itibariyle Borçlar Kanunu'nda ve Türk Ticaret Kanunu'nda düzenlenen ortaklık türlerine hiç benzemediği açıktır. Amacı terekenin taksimi olan bu ortaklıkta taksiminin ne zaman yapılacağına ilişkin kısıtlayıcı bir süre söz konusu olmayıp, mirasçılardan her birinin istediği anda taksim talebinde bulunmasını engelleyen yasal bir hüküm bulunmamaktadır. Taksimi gereken mal ve hak bulunduğu sürece miras şirketinin devam edeceği ve taksimin tümüyle bitirildiği anda kendiliğinden sona ereceği tabiidir. Mirasın taksimine ilişkin Medeni Kanun hükümlerinin yukarıda yapılan açıklamaları sırasında değinildiği üzere, miras şirketi Yasa'dan doğan **“nev'i şahsına münhasır”** bir ortaklık türü olup, ticari faaliyetin ve bu faaliyetin sonucunda sağlanacak gelirin çeşitli şekillerde paylaşımının amaç edinildiği ticaret şirketleri ve adi şirketlerle hiç bir benzerliği bulunmadığı gibi, belirtilen bu şirketlerin aksine, gelirin değil, muayyen servetin paylaşımını amaçlayan bir topluluktur ve söz konusu paylaşım sırasında terekeye dâhil olmayan kıymetlerin, rızai taksimi gerçekleştirmek üzere mirasçılar arasında alınıp verilmesinin bu sonucu etkileyen bir yanı da bulunmamaktadır. Bu itibarla, olayda 193 sayılı Yasa'nın 81. maddesinin öngördüğü anlamda ortaklık hakkının veya hissesinin devrinden değil, ancak, mirasın taksimi çerçevesinde yapılan karşılıklı bir anlaşmadan söz edilebilir. Esasen miras şirketine mirasçılarının bir mülkiyet hakkından değil, mirastan pay isteme hakkından söz edilebileceği cihetle, devredilen hakkın ortaklık hakkı olarak mütalaa edilmesi de mümkün değildir. Kaldı ki gelir üzerinden vergi alınmasını amaçlayan Gelir Vergisi Kanunu'nun sözü edilen maddesiyle, ivazsız intikal eden servetlerin paylaşımının vergilendirilmesinin amaçlandığından bahsetmeye de anılan Yasa'nın lafzı ve amacı itibarıyla olanak bulunmamaktadır.

Ancak, Danıştay'ın aksine, vergi idaresi bu durumu değer artış kazancı olarak kabul edip vergilendirmektedir(5). Danıştay'ın yaptığı değerlendirme ve ulaştığı sonucun doğru olduğu kanaatindeyiz. Fakat yargı kararlarının sadece davanın taraflarını bağladığını da hatırlatmamız gerekir.

Sahibinin ölümüyle kanuni mirasçılara intikal eden ferdi bir işletmenin kayıtlı değerleriyle aynen devir alınmaması ve işletmeye dâhil varlıkların yeniden değerlemeye tabi tutulması (ölüm tarihi itibarıyla yapılan değerlendirme) halinde söz konusu varlıklar yeni değerleriyle mirasçılara intikal edeceğinden, işletmedeki kıymetler yeni değerleriyle maliyeti yükseltip karı azaltacağı için bu durumda **ölen kimse adına değer artış kazancı hesaplanıp vergileme yapılması gerekmektedir**(6). Bunun sonucunda murisin mirası reddetmemiş mirasçıları ölenin vergi borcundan miras hisseleri oranında sorumlu olacaktır.

Adi ortaklık veya ferdi bir işletmenin **faaliyetine devam ederken kısmen veya tamamen satılmasından** veya ticarî işletmeye dâhil amortismanına tâbi iktisadî kıymetlerle birinci fıkrada yazılı hakların elden çıkarılmasından doğan kazançlar **ticarî kazanç** sayılır ve bunlara ticarî kazanç hakkındaki hükümler uygulanır.

III- MİRASÇILARIN İŞLETMEYİ AYNEN DEVİR ALMASI VE İŞLETME FAALİYETİNE DEVAM ETMESİ HALİNDE VERGİLENDİRME

GVK'nın 81. maddesinde **vergilendirilmeyecek yani gelir vergisinden istisna olan değer artış kazançları** sayılmıştır. Bu maddeye göre, aşağıdaki yazılı hallerde gerçekleştirilen **devir işlemlerinde değer artışı kazancı hesaplanmaz ve vergilendirilmez:**

1- Ferdi bir işletmenin sahibinin ölümü halinde, kanunî mirasçılar tarafından işletmenin faaliyetine devam olunması ve mirasçılar tarafından işletmeye dâhil iktisadî kıymetlerin kayıtlı değerleriyle (bilanço esasına göre defter tutuluyorsa bilançonun aktif ve pasifiyle bütün halinde) aynen devir alınması. Bu vergi istisnası ile ferdi bir işletmenin sahibinin ölümü halinde mirasçılarının işletmenin faaliyetini sürdürebilmesi için vergisel bir engel çıkartmamak amaçlanmaktadır(7).

2- Kazancı bilanço esasına göre tespit edilen ferdi bir işletmenin bilançosunun bir sermaye şirketine aktif ve pasifiyle bütün halinde devrolunması, devir alan şirketin bilançosuna aynen geçirilmesi ve devredilen ferdi işletmenin sahip veya sahiplerinin şirketten, devir bilançosuna göre hesaplanan öz sermayesi tutarında ortaklık payı alması (Bu ortaklık payını temsil eden hisse senetlerinin nama yazılı olması şarttır.). Esas olarak, devir tarihine kadar ferdi işletmenin bünyesinde oluşan kazanç, işletmenin sahipleri tarafından ticari kazanç olarak beyan edilecektir(8).

3- Kolektif ve adi komandit şirketlerin bu maddenin (2) numaralı bendinde yazılı şartlar dâhilinde nev'i değiştirerek sermaye şirketi haline dönüşmesi (Kolektif ve adi komandit şirketlerin şekil değiştirerek anonim şirket haline dönüşmesi halinde şekil değiştiren kolektif ve adi komandit şirketlerin ortaklarının anonim şirketteki ortaklık paylarını gösteren hisse senetlerinin nama yazılı olması şarttır.). Bu düzenlemenin amacı, şahıs şirketlerinin sermaye şirketine dönüştürülerek, şirketlerin ekonomik yapılarını güçlendirmek ve kurumsallaşmalarının teşvik edilmesidir(9).

GVK'nın 86. maddesine göre de GVK'nın 81. maddesine uygun olarak yapılan devir ve birleşme nedeniyle vergiden istisna edilen bu değer artış kazançları için yıllık beyanname verilmez, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bu gelirler beyannameye dâhil edilmez.

GVK md. 81/1'e göre değer artış kazancı hesaplanmaması için,

- Kanunî mirasçılar tarafından **işletmenin faaliyetine devam** olunması
- Mirasçılar tarafından işletmeye dâhil iktisadî kıymetlerin kayıtlı değerleriyle (bilanço esasına göre defter tutuluyorsa bilançonun aktif ve pasifiyle bütün halinde) **aynen devir alınması** şartlarının gerçekleşmiş olması gerekmektedir.

Kanuni mirasçılarının tamamı işletme faaliyetini sürdürebileceği gibi bunlardan biri ya da birkaçının sürdürmesi de yeterli olacaktır.

Ferdi işletmenin **kayıtlı değerleriyle aynen devir alınması halinde değer artış kazancı yönünden herhangi bir vergileme yapılmamaktadır**. Ölüm dolayısıyla mirasçılara intikal eden işletmenin devir alınarak işletmenin faaliyetine mirasçılardan bir veya birkaçı tarafından devam edilmesi halinde; sadece faaliyette bulunan mirasçılar için ticari kazanç bakımından mükellefiyet tesisi yapılır.

Vergi Usul Kanunu madde 164'e göre ölüm işi bırakma hükmünde olup, murisin ödev ve sorumlulukları (vergi cezası hariç) mirası reddetmemiş mirasçılara geçmektedir. Bu durumda ölüm tarihi itibarıyla murisin mükellefiyeti düşerek işe devam eden mirasçılarının mükellefiyeti başlamaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nun madde 168/1'de işe başlama bildiriminin işe başlama tarihinden önce yapılacağı hüküm altına alınmış bulunmaktadır. Bu hüküm, ölüm nedeniyle işi bırakma durumunda uygulanamayacağından bildirim süresi ölüm tarihinden itibaren bir ay uzamaktadır. Maliye Bakanlığı, Vergi Usul Kanunu mükerrer madde 257' de yer alan yetkiye dayanarak çıkardığı 2001/1 Sıra Numaralı İç Genelgesi'nde, murisin ölümünden itibaren mirasçılarının aynı işe aralıksız devam etmeleri halinde, **ölüm tarihinin muris için işi bırakma, murisin mirasçıları için ise işe başlama olarak kabul**

edilmesi gerektiğini, işe devam edecek olan mirasçılarının ölüm tarihini takip eden bir ay içinde bildirimde bulunmaları durumunda bildirim zamanında yapıldığının kabul edileceğini ve mirasçılarının mükellefiyetlerinin murisin ölüm tarihinden itibaren tesis edilebileceğini ifade etmektedir. Bu durumdaki **mükellefler ile vergi idaresi arasında uyumsuzluk çıkmaması için dikkat edilmesi gereken nokta**; ölüm tarihi ile mirasçılığın kesinleşmesine kadar olan süre arasında işletmenin faaliyetlerinin durdurulması gerekliliğidir. Aksi halde, ölüm tarihi ile mirasçılardan birinin ya da ortaklık halinde birden fazlasının işe başladığını, yani işletmeyi sürdürdüğünü bildirdiği tarih arasındaki sürede ticari işlemlerin gerçekleştirilmesi halinde, vergi idaresi bu süreci; ölen kişinin mükellefiyeti, miras ortaklığının mükellefiyeti ve işletmeyi sürdürenlerin mükellefiyeti olarak değerlendirecek ve işletmenin miras ortaklığından mirasçılardan biri ya da birkaçına devrini vergilendirecektir(10). Murisin ölüm tarihinden itibaren intikal eden işletmenin birden fazla mirasçı tarafından faaliyeti sürdürüldüğünde, kendiliğinden bir adi ortaklık meydana gelmiş olmaktadır. Murisin ölüm tarihi ile varislerden biri veya bir kaçının mükellefiyet tesis ettirdiği tarih arasındaki dönemde mirasçılarca faaliyette bulunmuş ise, mirasçılarının adi ortaklık halinde faaliyet gösterdiği kabul edilmektedir(11). Adi ortaklık halinde faaliyet göstermekte iken bir kısım mirasçılarının ortaklıktaki hisselerini diğer varislere veya başka şahıslara satmaları halinde, bu satış işleminin fatura ile belgelendirilerek elde edilen kazancın da ticari kazanç olarak vergilendirilmesi gerekmektedir(12).

Murisin ölüm tarihi ile mirasçılardan biri veya birkaçının işletmeyi kendi adlarına işletmeye başladıkları tarih arasında mirasçılarca faaliyette bulunulmamış ise ölüm tarihi itibariyle faaliyetin sona erdiğinin kabul edilmektedir(13).

2001/1 Sıra No.lu İç Genelge'de, murisin mevcut defter ve belgelerinin ölüm tarihini içeren hesap dönemi sonuna kadar işe devam eden mirasçılar tarafından kullanılması Maliye Bakanlığı tarafından uygun görülmüştür. Bu İç Genelge'ye göre, murisin faaliyetine yönelik hesaplarının ölüm tarihi itibariyle kapatılması ve işe devam eden mirasçılarının hesaplarının ise yeniden açılması gerekmektedir. Ayrıca, işe devam eden mirasçılarının söz konusu hesap döneminin son ayı içinde yeni hesap dönemi için kendi adlarına defter tasdik ettirmeleri ve usulüne uygun olarak belgelerini anlaşmalı matbaalara bastırmak veya notere tasdik ettirmek suretiyle kullanılmaları gerekmektedir.

Mirasçılarının ölen mükellef adına işe devam etmeleri durumunda, ölen mükellefe ait ödeme kaydedici cihazın bu kişilerce kullanılması, ancak ödeme kaydedici cihazın hafızası değiştirilmeden mali bilgilerinin tespit edilmesi, cihaz üzerinde mükellefiyete ilişkin bilgilerin düzeltilmesi ve yeni ödeme kaydedici cihaz levhası çıkartılması ile mümkün olacaktır(14).

IV- SONUÇ

Ferdi bir işletmenin sahibinin ölümü halinde, kanunî mirasçılar tarafından işletmenin faaliyetine devam olunması ve mirasçılar tarafından işletmeye dâhil iktisadî kıymetlerin kayıtlı değerleriyle (bilanço esasına göre defter tutuluyorsa bilançonun aktif ve pasifiyle bütün halinde) aynen devir alınması halinde değer artışı kazancı hesaplanmaz ve vergilendirilmez. Bu vergi istisnası ile ferdi bir işletmenin sahibinin ölümü halinde mirasçılarının işletmenin faaliyetini sürdürebilmesi teşvik edilmektedir. Mirasçılar tarafından işletmenin faaliyetine devam edilmez ise faaliyette bulunmayan mirasçılarının kendilerine intikal eden ortaklık hisselerini diğer mirasçılara veya başka kimselere satmak suretiyle elden çıkarmalarından doğan kazancı, Danıştay'ın aksi yönde kararına rağmen, vergi idaresi, değer artış kazancı olarak vergilendirmektedir.

* **Yrd. Doç. Dr., İstanbul Arel Üniv., Uygulamalı Bilimler Yüksekokulu, Vergi Hukuku Öğretim Üyesi**

- (1) Nihal SABAN, **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş 4. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul 2006, s.420-421
- (2) SABAN, age, s. 423
- (3) Doğan ŞENYÜZ - Mehmet YÜCE - Adnan GERÇEK, **Türk Vergi Sistemi Dersleri**, 2. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa 2008, s. 90
- (4) Dn. 4. D.'nin, 06.04.1988 tarih ve E. 1987/4371, K. 1988/1357 sayılı (<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp> Erişim: 31.05.2010); KDV ile ilgili olarak benzer bir karar için Bkz. Dn. 11. D.'nin, 09.11.1995 tarih ve E. 1995/3064, K. 1995/3013 sayılı (<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>, Erişim: 31.05.2010) Kararları; Ayrıca Bkz. Mualla ÖNCEL - Ahmet KUMRULU - Nami ÇAĞAN, **Vergi Hukuku**, 14. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara 2006, s. 314
- (5) Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın, 14.11.2005 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.18.02/32-229 sayılı Özelgesi (<http://www.avdb.gov.tr/y/mukteza/muktezadetay.asp?id=105024>, Erişim: 06.05.2010).
- (6) Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın, 14.11.2005 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.18.02/32-229 sayılı Özelgesi (<http://www.avdb.gov.tr/y/mukteza/muktezadetay.asp?id=105024>, Erişim: 06.05.2010)
- (7) ŞENYÜZ - YÜCE - GERÇEK, age, s.93

-
- (8) ŞENYÜZ - YÜCE - GERÇEK, age, s.94
- (9) Abdurrahman AKDOĞAN, **Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması**, 3. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara 2001, s. 236
- (10) Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı'nın, B.07.1.GİB:4.41.15.02/190-III-8 sayılı Özelgesi
(<http://www.huseyinust.com/attachment.php?aid=1082>, Erişim: 07.07.2010).
- (11) Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın, Ekim 2008 ve B.07.1.G.İ.B.4.06.16.01/08/GVK-37-26 sayılı Özelgesi
(<http://www.avdb.gov.tr/y/mukteza/muktezadeta.asp?id=101195>, Erişim: 07.07.2010).
- (12) İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın, 30.01.2004 tarih ve 1208 sayılı Özelgesi
http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/2004/vergiusul_2004/1208.htm, Erişim: 07.07.2010).
- (13) Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı'nın, B.07.1.GİB:4.41.15.02/190-III-8 sayılı Özelgesi
(<http://www.huseyinust.com/attachment.php?aid=1082>, Erişim: 07.07.2010).
- (14) Gelir İdaresi Başkanlığı, **Gelir Vergisi Mükelleflerinde İşe Başlama, İş Bırakma Mükellefiyette Meydana Gelen Değişiklikler**, Ankara 2007, s.21.

Yazarlar : 'AYŞE YİĞİT ŞAKAR'