

# BİR MÜKELLEF HAKKI OLARAK MİRASIN REDDİ' DISCLAIMER OF INHERITANCE AS A TAXPAYER'S RIGHT

Ahmet EROL\*

Dilek CİNGÖZ\*\*

**Özet:** Miras bırakanın ölümü ile mirasçılara kalan borç ve alacakların kabulü veya miras bırakanın tüm haklarının, alacak ve borçlarının kendiliğinden mirasçıya geçmesi, miras bırakanın borçlarının mal varlığından fazla olması durumunda mirasçılar nezdinde olumlu sonuç doğurmayabilir. Bu gibi durumlarda, mirasçının mirası reddetme hakkı bulunmakta olup, buna “reddi miras”, “mirasın reddi” veya “mirasın kabul edilmemesi” denilmektedir. Bu çalışmada, bir mükellef hakkı olarak mirasın reddi konusu mevcut çalışmalar, anayasa ve ilgili Yargıtay kararları çerçevesinde, temel olarak medeni hukuk ve vergi hukuku odaklı araştırılmıştır. Medeni hukukta mirasın reddi hakkı, mirasçılara, gerçek (hakiki) ret ve hükmi (hükmen) ret olmak üzere iki şekilde tanınmıştır. Vergi hukukuna göre de “reddi miras” mirasçılar açısından aynı zamanda bir mükellef hakkıdır. Hukuki ve ekonomik durumunu daha kötü hale getirebilecek, vergisel yükü getirisinden daha fazla olan bir mirası kabul etmemek, vergi hukuku bakımından vergi yükümlüsüne tanınmış yasal bir hak olup, hemen tüm vergi mükellefi mirasçılar tarafından tercih edilen mantıklı bir seçimdir. Çalışmanın son bölümünde, mirasın reddine ilişkin hükümlerin kanunda yeterince açık olmamasından hareketle, ileride ilgili kanun maddelerinde yapılacak düzenlemelerde dikkate alınmasında yarar olacağı düşünülen öneriler sunulmuştur.

**Anahtar Sözcükler:** Miras Hakkı, Mükellef, Mükellef Hakları, Reddi Miras, Mirasın Reddi, Mirasın Reddedilmesi.

<sup>1</sup> Bu yazıda yer alan görüşler tümüyle yazarına ait olup, hiçbir biçimde yazarların görev yaptığı kurumların, Beykent Üniversitesi İşletme Yönetimi Anabilim Dalı, Özyeğin Üniversitesi Hukuk Fakültesi'nin ve Kadir Has Üniversitesi Hukuk Fakültesi'nin görüşü olarak kullanılamaz ve değerlendirilemez. Yazarlar ile iletişim adresi: ahmeterol@superonline.com , dilekcingz\_2008@hotmail.com

\* Doç. Dr., T.C. Kadir Has Üniversitesi Hukuk Fakültesi, T.C. Özyeğin Üniversitesi Hukuk Fakültesi.

\*\* Beykent Üniversitesi İşletme Yönetimi Anabilim Dalı Yüksek Lisans Öğrencisi.

**Abstract:** It may not always lead to positive results that all the rights, receivables and payables of testator -upon his/her death- automatically pass to heir in case that the liabilities of testator were over his/her own assets. In such cases, heir has the right of refusing the inheritance which is called as “refusal of inheritance” or “disclaimer of inheritance”,. In this study, disclaimer of inheritance as a taxpayer’s right has been analyzed, mainly with the focus on civil law and tax law, in light of the literature, the constitution and the related supreme court desicions, The right of disclaimer of inheritance in civil law has been recognized in two types as “virtual disclaimer” and “judicial disclaimer”. Disclaimer of inheritance is also recognized as a taxpayer’s right in tax law..It is a logical choice preferred by almost all heirs, who are also taxpayer, to refuse an inheritance, which could make the heirs’ legal and economic situation worse, and of which tax burden were more than gainings. In the last chapter, we have offered some recommendations which can be taken into account in future legal arrangements to be made in the related articles of laws, since the provisions with regard to the disclaimer of inheritance is not clear enough in the existing law.

**Keywords:** Right of Inheritance, Taxpayer, Taxpayer’s Rights, Disclaimer of Inheritance, Disclaimer of Heritage, Refusal of Heritage, Refusal of Inheritance

## 1. Giriş

Bu çalışmada, bir mükellef hakkı olarak mirasın reddi konusu medeni hukuk ve vergi hukuku çerçevesinde incelenecektir. Bu bağlamda, çalışmada; mirasbırakanın ölümüyle meydana gelen hukuki süreçlerden; mirasçılarının hak ve sorumluluklarından bahsedilecek; konuyla ilgili kavramlar açıklanacak; kısaca mükellef hakkı kavramı üzerinde durulacak ve mirasın reddinin neden mükellef hakkı olduğu ayrıntılı olarak sorumlulukları ile birlikte irdenecektir.

İsviçre ve Türk hukukunda mirasın kanuni ya da atanmış mirasçılara intikali bakımından benimsenen ilkelerden biri külli halefiyet ilkesidir. Miras hukukunda geçerli olan külli halefiyet ilkesi gereğince, yasal ve atanmış mirasçılar mirasbırakanın ölümü üzerine kendiliğinden mirasçılık sıfatını kazanmakta ve mirasbırakanın borçlarından yalnız tereke ile değil, aynı zamanda kendi malvarlıkları ile de sorumlu olmaktadır. Böylece, özellikle terekenin borçları karşılamaya yetmemesi nedeniyle kişisel malvarlığı değerlerine başvuru mirasçı için ekonomik bakımdan birtakım sakıncalı sonuçlar ortaya çıkabilmektedir. Bu husus göz önünde bulundurularak, mirasçılarını

korumak ve külli halefiyet ilkesinin irade serbestisine getirdiği sınırlamaları geçmişe etkili olarak ortadan kaldırmak için mirasın reddi müessesesi düzenlemiştir. Mirasın reddi, terekeye dahil olan alacak ve borçlarının tamamının reddi demektir. Bir diğer deyişle, mirasçıya mirasçılık sıfatını kabul etmeme olanağı veren bir yoldur. İş ve toplum yaşamımızda birçok insan ölen eşinin, babasının, anasının veya kendisine miras bırakabilecek diğer kişilerin mirasını var olan yüklü miktardaki borçlarından dolayı ve diğer maddi veya manevi nedenlerle reddedebilmektedir.

Çalışmada Türk Medeni Kanunu (TMK) ve Vergi Usul Kanunu (VUK) hükümlerine göre mirasçı veya varislerinin ne gibi görev ve sorumlulukları olduğu üzerinde durulmuş, Danıştay Kararları'ndan yararlanılmıştır. Çalışmanın son bölümünde ise irdelenen konuya ilişkin değerlendirme, çözüm ve öneriler sunulmuştur.

## 2. Medeni Hukuk Yönünden Mirasın Reddi

### 2.1. Reddin Çeşitleri

Medeni hukukta mirasın reddi, gerçek (hakiki) red ve hükmi (hükmen) red olmak üzere iki şekilde de kabul edilmiştir.<sup>2</sup> Gerçek red, mirasçıların bu yönde bir irade beyan etmesinden kaynaklanırken, hükmi red ise kanunun öngördüğü karineden kaynaklanmaktadır.<sup>3</sup>

#### 2.1.1. Gerçek Red

Mirasın; mirasbırakanın ölümüyle birlikte, tüm hak, alacak ve borçları ile kendiliğinden ve bir bütün olarak (kül halinde) mirasçılara geçmesi her zaman mirasçı lehine olan bir durum değildir.<sup>4,5,6,7</sup> Miras-

<sup>2</sup> Y. Burak Aslanpınar, "Mirasın Gerçek Reddi Ve Hükmen (Hükmi) Reddi", *Yaklaşım Dergisi*, (198), 2009. s.272v

<sup>3</sup> İzzet Başara, "Mirasın Reddi", (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Gazi Üniversitesi, 2011, s.1.

<sup>4</sup> Şakir Berki, "Eski ve Yeni Medeni Hukukumuzda miras sistemleri", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 37(1-4), 1980, s.233-234.

<sup>5</sup> Ahmet Erol, Nergiz Elmas, "Mükellef Hakkı Olarak Reddi Miras", *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, Nisan (124), 2014, s.12.

<sup>6</sup> Mustafa Dural, Turgut Öz, *Türk Özel Hukuku Cilt IV: Miras Hukuku*, Filiz Kitabevi, İstanbul. 2013, s.393.

<sup>7</sup> Hüseyin Hatemi, *Miras Hukuku*, Vedat Kitapçılık, İstanbul. 2014, s.494-495.

çının, ölümü anında mirasbırakanın alacak ve borçlarıyla uğraşmak istememesi, mirasbırakanın borçlarının alacaklarından fazla olması ya da mirasçılardan bu mirası birtakım kişisel ya da maddi-manevi nedenlerle kabul etmek istememesi gibi nedenlerle mirasbırakanın ölümüyle birlikte, yasal (kanuni) ya da atanmış mirasçılar mirası reddetme hakkına sahiptir.<sup>8,9</sup> TMK'nın 605. maddesinin 1. fıkrasınca (EMK, m.545) gerçek red; "mirasbırakanın ölümünden sonra mirasçılık sıfatını kazanmış olan mirasçının kendi iradesiyle bu sığata son vermesi"dir.<sup>10,11</sup> Gerçek red nedeninin açıklanması gerekmemekle ve sözlü ya da yazılı yapılabilmesiyle birlikte; mirasın açık olarak kabul edilmemiş olması, reddin kayıtsız ve şartsız olması, red sahibinin fiili ehliyete (medeni haklarını kullanma ehliyetine) sahip olması ya da fiili ehliyete sahip değilse (18 yaşını doldurmamış kişiler ve kısıtlılar gibi) kanuni temsilciyle (veli, vasi, kayyım gibi) bu hakkını kullanması, reddin tek taraflı irade beyanıyla mirasbırakanın son yerleşim yerindeki sulh mahkemesi hakimine ve kanunda belirtilen süreler içinde yapılması gerekmektedir.<sup>12,13,14,15,16,17,18</sup> Reddin, fiili ehliyete tam olarak sahip olan bir kişi tarafından bizzat hukuki işlem yapma yerine, bir başkasına kendi adına ve hesabına hukuki işlemde bulunma yetkisi verilerek de yapılabilmesi mümkündür.<sup>19</sup> Mirasın gerçek reddiyle, mirasçılık sıfatı kaybedilmekte, miras hakkı diğer mirasçılara geçmektedir.<sup>20,21</sup>

<sup>8</sup> Doğan Şenyüz, "Mirasın reddi ve emekli aylığı", *Yaklaşım Dergisi*, 11(131), 2003b. s.29.

<sup>9</sup> TMK., 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu, 2001, s.105.

<sup>10</sup> TMK., a.g.e., 2001, s.105.

<sup>11</sup> İzzet Başara, a.g.e., 2011, s.8.

<sup>12</sup> Şakir Berki, "Türk Medeni Kanununda miras hukukunun esasları (III)", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 33(1-4), 1976, s.127.

<sup>13</sup> Ahmet Erol, Nergiz Elmas, a.g.e., 2014, s.19.

<sup>14</sup> Seher Serap Dinçer, "Mirastan Feragat Sözleşmesi ve Hukuki Sonuçları", (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Galatasaray Üniversitesi. 2009, s.25.

<sup>15</sup> İzzet Başara, a.g.e., 2011, s.69.

<sup>16</sup> Y.Burak Aslanpınar, a.g.e., 2009. s.272-275.

<sup>17</sup> Doğan Şenyüz, "Mirasçılık Hakkı, Mirasın Reddi, Verasetin İlamı Alınması ve Varislerin Sahip Olabileceği Haklar", *Yaklaşım Dergisi*, 11(127), 2003a, s.22.

<sup>18</sup> Ali Deniz Tanrıverdi, "Türk Medeni Hukukunda Mirasçılıktan Çıkarma", (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Selçuk Üniversitesi. 2008, s.13.

<sup>19</sup> Zarife Şenocak, "Yargıtayın Verdiği Bir Karar Dolayısıyla", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 45(1-4), 1996, s.450.

<sup>20</sup> Şakir Berki, "Türk Medeni Hukukunda Halefiyet Suretiyle Mirasçılık", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 27(3-4), 1970, s.151.

<sup>21</sup> Memduh Aslan, "Mirasçılardan Vergi Borçlarından Sorumluluğu", *Marmara*

### 2.1.2. Hükmi Red

“Hükmen red”, “karinesel red” olarak da adlandırılan “hükmi red”, terekenin borca batık olması nedeniyle mirasçı tarafından reddedilmiş olması durumudur. Böylece mirasçılar, mirasbırakanın aktif malvarlığını oldukça aşan borçlarından kurtulmuş olurlar. Ancak hükmi redde, mirasçıların terekenin borca batıklığının açıkça belli olduğunu ya da resmen tespit edilmiş olmasını ispatlaması gerekmektedir. Hükmi red, mirasbırakanın alacaklılarının mirasçılara karşı açacakları dava ve takiplere karşı da mirasçıları korunması bakımından önem arz etmektedir.<sup>22</sup>

EMK'nın 545. maddesinin 2. cümlesince “Mütevveffanın vefatı anında terekenin borca müstağrak olduğu şayi veya sabit olursa, miras reddolunmuş olur.” hükmü çerçevesince; mirasbırakanın ölümü anında terekenin borca batık olduğu sabit olursa miras hükmi olarak (hükmen, kendiliğinden) reddedilmiş olmaktadır.<sup>23, 24, 25</sup>

Hükmi redde, terekenin borca batık olduğunun tespitine dair davada alacaklıların hısım gösterilmesi; terekenin borca batık olduğunun saptanabilmesi açısından mirasbırakanın taşınmaz ve taşınır malları, üçüncü şahıslardaki alacakları, varsa bankadaki para ve tahvillerini araştırılıp miktar ve değerleriyle beraber tüm tereke varlıklarının hesaplanması, tereke varlıklarından ölenin tüm borçlarının çıkarılması gerekmektedir. Bu davanın açılmasında herhangi bir süre söz konusu değildir.<sup>26</sup>

Yargıtay 2. Hukuk Dairesi'nin 18.04.2002 tarih ve 2002/4454 E. 2002/5478 K. Sayılı kararında; Mersin İcra Tetkik Hakimliği'nin dosyasında mirasçı sıfatıyla dava açan mirasçının, mirasbırakana ait SSK tarafından gönderilen Haziran 1998 maaşını alması, dolayısıyla TMK'nın 610. maddesi çerçevesinde terekenin olağan yönetimi niteli-

*Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi Vergi Hukuku Özel Sayısı*, 17(3-4), 2011, s.136

<sup>22</sup> Orçun Horozoğlu, “Mirasın Hükmen Reddi ve Sonuçları”, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi. 2010, s.iii, 8.

<sup>23</sup> Orçun Horozoğlu, a.g.e., 2010, s.9.

<sup>24</sup> Doğan Şenyüz, a.g.e., 2003a, s.22.

<sup>25</sup> İlhan Helvacı, Eski Medeni Kanunumuzla Karşılaştırmalı Olarak Türk Medeni Kanununa Göre Mirasın Reddi, Filiz Kitabevi, İstanbul. 2002, s.189.

<sup>26</sup> Memduh Aslan, a.g.e., 2011, s.137.

ğinde olmayan ya da mirasbırakanın işlerinin yürütülmesi için gerekli olanların dışında işler yapmış olması nedeniyle mirası reddedemeyeceğine karar verilmiş; ancak yasal düzenleme süresi içinde yapılacak olan red beyanı ile sınırlı tutulduğundan, borca batık olan terekeye ilişkin hükmi red kararı verilebilmesine engel olmadığı bildirilmiştir.<sup>27</sup> Yargıtay 2. Hukuk Dairesi'nin terekenin borca batık olduğunun tesciline ilişkin isteğe ilişkin 11.12.1984 tarih ve 10040/19249 Sayılı kararında da; TMK'nın 605. maddesi (EMK, m.545), TMK'nın 610. maddesinin 2. fıkrası (EMK, m.550/c.2) çerçevesinde aleyhlerine açılan 1980/20 esas sayılı tazminat davasında davacı mirasçılar, davacıya bir miktar para ödeyerek davadan vazgeçmesini sağlamış, davacı ile sulh olmuşlardır. Dolayısıyla davacılar, terekeye sahip çıkma durumuna düştükleri için mirası reddetme ve/veya terekenin borca batık olduğunu ileri sürme haklarını kaybetmişler, sonuç olarak davanın reddinin gerektiği, mirasın hükmi reddi kararının verilmesinin usul ve kanuna aykırı olduğu sonucuna varılmıştır.<sup>28</sup>

## 2.2. Mirasın Reddinin Sonuçları

Mirasın reddi, mirasçılık sıfatını kazanmak istemeyen ve/veya mirasçılığı kendisi için tehlikeli gören mirasçılara tanınmış bir hak olup, mirasın reddi sonucunda mirasın açıldığı an itibariyle mirasçılık sıfatının kaybedilmesi anlamına gelir.<sup>29</sup> Yasal mirasçılar, atanmış mirasçılar, vasiyet alacaklıları ve devlet tarafından mirasın reddinin sonuçları aşağıdaki bölümlerde işlenmiştir.

### 2.2.1. Yasal Mirasçıların Mirası Reddetmesi

Yasal (kanuni) mirasçılar, "mirasbırakanın ölümüyle beraber, miras hakkına sahip olan kan hısımları, mirasbırakanın eşi, evlatlığı ve devlet" olarak tanımlanmaktadır.<sup>30</sup> TMK'nın 611. maddesine göre; yasal mirasçılardan birinin mirası reddetmesi halinde payı, miras açıldığında o kişi sağ değilmiş gibi kabul edilerek, mirasbırakanın ölüme bağlı tasarruflarıyla ilgili başka arzusu olmaması halinde en yakın

<sup>27</sup> Memduh Aslan, a.g.e., 2011, s.138.

<sup>28</sup> Doğan Şenyüz, a.g.e., 2003a. s.22.

<sup>29</sup> Memduh Aslan, a.g.e., 2011, s.136.

<sup>30</sup> Doğan Şenyüz, a.g.e., 2003a, s.22.

diğer mirasçılarına geçer.<sup>31</sup> TMK'nın 612. maddesine göre; en yakın yasal mirasçılardan tamamının mirası reddetmesi halinde miras, sulh mahkemesi tarafından iflas hükümlerine göre tasfiye edilerek, tasfiye sonunda arta kalan değerler, mirası reddetmemişler gibi hak sahiplerine verilir.<sup>32</sup> TMK'nın 614. maddesine göre mirasçılardan mirası reddederken kendilerinden sonra gelecek mirasçılardan mirası kabul edip etmeyeceklerini mahkeme yoluyla öğrenme hakları da mevcuttur. Bu durumda, sulh hakimi tarafından bu mirasçılara bildirim yapılmasını müteakip bir ay içerisinde mirası kabul etmemeleri halinde bu mirasçılar için reddi miras kararı verilir ve miras iflas hükümlerine göre tasfiye edilerek tasfiye sonunda kalan değerler önce gelen mirasçılara (en yakın diğer yasal mirasçılara) verilir.<sup>33</sup>

### 2.2.2. Atanmış Mirasçılardan Mirası Reddetmesi

Atanmış (mansup) mirasçılar "ölüme bağlı bir tasarrufla, mirasbırakanın kendi tasarrufuyla mirasın tamamı ya da belirli bir kısmını atadığı mirasçılar" olarak tanımlanmaktadır.<sup>34, 35</sup> TMK'nın 605. maddesine (EMK, m.545) göre yasal mirasçılar gibi atanmış mirasçılar da mirası reddetme hakkına sahiptir. TMK'nın 519. maddesine göre; yasal mirasçılar gibi atanmış mirasçılar da, mirası reddetmiş dahi olsalar, lehlerine yapılmış bir tasarrufun yerine getirilmesini isteyebilir. TMK'nın 611. maddesi gereğince; "Mirası reddeden atanmış mirasçının payı, mirasbırakanın ölüme bağlı tasarrufundan arzusunun başka türlü olduğu anlaşılmadıkça, mirasbırakanın en yakın yasal mirasçılara kalır."<sup>36</sup>

<sup>31</sup> Hüseyin Hatemi, a.g.e., 2014, s.138.

<sup>32</sup> Yrg. 2. Hukuk Dairesi tarafından verilen 20.12.2010 tarih ve E.No:2010/15137, K.No:20977 sayılı karar da bu yönde olup; "Bu yasal düzenleme uyarınca, mirasın birinci derecedeki mirasçılardan tamamı tarafından reddi halinde miras ikinci derecedeki mirasçılara geçmez. Tereke tasfiye olunur, borçlar ödendikten sonra geriye kalan kısım varsa red vaki olmamış gibi birinci derece mirasçılara verilir." denilmek suretiyle TMK'nın 612. maddesi çerçevesinde hüküm verilmiştir (İVDB. 6183 Sayılı Kanun ile İlgili Olarak Uygulama Birliğinin Sağlanması Amacıyla Daha Önce Yapılan Tamimlerin Güncellenmesi ve Birleştirilmesi. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Tahsilat Grup Müdürlüğü, İstanbul. 2013, s.2).

<sup>33</sup> TMK, a.g.e., 2001, s.107.

<sup>34</sup> Doğan Şenyüz, a.g.e., 2003a, s.22.

<sup>35</sup> Ahmet Erol, Nergiz Elmas, a.g.e., 2014, s.16.

<sup>36</sup> TMK, a.g.e., 2001, s.106.



### 2.2.3. Vasiyet Alacaklılarının Mirası Reddetmesi

TMK'nın 603. maddesine göre; "Mirasbırakanın alacaklılarının hakları, vasiyet alacaklılarının haklarından, vasiyet alacaklılarının hakları da mirasçılarının alacaklılarının haklarından önce gelir. Mirası kayıtsız şartsız kabul eden mirasçılarının alacaklıları ile mirasbırakanın alacaklıları aynı haklara sahiptirler."<sup>37</sup> TMK'nın 616. maddesine göre ise "Vasiyet alacaklısının vasiyeti reddetmesi halinde, mirasbırakanın arzusunun başka türlü olduğu tasarruftan anlaşılmadıkça, bu reddetme vasiyet yükümlüsü yararlanır."<sup>38</sup> TMK'nın 633. maddesine göre vasiyet alacaklıları da; mirasbırakanın alacaklarını elde edemeyeceklerinden inandırıcı nedenlerle kuşku duyarlarsa, istedikleri halde alacaklarını ödenmezse ya da kendilerine güvence verilmezse, mirasbırakanın ölümünden veya vasiyetnamenin<sup>39</sup> açılmasından itibaren üç ay içinde, terekenin resmi tasfiyesini isteme hakkına sahip oldukları gibi, haklarının korunması için gerekli önlemlerin alınmasını da isteyebilirler.<sup>40</sup> Dolayısıyla bu maddeyle vasiyet alacaklılarının hakları, mirasçının işlem ya da eylemsizliklerine karşı korunmuştur.<sup>41</sup> Ancak, vasiyet alacaklısı mirasçı sıfatına sahip olmadığı için, bir diğer deyişle mirasbırakanın borçlarından kişisel malları ile sorumlu olmadığı için, vasiyet alacaklısının vasiyeti reddetmesini teknik anlamda reddi miras olarak adlandırmamak gerekir.<sup>42</sup>

### 2.2.4. Devletin Mirası Reddetmesi

TMK'nın 605. maddesinin 1. fıkrasında yer alan "Yasal ve atanmış mirasçılar mirası reddedebilirler" hükmü çerçevesince, yasal bir mirasçı olan devletin de diğer yasal mirasçılar gibi mirası reddetme hakkının olması gerektiği ya da devletin mirası reddetmesine bir engel olmadığı sonucu çıkarılabilir. Bu doğrultuda devletin mirası reddetme

<sup>37</sup> TMK, a.g.e., 2001, s.105.

<sup>38</sup> TMK, a.g.e., 2001, s.107.

<sup>39</sup> Vasiyetname: Vasiyet tasarruflarını içeren ve yasada gösterilen şekle uyularak yapılan ve vasiyetçi tarafından ölüncüye kadar dönülebilen yazılı irade beyanıdır. Vasiyetnameler; el yazısı vasiyetname, resmi vasiyetname ve sözlü vasiyetname olarak çeşitli şekillerde yapılabilir (Doğan Şenyüz. a.g.e., 2003a. s.21).

<sup>40</sup> TMK, a.g.e., 2001, s.110.

<sup>41</sup> Hüseyin Hatemi, a.g.e., 2014, s.141.

<sup>42</sup> Cehdi Cihan Sezen, "Türk Miras Hukukunda Mirastan Çıkarma" (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Marmara Üniversitesi. 2008, s.25.



hakkı, en yakın yasal mirasçılardan mirası reddetme hakkına ilişkin TMK'nın 612. maddesindeki hükümler çerçevesince değerlendirilecek, İİK'nın 180. maddesi gereğince terekenin Sulh Mahkemesi tarafından iflas hükümlerine göre tasfiye edilmesiyle geriye bir şey kalırsa devlete ait olacaktır. Bu durumda devlet, zorunlu yasal mirasçı olduğu için, tasfiyenin kapanması sonrasında geriye kalan net aktifi reddetme hakkına sahip olamayacaktır.<sup>43</sup>

### 3. Vergi Hukuku Yönünden Mükellef Hakkı ve Mirasın Reddi

#### 3.1. Mükellef Hakları Kavramı ve Gelişimi

Mükellef haklarının temelini, vergi idaresinin vergilendirmeye ilişkin tüm eylem ve işlemlerine, mükellefin perspektifinden bakılabilmesi anlayışı oluşturmaktadır.<sup>44, 45</sup> 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 8. maddesine göre mükellef; "vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu tereddüt eden, yani üzerine vergi borcu düşen gerçek veya tüzel kişi"dir.<sup>46, 47, 48</sup> Dolayısıyla vergi hukukuna göre "mükellef" kavramının, mükellefiyetin niteliği itibariyle bir görevden ibaret olmasının da etkisiyle- daha çok "borç" ya da "yükümlülük" le eşdeğer tutulduğu görülmektedir.<sup>49</sup>

Mükellef hakları kavramına ilişkin genel kabul görmüş bir tanım olmamakla beraber, literatürdeki tanımlardan hareketle mükellef haklarının "mükellef"e ya da "vergi kanunuyla ilişkili olan kişi"ye ait haklar olduğunu söylemek mümkündür.<sup>50</sup> Bu çerçevede mükellef

<sup>43</sup> İlhan Helvacı, a.g.e., 2002, s.47-48.

<sup>44</sup> Mualla Buket Soygüt, "Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Mahkemesi kararlarında Mükellefin Suç ve Cezalara İlişkin Hakları", *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 5(10), 2006, s.254.

<sup>45</sup> Güneş Çetin. "Mükellef Hakları ve Vergiye Gönüllü Uyum", (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Celal Bayar Üniversitesi. 2010, s.14.

<sup>46</sup> 213 Sayılı Kanun 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu. 1961, s.3477.

<sup>47</sup> Ayşe Yiğit Şakar, "İş Güvencesi (İşe Başlatmama) Tazminatından Gelir Vergisi Kesintisi Yapılması Durumunda İşverenin Düzeltme Talep Etme Hakkı", *Maliye Dergisi*, Temmuz-Aralık (161), 2011, s.136.

<sup>48</sup> Haluk Egeli, Mehmet Dağ, "Türk Vergi Hukuku Açısından Mükellef Haklarının Değerlendirilmesi", *Maliye Dergisi*, Temmuz-Aralık (163), 2012, s.131.

<sup>49</sup> Abdülkerim Yıldırım, *Türk Hukukunda Ölümüne Bağlı Tasarruflarda Şart ve Mükellefiyetler*, Turhan Kitabevi, Ankara, 2004, s.40.

<sup>50</sup> Güneş Çetin, Ramazan Gökbunar. "Mükellef haklarına Vergi Dairesi Çalışanlarının Bakışı", *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 17(1), 2010, s.25.

hakları; “vergi kanunlarının gerektirdiği ya da mükellefe tanımış olduğu kazanımlar”,<sup>51</sup> “vergilendirme sürecinde devletle vergi mükellefi arasındaki hukuki ilişki çerçevesince vergi mükellefine tanınan temel haklar”,<sup>52, 53</sup> “vergi mükellefine, birtakım olumlu veya olumsuz taleplerde bulunabilme yetkisini veren ve ihlali halinde hukuki korunma sağlayan haklar”,<sup>54, 55, 56, 57</sup> ya da “anayasa, yasa ve sözleşme, gibi diğer asli ve tali kaynaklar vasıtasıyla hukukun mükellefe tanıdığı, bu doğrultuda, devletin vergilendirme yetkisi çerçevesince vergi hukuku kurallarını oluşturması ya da uygulaması esnasında, mükellefin devletten bir şeyi yapmasını ya da yapmamasını talep edebileceği yetkiler”<sup>58</sup> olarak tanımlanabilir.

Her çağda kamu hizmetlerinin yerine getirilmesinde gerekli olan finansman ihtiyacı öncelikle vergiler aracılığıyla halktan, yani mükelleflerden elde edilmiştir. Bu nedenle verginin tarihi ve de vergiyi ödeyen bireylerin, yani mükelleflerin tarihi, “devlet” kavramının ortaya çıktığı İ.Ö. 3000’li yıllara kadar uzanmaktadır.<sup>59</sup> Dolayısıyla mükellef haklarının gelişimi, devletleşme ve sonrasındaki gelişmelerin tetiklediği üç önemli tarihsel süreçle koşut gitmektedir. Bunlar; *anayasacılık hareketleri*, *demokrasi tarihi* ve *vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması*dır. Bu süreçlerin gerektirdiği mükellef hakları gelişiminin başlıca iki ana nedeni; bir iktidara tabi olan bireylere kamusal ihtiyaçların karşılanması için bazı kamusal yükümlülüklerin yüklenmesi gerekliliği ve siyasi iktidarların da kamusal gelirleri toplama sürecinde bireylere karşı sorumlulukları çerçevesinde bazı kurallara uyma zorunluluklarıdır.<sup>60</sup>

<sup>51</sup> Güneş Çetin, a.g.e., 2010, s.14.

<sup>52</sup> Doğan Gökbel, “Mükellef Hakları”, (Yayınlanmamış Doktora Tezi, Anadolu Üniversitesi), 2000, s.9.

<sup>53</sup> Selami Er, “Mükellef hakları ve kamuda faiz uygulamaları” *Sayıştay Dergisi*, (81), 2011, s.6.

<sup>54</sup> Fethi Heper, Recai Dönmez, Vergi Hukuku, (4.Baskı), TC. Anadolu Üniversitesi Yayın No: 1536, Açıköğretim Fakültesi Yayın No: 817. 123-127, Eskişehir 2006, s.126.

<sup>55</sup> Alper İnan, a.g.e., 2008, s.69.

<sup>56</sup> Selami Er, a.g.e., 2011, s.6.

<sup>57</sup> Haluk Egeli, Mehmet Dağ, a.g.e., 2012, s.132.

<sup>58</sup> Recep Yücedoğru, “Mükellef Hakları”, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Marmara Üniversitesi. 2007, s.14.

<sup>59</sup> Recep Yücedoğru, a.g.e., 2007, s.15.

<sup>60</sup> Alper İnan, a.g.e., 2008, s.25.

Mükellef haklarının gelişiminin paralel seyrettiği vergilendirmenin gelişimi de insan haklarının gelişimine bağlı bir yapı arz etmiştir. Dolayısıyla mükellef haklarının gelişiminde insan haklarının gelişimi de önemli rol oynamıştır.<sup>61</sup> İnsan haklarına ilişkin belgelerde kişilerin hak ve özgürlüklerinin korunmasına ve vergilendirmeye yönelik kurallar da bulunmaktadır.<sup>62</sup> Bu çerçevede 1215 yılında İngiltere’de ilan edilen Magna Carta Libertatum, yani Büyük Özgürlükler Fermanı mükellef hakları ve hukuku ile çağdaş hukukun başlangıcı sayılmaktadır.<sup>63, 64</sup> Magna Carta Libertatum; mükellef haklarının gelişiminde, literatürde yaygın olarak bildirilen ilk yazılı belgedir. İngiltere’nin 13. yüzyıl başlarında Fransa’yla yaptığı savaşlar İngiltere Kralı’nın halktan ve baronlardan sık sık vergi almasına yol açmış; İngiltere’nin savaşı kaybetmesiyle de din adamları ve baronlar yararına birtakım ödünler vermek zorunda kalmıştır. Böylece 1215 yılında kralın mutlak iktidarını sınırlandıran ve aynı zamanda ilk yazılı anayasal belge olan “Büyük Özgürlükler Fermanı” (Magna Carta Libertatum) imzalanmış; kral “ülkede her türlü cizye ve salmanın ancak Genel Meclisler (Common Councils) tarafından konulabileceğini” kabul etmek zorunda kalmıştır.<sup>65</sup> Anglo-sakson coğrafyasındaki insanların canlarını ve kanlarını vererek elde ettikleri bu haklarla;<sup>66, 67</sup> kilisenin özgürlüğünün garanti altına alınması, kişi güvenliğinin ve özgürlüğünün sağlanması, vergilendirme ve mülkiyetinin sınırlandırılmasının yanı sıra kralın vergilendirme yetkileri sınırlandırılmış,<sup>68</sup> halkın temsilcilerinden oluşan parlamentonun gücü artırılmış ve vergilendirme yetkisi parlamentoya geçmiştir.<sup>69</sup> 1215 yılında ilan edilen, vergi mükelleflerinin hak ve hukukunun da başlangıcı olarak kabul edilen Magna Carta Libertatum sonrasında İngiltere’deki mükellef hakları hususunda gerçekleşen diğer önemli gelişmeler ise Haklar Dilekçesi (Petition of Rights, 1625-1629) ve Haklar Demeci (Bill of Rights, 1689) olarak gösterilebilir.<sup>70, 71</sup>

<sup>61</sup> Selami Er, a.g.e., 2011, s.7.

<sup>62</sup> Güneş Çetin, Ramazan Gökbunar, a.g.e., 2010, s.24.

<sup>63</sup> Güneş Çetin, Ramazan Gökbunar, a.g.e., 2010, s.24.

<sup>64</sup> Ahmet Erol, a.g.e., 2011, s.19.

<sup>65</sup> Alper İnan, a.g.e., 2008, s.26-27.

<sup>66</sup> Ahmet Erol, a.g.e., 2011, s.19.

<sup>67</sup> Ahmet Erol, Vergi İncelemesi & Mükellef Hakları, (İSMMM Yayınları, 133), Tor Ofset, İstanbul, 2010, s.5.

<sup>68</sup> Güneş Çetin, a.g.e., 2010, s.16.

<sup>69</sup> Alper İnan, a.g.e., 2008, s.28.

<sup>70</sup> Güneş Çetin, a.g.e., 2010, s.16.

<sup>71</sup> Alper İnan, a.g.e., 2008, s.28-29.

Vergi hukuku çerçevesinde ele aldığımızda, mükellef haklarının açıklanması ve duyurulması konusunda ilk girişim İngiliz Vergi İdaresi tarafından Temmuz 1986'da yayımlanan "Mükellef Hakları İmtiyazı" olarak kabul edilebilir.<sup>72</sup> Ancak aynı yıllarda 1985 yılında Kanada'da yayımlanan Declaration of Taxpayer's Rights (Mükellef Hakları Bildirisi), 1986'da Yeni Zelanda'da yayımlanan Statement of Principles (İlkeler Bildirisi), 1987'de Fransa yayımlanan Taxpayer Charter (Mükellef Hakları Şartı), 1988'de ABD'de yayımlanan Taxpayer Bill of Rights (Mükellef Hakları Yasası) gibi yasal düzenlemeler de, mükellef haklarının gelişimi açısından öncü kabul edilmektedir.<sup>73,74</sup> 1991 yılının Ağustos ayında İngiltere'de yayımlanan ve çağdaş anlamda ilk bildirgelerden biri olarak kabul edilen "Vatandaşlık Bildirgesi"yle birlikte "Mükellef Hakları Bildirgesi" gözden geçirilmiş, "Mükellef Hakları İmtiyazı"nın temel amacı olan "mükelleflere adil ve etkin hizmet sunulmasını sağlamak" amacı aynen korunmuş, ancak daha kolay anlaşılabilmesine yönelik olarak daha özet ve daha açık hale getirilmiştir.<sup>75,76,77</sup> 1991 yılında ilan edilen bildirge devlet tarafından hazırlanmışken, sonraki mükellef hakları bildirgeleri sistemli şekilde devlet dışındaki birimlere danışılarak hazırlanmıştır.<sup>78</sup> Bu bildirgedeki "Vergi Mükellefleri İçin İmtiyaz" kısmı, 2003 Temmuz'unda yenilenerek 2004 Temmuz'unda yeniden gözden geçirilmiş, mükelleflere yönelik bir "hizmet taahhüt beyanı" niteliğini taşıyan bir broşür halinde basılmıştır.<sup>79,80,81</sup> Böylece, "Vergi Mükellefleri İçin İmtiyaz", İngiliz Gelir İdaresi'nin mükellef hizmetlerine olan genel yaklaşımının bir ifadesi haline gelmiştir.<sup>82</sup>

### 3.2. Mükellef Haklarının Sınıflandırılması

Literatürdeki yaygın görüşe göre, mükellef hakları; genel haklar (temel haklar) ve özel haklar olmak üzere iki grupta toplanmaktadır.

<sup>72</sup> Recep Yücedoğru, a.g.e., 2007, s.17.

<sup>73</sup> Fethi Heper, Recai Dönmez, (Eds.), a.g.e., 2006, s.124.

<sup>74</sup> Recep Yücedoğru, a.g.e., 2007, s.54.

<sup>75</sup> Güneş Çetin, a.g.e., 2010, s.17.

<sup>76</sup> Recep Yücedoğru, a.g.e., 2007, s.17.

<sup>77</sup> Alper İnan, a.g.e., 2008, s.53.

<sup>78</sup> Güneş Çetin, a.g.e., 2010, s.17.

<sup>79</sup> Recep Yücedoğru, a.g.e., 2007, s.17.

<sup>80</sup> Alper İnan, a.g.e., 2008, s.53.

<sup>81</sup> Güneş Çetin, Ramazan Gökbunar, a.g.e., 2010, s.27.

<sup>82</sup> Alper İnan, a.g.e., 2008, s.53.

Genel haklar; vergi kanunların uygunluğuna, temel işleyişi ve geçerliliğine ilişkin mükelleflerin görmek istedikleri doğruluk ve etkinliği içermekte olup, bu haklar vergi idaresiyle mükellef arasındaki ilişkilerde ortaya çıkmaktadır. 1990 yılında OECD tarafından hazırlanan "Taxpayers' Rights and Obligations - A Survey of the Legal Situation in OECD Countries" adlı raporla, mükellef hakları bildirgesinde yer alan temel mükellef hakları ve yükümlülükleri konusundan bir belirleme yapılmış; ve mükelleflerin temel hakları "Bilgi edinme, yardım ve bildirme hakkı", "İtiraz edebilme hakkı", "Doğru miktardan fazla vergi ödememe hakkı", "Kesinlik hakkı", "Mahremiyet hakkı", "Gizlilik hakkı" olmak üzere altı grupta sınıflandırılmıştır.<sup>83, 84, 85</sup> Özel haklar ise; vergi kanunlarındaki özel durumlara, işlemlere ve uygulamalara ilişkin olup vergi kanunlarının uygulanmasında esas alınacak usul süreci odaklıdır.<sup>86, 87</sup> Vergi mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması sürecinde karşılaştıkları özel durumlar ve işlemler sırasında kanunların kendilerine tanıdığı özel haklar; "verginin tarh ve tahsili sırasında haklar", "vergi ihtilaflarının çözümü sırasında haklar" ve "vergi denetimi sırasında haklar" olarak üç grupta incelenebilir.<sup>88, 89, 90, 91, 92</sup>

### 3.3. Mirasın Reddi ve Mükellef Hakkı İlişkisi

Ölümüyle mirasbırakanın tüm haklarının, alacak ve borçlarının kendiliğinden mirasçıya geçmesi<sup>93</sup>, her zaman olumlu sonuç doğurmayabilir<sup>94</sup>. Örneğin; mirasbırakanın borçları mal varlığından fazla olabilir.<sup>95, 96</sup> Bu gibi durumlarda, mirasçının mirası reddetme hakkı

<sup>83</sup> OECD, Taxpayers' Rights and Obligations - Practice Note, OECD Committee of Fiscal Affairs Forum on Tax Administration, Paris, 2003, s.3.

<sup>84</sup> Güneş Çetin, a.g.e., 2010, s.32.

<sup>85</sup> Haluk Egeli, Mehmet Dağ, a.g.e., 2012, s.132.

<sup>86</sup> Adnan Gerçek, "Vergilemede Mükellef Hakları ve Türkiye'deki Durumun İncelenmesi", *Vergi Dünnyası*, Şubat(209), 2006, s.126,132,140,143.

<sup>87</sup> Haluk Egeli, Mehmet Dağ, a.g.e., 2012, s.133.

<sup>88</sup> Adnan Gerçek, a.g.e., 2006, s.132.

<sup>89</sup> Neslihan Koşar, a.g.e., 2007, s.37.

<sup>90</sup> Recep Yücedoğru, a.g.e., 2007, s.128.

<sup>91</sup> Alper İnan, a.g.e., 2008, s.146.

<sup>92</sup> Haluk Egeli, Mehmet Dağ, a.g.e., 2012, s.139-140.

<sup>93</sup> Doğan Şenyüz, a.g.e., 2003b, s.28.

<sup>94</sup> Ahmet Erol, Nergiz Elmas, a.g.e., 2014, s.12.

<sup>95</sup> Memduh Aslan, a.g.e., 2011, s.134.

<sup>96</sup> Ahmet Erol, Nergiz Elmas, a.g.e., 2014, s.12.

bulunmakta olup, buna “reddi miras”, “mirasın reddi” veya “mirasın kabul edilmemesi” denilmektedir. Vergi hukukuna göre “reddi miras” mirasçılar açısından aynı zamanda bir mükellef hakkıdır. Hukuki ve ekonomik durumunu daha kötü hale getirebilecek, vergisel yükü getirisinden daha fazla olan bir mirası kabul etmemek, vergi hukuku bakımından vergi yükümlüsüne tanınmış yasal bir hak olup,<sup>97</sup> hemen hemen tüm vergi mükellefi mirasçılar tarafından tercih edilen mantıklı bir seçimdir.<sup>98</sup> Vergi idaresiyle irtibata geçerek mirasbırakanın vergi borçlarının öğrenilmesi, bu tutarın miras ile karşılaştırılarak mirasçılar tarafından vergisel yükü fazla olabilecek bir mirasın kabul ya da reddine karar verilmesi bir mükellef hakkıdır.<sup>99</sup>

### 3.4. Miras, Ölüm, Veraset ve Vergi Hukuku İlişkisi

#### 3.4.1. Miras

Miras konusu, VUK'un 12.<sup>100</sup> 16.<sup>101</sup> ve 164.<sup>102</sup> maddelerinde hükme bağlanmıştır. Bu maddelerdeki hükümlere göre; ölüm halinde mükelleflerin sağlığında yerine getirmesi gereken tüm vergisel ödevleri, mirası reddetmemiş yasal (kanuni) ve atanmış (mansup) mirasçılarında geçmekte olup, mirasçılardan her biri ölünün vergi borçlarından miras hisseleri nispetinde sorumlu olmaktadır<sup>103, 104, 105</sup>. Mirasbırakanın iş bırakma hükmünde kabul edilen ölümüyle,<sup>106, 107</sup> mirasını reddetmemiş olan mirasçılara geçen ödevler (ölüm halinin vergi dairesine bildirilmesi ve vergi beyannamesi verilmesi) için tanınan süre vergi kanunlarında hüküm bulunmayan hallerde üç ay daha uzatılır.<sup>108, 109, 110</sup>

<sup>97</sup> Ahmet Erol, Nergiz Elmas, a.g.e., 2014, s.12.

<sup>98</sup> Ahmet Erol, Nergiz Elmas, a.g.e., 2014, s.20.

<sup>99</sup> Ahmet Erol, Nergiz Elmas, a.g.e., 2014, s.14.

<sup>100</sup> 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 1961, s.3478.

<sup>101</sup> 213 Sayılı Kanun, a.g.e., 1961, s.3479.

<sup>102</sup> 213 Sayılı Kanun, a.g.e., 1961, s.3512.

<sup>103</sup> Ahmet Erol, Nergiz Elmas, a.g.e., 2014, s.18.

<sup>104</sup> Ayşe Gınalı, “Mükellefin Ölümü Halinde Mirasçılarının Sorumluluğu”, *Mali Çözüm Dergisi*, Ocak-Şubat, 2011, s.237.

<sup>105</sup> Mehmet Korkusuz, “Ölüm Olayının Vergi Hukuku Açısından Sonuçları”, *Mali Çözüm Dergisi*, (24), 1993, s.23.

<sup>106</sup> Ayşe Gınalı, a.g.e., 2011, s.234.

<sup>107</sup> Mehmet Korkusuz, a.g.e., 1993, s.24.

<sup>108</sup> Ahmet Erol, Nergiz Elmas, a.g.e., 2014, s.18.

<sup>109</sup> Ayşe Gınalı, a.g.e., 2011, s.232.

<sup>110</sup> Mehmet Korkusuz, a.g.e., 1993, s.24.

Mirasçılardan her hangi birinin mirasbırakanın ölümünü bildirmesi, diğer mirasçılarını bu ödevden kurtarır.<sup>111, 112</sup> Mirası reddetmiş olan mirasçılarla, lehine muayyen bir mal vasiyeti yapılan kişiler, cüz'i halef durumunda olduklarından mirasbırakanın vergi borçlarından sorumlu tutulmazlar.<sup>113, 114</sup>

### 3.4.2. Ölüm

Hukuki anlamda ölüm; “kişiliğe son veren bir olay” olarak belirtilmektedir.<sup>115</sup> Hukuk düzeninde ölümün, doğal bir olay olması hususu dışında birtakım hukuki sonuçlara bağlanmış olması nedeniyle ölüm aynı zamanda hukuki bir nitelik taşımakta; ölüm nedeniyle bir hak veya yetkiye sahip olduğunu iddia eden kişinin bu iddiasını, yani ölümün gerçekleştiğini ispat etmesi gerekmektedir.<sup>116</sup> VUK'un 164. maddesine göre; ölüm “iş bırakma” hükmünde olup; ölümün mükellefin mirası reddetmemiş mirasçılarını tarafından vergi dairesine bildirilmesi gerekmektedir. Aynı maddeye göre; mirasçılardan herhangi birinin ölümü bildirmesi diğer mirasçılarını bu ödevden kurtarmaktadır.<sup>117, 118</sup> VUK'un 372. maddesine göre; evrensel bir hukuk kuralı olan cezaların kişiselliği ilkesinin doğal bir sonucu olarak ölüm halinde vergi cezası düşmektedir.<sup>119, 120, 121, 122, 123</sup> Mükellefe yönelik olarak kesilmiş ya da tahakkuk etmiş usulsüzlük, özel usulsüzlük, idari para cezaları ya da vergi ziyayı (tek kat veya üç kat) gibi cezalar, mükellefin ölümü halinde silinmektedir.<sup>124, 125</sup> Ancak, gecikme faizi ve zammının ceza kap-

<sup>111</sup> 213 Sayılı Kanun, a.g.e., 1961, s.3512.

<sup>112</sup> Ahmet Erol, Nergiz Elmas, a.g.e., 2014, s.14.

<sup>113</sup> Mehmet Tahir Ufuk, “Vergi Hukukunda Mirasçılarının Sorumluluğu”, *Vergi Dünyası*, Mart(235), 2001, s.8.

<sup>114</sup> Mustafa Harun Kıyık, “İslam Miras Hukukunda Kırk Hal ve İslam Miras Hukuku ile Medeni Kanunda Mirasın Mukayesesi” (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Yüzüncü Yıl Üniversitesi. 2006, s.124.

<sup>115</sup> Mehmet Korkusuz, a.g.e., 1993, s.23.

<sup>116</sup> Ahmet Erol, Nergiz Elmas, a.g.e., 2014, s.14.

<sup>117</sup> 213 Sayılı Kanun, a.g.e., 1961, s.3512.

<sup>118</sup> Ahmet Erol, Nergiz Elmas, a.g.e., 2014, s.14.

<sup>119</sup> 213 Sayılı Kanun., a.g.e., 1961, s.3561.

<sup>120</sup> Mehmet Korkusuz, a.g.e., 23-32, 1993, s.24.

<sup>121</sup> Memduh Aslan, a.g.e., 2011, s.132.

<sup>122</sup> Ayşe Gımalı, a.g.e., 2011, s.235.

<sup>123</sup> Ahmet Erol, Nergiz Elmas, a.g.e., 2014, s.18.

<sup>124</sup> Memduh Aslan. a.g.e., 2011, s.132.

<sup>125</sup> Ahmet Erol, Nergiz Elmas, a.g.e., 2014, s.18.



samına girmemesi nedeniyle mirasçılar, mirastaki payları oranında hesaplanacak gecikme zammı ve faizden sorumlu tutulmaktadır.<sup>126</sup>

### 3.4.3. Veraset

Veraset; ölen bir kişinin mal varlığının, yani mirasının, mirasbırakanın ölümü ile hayatta bulunan gerçek ve tüzel kişilere, yani mirasçılara geçişidir.<sup>127</sup> Veraset konusu, VUK'un 291, 296, 341, 342, 352, 354 ve 415. maddelerinde ele alınmakla birlikte, vergi hukuku-miras, vergi hukuku-ölüm ilişkilerine yönelik hususlar aynı zamanda veraseti de ilgilendirmektedir.

Hiçbir mirasçının terekede tek başına tasarrufta bulunması mümkün değildir.<sup>128</sup> Dolayısıyla, veraset kapsamındaki malların mülkiyetinin geçişi tek başına mükellefiyeti doğurmamaktadır.<sup>129</sup> Ölüm halinde veraset ve intikal vergisi kapsamında mükellefiyetin doğuşu çeşitli durumlara bağlanmış olmakla birlikte esas itibariyle beyannamenin verilmesiyle başlamaktadır<sup>130, 131</sup>. Veraset ve intikal vergisine ilişkin hususlar 7338 Sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'yla (VİVK) düzenlenmiştir.<sup>132, 133</sup>

Veraset ile miras aktif ve pasifiyle birlikte bir bütün olarak (kül halinde) ele alınmaktadır. Buna göre bir bütün olarak kabul ya da reddedilebilen mirasın mirasçıya malvarlığı yönünden olumsuz etkide bulunacak olması halinde, mirasçının bu mirası reddetme hakkı saklı bulunmaktadır. Vergi hukuku yönünden bu durum, mirasbırakanın vergi borçlarının, bırakılan mirasın parasal tutarından daha yüksek olması halinde doğal olarak mirasçılar tarafından reddedilmesi şeklinde kendini göstermektedir. Vergi hukuku çerçevesinde, ölüm halinde; ölüm olayının ve mirasın kabulü halinde kabul edilen mirasın bildirilmesi varislerin başlıca yükümlülüklerindedir. Diğer yandan, vergi

<sup>126</sup> Ahmet Erol, Nergiz Elmas, a.g.e., 2014, s.18.

<sup>127</sup> Mehmet Tahir Ufuk, a.g.e., 2001, s.11.

<sup>128</sup> İlhan Helvacı, Borçlar Hukuku, Miras Hukuku ve Eşya Hukukuna İlişkin Hukuki Mütalaalar, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul. 2010, s.496.

<sup>129</sup> Mehmet Tahir Ufuk, a.g.e., 2001, s.11.

<sup>130</sup> Aziz Özbek, "Servet Vergilerinde Reform İhtiyacı-I: Veraset ve İntikal Vergisi", *Vergi Sorunları Dergisi*, Nisan (37), 2014, s.107.

<sup>131</sup> Mehmet Tahir Ufuk, a.g.e., 2001, s.11.

<sup>132</sup> 7338 Sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu, 1959.

<sup>133</sup> Aziz Özbek, a.g.e., 2014, s.103.

idaresiyle irtibata geçerek mirasbırakanın vergi borçlarının öğrenilmesi, bu tutarın miras ile karşılaştırılarak mirasın kabul ya da reddine karar verilmesi de bir mükellef hakkıdır.<sup>134</sup> VUK'un 12. maddesinde<sup>135</sup>, mirasçılarının, mirasbırakanın vergi borçlarından sorumluluğu düzenlenmiştir. Buna göre; ölüm halinde mükelleflerin ödevleri, mirası reddetmemiş yasal ve atanmış mirasçılara geçecektir. Ancak, mirasçılar vergi borçlarından diğer borçlardan farklı olarak miras hisseleri oranında sorumlu tutulurlar.<sup>136,137</sup> Bu maddeye göre, mirası reddetmemiş kanuni ve mensup mirasçılarının; ölen kişinin vergi mükellefi ya da sorumlusu olması halinde, ölümü sonrası vergi idaresine bu kişiyle ilgili ölüm bildiriminde bulunulması; defter tutma, envanter çıkarma, kayıt nizamı, muhafaza ve ibraz gibi ödevlerin yerine getirilmesi, ölüm tarihi itibarıyla kıst dönemi kapsayan kar veya zararın tespit edilerek dönem gelirinin beyan edilmesi, kıst dönem için tahakkuk edecek vergilerin zamanında ödenmesi, mirasbırakanın sağlığında tarh ve tahakkuk ettirilmiş fakat kısmen ya da tamamen ödenmemiş vergi borçlarının ödenmesi gibi ödevlerin yerine getirilmesi gerekmektedir. Ancak bu vergi borçlarından, intifa hakkını seçen eşin sorumlu olmamakta, mülkiyet hakkına sahip mirasçılarının sorumlu tutulmaktadır.<sup>138</sup>

#### 4. Türkiyede Mükellef Hakları ve Mirasın Reddinin Medeni ve Vergi Hukuku Yönünden Değerlendirilmesi

##### 4.1. Türkiyede Mükellef Haklarının Değerlendirilmesi, Sorunlar ve Çözüm Önerileri

Türkiye'de vergilendirme sürecine ilişkin usul ve esaslar kanunlarla ayrıntılı olarak düzenlenmiş ve sıkı kurallara bağlanmış olması, mükellef haklarının da esas itibarıyla anayasal normlarda ve vergi kanunlarında düzenlenmesini sağlamıştır.<sup>139</sup> Bu çerçevede, mükellef haklarının; 1982 Anayasa'sında, VUK'da, 6183 sayılı AATUHK'da ve

<sup>134</sup> Ahmet Erol, Nergiz Elmas, a.g.e., 2014, s.14.

<sup>135</sup> 213 Sayılı Kanun, a.g.e., 1961, s.3478.

<sup>136</sup> Memduh Aslan, a.g.e., 2011, s.131.

<sup>137</sup> İVDB. a.g.e., 2013, s.1-2.

<sup>138</sup> Mehmet Korkusuz, a.g.e., 1993, s.23.

<sup>139</sup> Neslihan Koşar, "Avrupa Birliği'nde Mükellef Hakları ve Türkiye'de Mükellefin Durumu", (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi. 2007, s.100.

diğer ilgili kanunlarda dağınık halde bulunmasına rağmen, pozitif hukukun kapsamındaki haklar kategorisinde bulunduğunu söylemek mümkündür. Dolayısıyla mükellef haklarının tek seferde bir araya toplanması yönünde bir adım atılmasa bile, vergi idarelerinin görevlerine ilişkin yeniden düzenlemelerde, bilhassa vergi mükelleflerinin daha iyi ve kaliteli hizmet alabilmesi için mükellef haklarının vergi mevzuatından ve diğer idari mevzuatlarda sistemli bir şekilde ve maddeler halinde bir araya toplanması bu noktadaki boşluğun doldurulmasına yardımcı olabilir.<sup>140</sup> Bunun yanısıra; Türkiye’de VUK’un mükellef haklarını düzenlemekten çok mükellef ödevleri ve vergi idaresi yetkilerini düzenleyen bir yapıda olduğu, dolayısıyla vergi sisteminin genel olarak verginin tarh ve tahsilini güvence altına almaya yönelik düzenlendiği görülmektedir. Bu çerçevede, hangi hakların mükellef hakları kapsamına girdiğinin net bir şekilde belirlenebilmesi için bu alanda ayrı bir İdari Usul Kanunu’na ihtiyaç duyulmakta olduğu söylenebilir.<sup>141,142</sup>

Türk vergi hukukunda; özel hayatın gizliliği, vergi mükelleflerine yönelik bilgilerin gizliliği ve yargısal başvuru hakkı gibi diğer temel hakların yeterli korumaya sahip olduğu; ancak vergi mükelleflerinin avukatları ve doktorlarıyla olan iletişimine tanınan gizlilik hakkının, mükelleflerin muhasebecileriyle aralarındaki iletişimde eksik kaldığı görülmektedir. Dolayısıyla yasal düzenlemelerle mükelleflerle muhasebecileri arasındaki iletişimde de gizlilik hakkı tanınmalıdır.<sup>143</sup>

Genel olarak mükellefler devlet karşısında kendilerini güçsüz hissetmekte, devlet de özellikle vergi tahsilatı gibi uygulamalarda bu gücünü daha da çok göstermektedir. Devletin bu uygulaması da çoğu mükellefin vergi ödemelerinden kaçmasına yol açmakta, bu da toplanan vergi miktarını sekteye uğratmaktadır. Devlet kendi alacakları için resen<sup>144</sup> ve ön şartsız bir şekilde faiz alabilmekte ancak kendi borç-

<sup>140</sup> Alper İnan, “Türkiye’de Vergilerin Meşruiyetinin Sağlanmasında Mükellef Haklarının Önemi ve Anayasal Dayanaklarının Belirlenmesi”, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi. 2008, s.186.

<sup>141</sup> Neslihan Koşar, a.g.e., 2007, s.147.

<sup>142</sup> Haluk Egeli, Mehmet Dağ, a.g.e., 2012, s.141.

<sup>143</sup> Haluk Egeli, Mehmet Dağ, a.g.e., 2012, s.142.

<sup>144</sup> “zf. (re:sen) esk.: 1. Kendi başına, kendiliğinden. 2. Bağımsız olarak, kimseye bağlı olmaksızın: “Cumhurbaşkanının resen imzaladığı kararlar ve emirler aleyhine ...

larının faiz ödemeleri gündeme geldiği zaman birtakım ön şartlar öne sürebilmektedir. Vergi idaresi de, faiz isteminde bulunan mükelleflerin işlemlerini çeşitli gerekçelerle uzatarak mümkün mertebe faiz ödeme yoluna gitmektedirler. Tüm bu yaklaşımlar mükellefte devlete karşı bir güvensizlik oluşturduğundan, devletin mükellefe karşı olan davranışlarını yeniden gözden geçirmesi ve mükellef hakları çerçevesinde hareket etmesi gerekmektedir.<sup>145</sup>

Genel olarak değerlendirdiğimizde; yapılması gereken hukuki düzenlemelerin yanı sıra devlet, halk ve diğer ilgili kurum ve kuruluşların vergi politikalarının belirlenmesinde tarafların karşılıklı hak ve yükümlülüklerine uyararak hareket etmesi halinde mükellefler vergiye gönüllü uyum konusunda daha istekli olacaktır.<sup>146,147</sup> Bu çerçevede, Türkiye’de ilk kez 2006 yılı Mart ayında “Mükellef Hakları Bildirgesi” başlığı altında Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı’nca kamuoyuna duyurularak web sitesinde ilan edilen,<sup>148</sup> Türk Vergi İdaresi’nin de yayımlanmış olduğu Mükellef Hakları Bildirgesi; odağını mükelleflerin oluşturduğu, kaliteli hizmet sağlama, saygılı ve dürüst olma ilkelerinin çalışma prensibi edinildiği, vergi ödemenin bir yükümlülük olması yanında “vatandaş olma” ve “sorgulama” hakkı olduğunu da kabul eden, vergi hizmeti verilen her birey, kurum ve kuruluşu memnun etme ve sorunlarını çözmeyi amaç edinmiştir.<sup>149</sup>

#### 4.2. Türkiyede Mirasın Reddinin Değerlendirilmesi, Sorunlar ve Çözüm Önerileri

Mirasçıları korumaya yönelik bir müessese olan mirasın reddi, miras hukuku açısından büyük önem arz etmekte; ancak mirasın reddine yönelik hükümlerin yeterince açık olmaması nedeniyle birçok hukuki sorun ve tartışmayı da beraberinde getirmektedir.<sup>150</sup>

yargı mercilerine başvurulamaz. Anayasa”, (TDK BTS, Türk Dil Kurumu Büyük Türkçe Sözlük, 2014).

<sup>145</sup> Mehmet Yücel, “ Fazla ve yersiz ödenen vergilerin iadesinde faiz uygulaması ve anayasa mahkemesi kararı” *Mali Çözüm Dergisi*, Eylül-Ekim (107), 2011, s.185.

<sup>146</sup> Mehmet Yücel, a.g.e., 2011, s.187.

<sup>147</sup> Haluk Egeli, Mehmet Dağ, a.g.e., 2012, s.142.

<sup>148</sup> Recep Yücedoğru, a.g.e., 2007, s.54.

<sup>149</sup> Mehmet Yücel, a.g.e., 2011, s.187.

<sup>150</sup> İzzet Başara, a.g.e., 2011, s.i.

Medeni hukukta mirasın reddi, gerçek (hakiki) red ve hükmi (hükmen) red olmak üzere iki şekilde de kabul edilmiştir.<sup>151</sup> Gerçek red, mirasçılardan bu yönde bir irade beyan etmesinden kaynaklanırken, hükmi red ise kanunun öngördüğü karineden kaynaklanmaktadır.<sup>152</sup> Mirasın hükmen reddi, uygulaması oldukça fazla olmasına rağmen temel mantığındaki belirsizlikler nedeniyle çok farklı şekillerde uygulanmakta ve yorumlanmaktadır.<sup>153</sup> Kanunda belirtilen süre içinde mirası reddetmemiş olan mirasçılar için, TMK'nın 605. maddesinin 2. fıkrasında belirtilen "Ölümü tarihinde mirasbırakanın ödemedi aczi açıkça belli veya resmen tespit edilmiş ise, miras reddedilmiş sayılır." hükmü çerçevesinde mirasın hükmen reddi uygulanmaktadır.<sup>154,155</sup> Ancak bu ifadenin "Ölümü tarihinde mirasbırakanın ödemedi aczi durumunda, miras reddedilmiş sayılır; acz durumu resmen tespit edilmiş olabileceği gibi, başka şekilde de ispatlanabilir." şeklinde değiştirilmesi; mirasbırakanın ölümü anında borçlarını ödeyemeyecek durumda bulunmasının "açıkça belli" ya da "resmen tespit edilmiş" olması hükmen reddin bir şartı olarak aranmayarak, hükmen reddin kapsamının genişletilmesi önerilmektedir. Çünkü; hükmen reddin temel mantığının "mirasçının kendisine fayda sağlamayan ya da zararlı olacak bir mirası kabul etmemesi" düşüncesi olması nedeniyle böyle bir mirasın, mirasçı bu durumu bilse de bilmese de reddedilmiş sayılması uygun olacaktır. Bu karine; mirasçılardan mirasın kendilerine fayda sağlamayacağını bildiklerinde onları gerçek red külfetinden kurtarmak için devreye sokulabilir. Mirasçılardan mirasbırakanının ölümü tarihinde ödemedi aczini bilmemesi halinde de "bilseydi zaten reddedeceği" varsayımından hareket edilmelidir.<sup>156</sup>

Mirasın reddedilmesi sonrası reddin geri alınması ancak red beyanının irade bozukluğuyla sakat olduğunun ispatıyla mümkündür.<sup>157</sup> Bu noktada; TMK'nın mirasın reddine ilişkin hükümleri arasında irade sakatlığı halinde sorunun nasıl çözüleceğine dair bir hükme yer

<sup>151</sup> Y.Burak Aslanpınar, a.g.e., 2009, 272-275.

<sup>152</sup> İzzet Başara, a.g.e., 2011.

<sup>153</sup> Hasan Petek, "Mirasın Hükmen Reddi" *Yaşar Üniversitesi Elektronik Dergisi*, III (Özel Sayı), 2013, s. 2191-2235.

<sup>154</sup> Memduh Aslan, a.g.e., 2011.

<sup>155</sup> Hüseyin Hatemi, a.g.e., 2014.

<sup>156</sup> Hasan Petek, a.g.e., 2013, s.2230.

<sup>157</sup> İzzet Başara, a.g.e., 2011, s.34.

verilmemiş olması nedeniyle; TMK'nın 5. maddesinde<sup>158</sup> yer alan "Bu Kanun ve Borçlar Kanununun genel nitelikli hükümleri, uygun düş-tüğü ölçüde tüm özel hukuk ilişkilerine uygulanır." hükmünden ha-reketle, 818 Sayılı Borçlar Kanunu'nun 23. maddesinde<sup>159</sup> ifade edilen "Akit yapılırken esaslı bir hataya duçar olan taraf, o akit ile ilzam olu-namaz." ve diğer maddelerindeki hükümleri kıyasen uygulanabilir.<sup>160</sup> Sonuç olarak; mirasçının red beyanına yönelik iradesinin hata, hile veya ikrah ile sakatlanması durumunda mirasçı red beyanının iptalini isteyebilir. Yargıtay'ın konuya ilişkin bir kararında<sup>161</sup> da bu yönde bir çözümü benimsediği görülmektedir. Mirasçının, mirasın reddine yö-nelik beyanının irade sakatlığına dayanarak iptalini talep edebilmesi için dava yoluna başvurması gerekmektedir. İrade sakatlığı nedeniyle iptal edilen red beyanı, geçmişe etkili olarak ortadan kalkmakta; bu durumda mirasçı, mirası hiç reddetmemiş gibi mirasçılık sıfatına sa-hip olmaktadır.<sup>162</sup>

GVK'nın 81. maddesinde yer alan uygun devirlerde ve KDV Kanunu'nun 17. maddesinin 4-c bendinde yer alan istisna uygulama-sında işletmelerin tüm aktif ve pasifleriyle birlikte kül halinde devre-dilmeleri gerekmektedir. Dolayısıyla mirasbırakana ait indirilemeyen KDV de işletmenin devriyle beraber devralan mirasçılara geçecektir. Bu nedenle mirasbırakana ait indirilemeyen KDV'nin mirasçılar tara-fından sonraki dönemlerde indirim konusu yapılabileceği düşünül-mektedir.<sup>163</sup>

## 5. Değerlendirme ve Sonuç

Mirasbırakanın ölümü ile birlikte tüm hakları, alacak ve borçları kendiliğinden mirasçıya geçer. Bu durum, mirasbırakanın borçlarının mal varlığından fazla olması halinde olumlu sonuç doğurmayabilir. Bu gibi durumlarda da mirasçının mirası reddetme hakkı bulunmak-

<sup>158</sup> TMK, a.g.e., 2001, s.1.

<sup>159</sup> 818 Sayılı Borçlar Kanunu, 1926, md.23.

<sup>160</sup> İzzet Başara, a.g.e., 2011, s.34.

<sup>161</sup> Yrg. 2.HD. 27.11.1959 T., 6381 E., 5860 K. sayılı kararında "... reddin vazgeçilebilmesi ancak reddin iradeyi sakatlayan sebeplerle yapıldığının ispat edilebilmesine bağlıdır..." hükmüne varmıştır (İlhan Helvacı, a.g.e., 2002; İzzet Başara, a.g.e., 2011, s.34).

<sup>162</sup> İzzet Başara, a.g.e., 2011, s.34.

<sup>163</sup> Mehmet Korkusuz, a.g.e., 1993, s.30.

tadır. Buna “reddi miras”, “mirasın reddi” veya “mirasın kabul edilmemesi” denilmektedir.

Vergi hukukuna göre “reddi miras” mirasçılar açısından aynı zamanda bir mükellef hakkıdır. Hukuki ve ekonomik durumunu daha kötü hale getirebilecek, vergisel yükü, bırakılan mirasın parasal tutarından daha fazla olan bir mirası kabul etmemek, vergi hukuku açısından vergi yükümlüsüne tanınmış yasal bir haktır. Reddi miras; mirasbırakanın borçlarının mal varlığından fazla olması halinde hemen hemen tüm vergi mükellefi mirasçılar tarafından tercih edilen mantıklı ve ekonomik bir seçimdir. Mirasçıların vergi idaresiyle irtibata geçerek mirasbırakanın vergi borçlarının öğrenme ve bu tutarı miras ile karşılaştırarak kendileri açısından vergisel yükü fazla olabilecek bir mirası kabul ya da reddetme hakları bulunmaktadır. Dolayısıyla reddi miras, bir mükellef hakkıdır.

Reddi miras, mirasçuları korumaya yönelik bir müessesedir. Reddi miras, miras hukuku açısından büyük önem arz eden mirasın reddine yönelik hükümlerin yeterince açık olmaması nedeniyle birçok hukuki sorun ve tartışmayı da beraberinde getirmektedir.

Medeni hukukta mirasın reddi, gerçek (hakiki) red ve hükmi (hükmen) red olmak üzere iki şekilde de kabul edilmiştir. Gerçek red, mirasçılarının bu yönde bir irade beyan etmesinden kaynaklanırken, hükmi red ise kanunun öngördüğü karineden kaynaklanmaktadır. Özellikle mirasın hükmen reddi, uygulaması oldukça fazla olmasına rağmen temel mantığındaki belirsizlikler nedeniyle çok farklı şekillerde uygulanmakta ve yorumlanmaktadır.

Mirasın reddine ilişkin hükümlerin kanunda yeterince açık olmaması nedeniyle, ileride ilgili kanun maddelerinde yapılacak düzenlemelerde aşağıdaki önerilerin dikkate alınmasının yararlı olacağı düşünülmektedir:

- Kanunda geçen, hükmen reddin bir şartı olarak mirasbırakanın ölümü anında borçlarını ödeyemeyecek durumda bulunmasının “açıkça belli” ya da “resmen tespit edilmiş” olması hükmünün reddin bir şartı olarak aranmayarak, hükmen reddin kapsamının genişletilmesi,



- Yargıtay kararlarının tam aksi olarak, hükmen red davalarında yetkili mahkemenin “mirasın açıldığı yerin mirasçı ya da mirasçılardan birinin ikametgahındaki mahkeme” değil, “mirasbırakanın son ikametgahındaki yetkili mahkeme” olarak seçilmesi,
- Mirasçılardan işe devam etmemeleri halinde, işletmenin kısmen ya da tamamen satılmasından elde edilen kazancın değer artış kazancı olarak düşünülmesi ve bundan ölen kişinin kazancı olarak vergilendirilmesi,
- Mirasbırakana ait indirilemeyen KDV'nin mirasçılar tarafından sonraki dönemlerde indirim konusu yapılabilmesi,
- Yine Yargıtay kararlarının tam aksi olarak, resmi tasfiye talebinin mahkeme tarafından kabul edilmesi ve buna istinaden tasfiye memurunun atanmasından sonra mirasçılardan birisinin mirası kabul ettiği yönündeki beyanının tasfiyede etkili olmaması,
- Resmi tasfiyenin başlaması sonrasında açıklanan kabul beyanının tasfiye işlemlerini durdurması halinde; tasfiye memurunun o ana kadar yaptığı işlemlerin geçerli kalması ve iyiniyetli üçüncü kişilerin kazanmış olduğu hakların korunabilmesi için bu durdurmanın en azından geleceğe etkili sonuçlar doğuracak şekilde kabul edilmesi.

Mükellef haklarının geliştirilmesi için; bu haklara özen göstermeyen, mükellefin herhangi bir biçimde hukukunu sınırlayan veya sınırlama çabasına girişen, mükellefin hukuki küçük dünyasına hukuk normları dışında el atmaya çalışan veya buna kalkışan, mükellefleri hukuk dışı biçimde herhangi bir yolla tehdit ve icbar edenler hakkında çok ağır hukuki yaptırımların getirilmesi ve bunların da etkin şekilde uygulanması gerekmektedir.

Türkiye’de mükellef hakları da son derece dağınık ve OECD ülkeleri ile AIHM kararlarının oldukça gerisinde bulunmaktadır. Vergi reform çalışmaları çerçevesinde VUK’da yapılacak değişikliklerle bu hususların özenle göz önünde bulundurulması ve Türkiye’de mükellef haklarının yasal boyuta ve güvenceye kavuşturulması önemlidir.

## Kaynakça

- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 1960.
- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 1961.
- 818 Sayılı Borçlar Kanunu, 1926.
- 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, 1984.
- 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, 1953.
- 7338 Sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu, 1959.
- Aslan Memduh, Mirasçıların Vergi Borçlarından Sorumluluğu. *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi* Vergi Hukuku Özel Sayısı, 17(3-4), 2011.
- Aslanpınar Y.Burak, "Mirasın Gerçek Reddi ve Hükmen (Hükmi) Redd", *Yaklaşım Dergisi*, (198), 2009, 272-275.
- Başara İzzet, "Mirasın Reddi", (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Gazi Üniversitesi, 2011.
- Berki Şakir, "Türk Medeni Hukukunda Halefiyet Surediyle Mirasçılık", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 27(3-4), 1970, 129-157.
- Berki Şakir, "Türk Medeni Kanununda Miras Hukukunun Esasları (III)", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 33(1-4), 1976, 125-138.
- Berki Şakir, "Eski ve Yeni Medeni Hukukumuzda Miras Sistemleri", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 37(1-4), 1980, 223-237.
- Çetin Güneş, Ramazan Gökbunar, "Mükellef Haklarına Vergi Dairesi Çalışanlarının Bakışı", *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 17(1), 2010. 23-46.
- Diñer Seher Serap, "Mirastan Feragat Sözleşmesi ve Hukuki Sonuçları", (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Galatasaray Üniversitesi, 2009.
- Dural Mustafa, Öz Turgut, Türk Özel Hukuku Cilt IV: Miras Hukuku, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2013.
- Egeli Haluk- Dağ Mehmet, "Türk Vergi Hukuku Açısından Mükellef Haklarının Değerlendirilmesi", *Maliye Dergisi*, Temmuz-Aralık (163), 2012. 130-146.
- Er Selami, "Mükellef Hakları ve Kamuda Faiz Uygulamaları", *Sayıştay Dergisi*, (81), 2011, 3-32.
- Erol Ahmet, Vergi İncelemesi & Mükellef Hakları, İSMMMO Yayınları, 133. Tor Ofset, İstanbul, 2010.
- Erol Ahmet, Nergiz Elmas, "Mükellef Hakkı Olarak Reddi Miras" *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, Nisan (124), 2014, 11-20.
- Gerçek Adnan, Vergilemede Mükellef Hakları ve Türkiye'deki Durumun İncelenmesi. Vergi Dünyası, Şubat (209), 2006, 121-149.

- Gınalı Ayşe, "Mükellefin Ölümü Halinde Mirasçılarının Sorumluluğu", *Mali Çözüm Dergisi*, Ocak-Şubat, 2011, 231-238.
- Gökbe, Doğan, "Mükellef Hakları", (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Anadolu Üniversitesi, 2000.
- Hatemi, Hüseyin, *Miras Hukuku*, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2014.
- Helvacı İlhan, *Eski Medeni Kanunumuzla Karşılaştırmalı Olarak Türk Medeni Kanununa Göre Mirasın Reddi*, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2002.
- Helvacı İlhan, *Borçlar Hukuku, Miras Hukuku ve Eşya Hukukuna İlişkin Hukuki Mütalaalar, On İki Levha Yayıncılık*, İstanbul, 2010.
- Heper Fethi, Dönmez Recai, *Vergi Hukuku*, (4.Baskı), TC. Anadolu Üniversitesi Yayın No: 1536, Açıköğretim Fakültesi Yayın No: 817, 123-127, Eskişehir, 2006.
- Horozoğlu Orçun, "Mirasın Hükmen Reddi ve Sonuçları", (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi, 2010.
- İVDB, "6183 Sayılı Kanun ile İlgili Olarak Uygulama Birliğinin Sağlanması Amacıyla Daha Önce Yapılan Tamimlerin Güncellenmesi ve Birleştirilmesi", İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Tahsilat Grup Müdürlüğü, İstanbul, 2013.
- İnan Alper, "Türkiye'de Vergilerin Meşruiyetinin Sağlanmasında Mükellef Haklarının Önemi ve Anayasal Dayanaklarının Belirlenmesi" (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi, 2008.
- Kıylık Mustafa Harun, "İslam Miras Hukukunda Kırk Hal ve İslam Miras Hukuku ile Medeni Kanunda Mirasın Mukayesesi", (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Yüzüncü Yıl Üniversitesi, 2006.
- Korkusuz Mehmet, "Ölüm Olayının Vergi Hukuku Açısından Sonuçları", *Mali Çözüm Dergisi*, (24), 23-32, 1993.
- Koşar Neslihan, "Avrupa Birliği'nde Mükellef Hakları ve Türkiye'de Mükellefin Durumu" (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi, 2007.
- OECD, *Taxpayers' Rights and Obligations - Practice Note*, OECD Committee of Fiscal Affairs Forum on Tax Administration, Paris, 2003.
- Özbek Aziz, "Servet Vergilerinde Reform İhtiyacı-I: Veraset ve İntikal Vergisi", *Vergi Sorunları Dergisi*, Nisan (37), 2014, 96-113.
- Petek Hasan, "Mirasın Hükmen Reddi", *Yaşar Üniversitesi Elektronik Dergisi*, III(Özel Sayı), 2191-2235, 2013.
- Sezen Cehdi Cihan, "Türk Miras Hukukunda Mirastan Çıkarma", (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Marmara Üniversitesi, 2008.
- Soygüt Mualla Buket, "Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Mahkemesi Kararlarında Mükellefin Suç ve Cezalara İlişkin Hakları", *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 5(10), 2006, 253-265.

- Şenocak Zarife, "Yargıtay'ın Verdiği Bir Karar Dolayısıyla" *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 45(1-4), 1996, 449-451.
- Şenyüz Doğan, "Mirasçılık Hakkı, Mirasın Reddi, Verasetin İlamı Alınması ve Varislerin Sahip Olabileceği Haklar", *Yaklaşım Dergisi*, 11(127), 2003a, 21-25.
- Şenyüz Doğan, "Mirasın Reddi ve Emekli Aylığı", *Yaklaşım Dergisi*, 11(131), 2003b, 28-31.
- Tanrıverdi Ali Deniz, "Türk Medeni Hukukunda Mirasçılıktan Çıkarma", (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Selçuk Üniversitesi, 2008.
- TBMM, 1982 Anayasası, 2011.
- TDK BTS, Türk Dil Kurumu Büyük Türkçe Sözlük, 2014.
- TMK, 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu, 2001.
- Ufuk Mehmet Tahir, "Vergi Hukukunda Mirasçılarının Sorumluluğu", *Vergi Dünyası*, Mart (235), 2001.
- Yıldırım Abdülkerim, *Türk Hukukunda Ölüme Bağlı Tasarruflarda Şart ve Mükellefiyetler*, Turhan Kitabevi, Ankara, 2004.
- Yiğit Şakar Ayşe, "İş Güvencesi (İşe Başlatmama) Tazminatından Gelir Vergisi Kesintisi Yapılması Durumunda İşverenin Düzeltme Talep Etme Nakkı", *Maliye Dergisi*, Temmuz-Aralık (161), 2011, 133-147.
- Yücedoğru Recep, "Mükellef Hakları", (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Marmara Üniversitesi, 2007.
- Yücel Mehmet, "Fazla ve Yersiz Ödenen Vergilerin İadesinde Faiz Uygulaması ve Anayasa Mahkemesi Kararı", *Mali Çözüm Dergisi*, Eylül-Ekim (107), 2011, 183-190.