

CENİNİN MİRASÇI SIFATIYLA VERGİ MÜKELLEFİYETİ

Şafak E. ÇOMAKLI

Atatürk Üniversitesi

Doçent

safakcomakli@gmail.com

Kürşad E. YILDIRIM

Ardahan Üniversitesi

Araştırma Görevlisi

kursatemrahyildirim@ardahan.edu.tr

Özet

Ceninin, hak ehliyetine sahipliği ile kişilik hakkı kazanması ve buna bağlı olarak bazı malvarlığı haklarına sahip olması onun bu hak sahipliğine bağlı olarak vergi mükellefi olup olmayacağı sorusunu akıllara getirmektedir. Miras hukukunun esasları itibariyle cenine tanınan haklar, ceninin doğumuna bağlı olarak terekenin intikali gibi konular medeni hukuk çerçevesinde, veraset yoluyla iktisap edilen malların vergilendirilmesi konusu ise vergi hukuku çerçevesinde incelenmiştir. Bu çalışmada medeni kanunun cenine tanıdığı miras hakkı ve bu haklara bağlı olarak vergi hukuku açısından ceninin bir mükellef sayılıp sayılmayacağı konusu genel olarak ele alınmıştır.

Anahtar Kelimeler: *Cenin, Miras, Vergi Mükellefi*

Alan Tanımı: Maliye (Mali Hukuk)

TAX OBLIGATION OF FETUS AS AN INHERITOR

Abstract

The question of whether the fetal is adopted as a taxpayer comes to mind owing to the fact that its personality begins with the entitlement and having the property rights accordingly. As the principles of inheritance law introduces, rights of fetal and the issues such as the transfer of estate with respect the birth of fetal and the matter of taxation of properties being acquired via inheritance are examined within the framework of civil law and tax law, respectively. This paper performs whether the fetal is adopted as a taxpayer in terms of tax law depending on the right of inheritance by civil law to fetal.

Key Words: *Fetal, Inheritance, Tax Payer*

JEL Code: *H*

1. MEDENİ HUKUK ÇERÇEVESİ

Çalışmanın konusunu oluşturan cenin kavramı, Türk Dil Kurumu Büyük Sözlüğü'nde "Dölüt" olarak tanımlanmaktadır. Genel olarak anne karnındaki çocuk olarak tanımlanabilecek kavram hukuken de bu manası ile kullanılmaktadır. Diğer bir kavram ise mirasçıdır. Mirasçı, ölen kişiye ait mal, alacak ve borçların intikal ettiği kişi veya kişilerdir. Mirasçı olabilmek için kanundan doğan veya miras bırakanın iradesine bağlı olarak ortaya çıkan bir mirasçılık sebebinin bulunması gerekmektedir (Ünver, 2011:53).

Medeni Kanunun ilgili maddeleri incelendiğinde hak ehliyeti kavramı ve medeni kanunun "cenin"e bakışı görülebilmektedir. Medeni kanun, 28.maddesinde, çocuğun sağ olarak tamamıyla doğmak koşuluyla ana rahmine düştüğü andan itibaren hak ehliyeti kazandığını, sağ olarak doğduğu andan itibaren de kişiliğinin var olduğunu kabul etmiştir. Yine 582.madde, ceninin sağ doğmak şartı ile mirasçı olabileceğini belirtmektedir. Bu sebeple Medeni Kanun miras konusunda ceninin, kalan mal varlığındaki hakkını koruma altına almıştır. Miras kavramı içerisinde, ölen kişiden geriye kalan mal ve borçları kapsadığı için cenin hem kalan mallara hem de miras bırakanın borçlarına ortak kabul edilir. Kaldı ki mirasa ilişkin hukuk, ferdi mülkiyeti kuvvetlendiren bir hukuk alanı olup, yalnız

miras bırakanın değil, onun mirasçılarının ve alacaklılarının da mali menfaatini korumaktadır. Bu nedenle “cenin”in mirasçı olarak konumunun sağlıklı bir şekilde değerlendirilmesi hususu önem arz etmektedir (Velidedeoğlu, 63:430).

Medeni Kanunun 28.maddesine göre, sağ doğum gerçekleşinceye kadar cenine ait hak ehliyeti ve buna bağlı olarak gerçekleşecek hüküm ve sonuçlar bekletilmekte, sağ doğum gerçekleşince kanunen hak ehliyeti cenin kazanılacağı için hak ehliyetine bağlı ve geçmişe dönük olarak, ceninin ana rahmine düştüğü andan itibaren, bir takım hukuksal zorunluluklar doğmaktadır. Bu nedenle ceninin hukuki kişiliği, miras hakkı ve menfaatlerine yönelik kanuni temsilcinin yükümlülükleri ortaya çıkmaktadır.

Bakıldığında Medeni Kanun, cenini sağ doğmak koşulu ile mirasçı olarak kabul etmektedir. Bu nedenle mirasçı olabilmek için kişinin miras açıldığında sağ olması, hak ehliyetine sahip olması ve mirastan yoksunluk sebeplerine dâhil olan bir durumunun olmaması gerekmektedir (İmre ve Erman, 2011;286). Buna göre “cenin”, ana rahmine düşerek hak ehliyeti kazanmakta, sağ doğumu ve mirasın açılmasına bağlı olarak hukuken mirasçı olarak kabul edilmektedir.

Medeni Kanunun 643.maddesi gereğince, murisin ölümü ile birlikte, mirasın açılması ve paylaşımı işlemi, ceninin varlığı durumunda, ceninin doğumu gerçekleşinceye kadar ertelenmektedir. Ayrıca, Medeni Kanunun 427.maddesine göre, ceninin yararının görülmesi durumunda bu süreçte, bir kayyım tayin edilebileceği de düzenlenmektedir. Burada esas olanın ceninin sağ doğması olduğu açık bir şekilde görülmektedir. Ceninin dünyaya fiziksel veya zihinsel kusurlu yada eksik gelmesi, doğum gerçekleştikten kısa bir süre sonra çocuğun ölmesi vb. durumlar sağ doğmayı ortadan kaldırmamaktadır (Kılıçoğlu, 2009;229). Eğer tıbben ceninin sağ doğması ihtimali yoksa mirasın açılması ve paylaşımının ertelenmesine gerek kalmamaktadır (Berki, 1965;261).

Terekenin intikali konusunda gerçekleşebilecek bir diğer durum, terekenin paylaşımından önce varlığı bilinmeyen bir ceninin bulunması halidir. Tereke intikali yapıldıktan sonra ceninin varlığının anlaşılması durumunda, ceninin mirasçı sayılıp sayılmayacağına murisin ölüm tarihi ve ceninin doğum tarihi

belirleyici rol oynar. Murisin öldüğü tarihten itibaren 300 gün içerisinde doğan kişinin muris sağ iken ana rahmine düştüğü kabul edilir (İnan v.d., 2008;464). Bu durumda cenin kanuni mirasçı olarak kabul edilir ve tereke paylaşımı hükümsüz olur. Medeni Kanununun 285.maddesinde belirlenen ve evlilikle ilgili olan babalık süresi "*Evlilik devam ederken veya evliliğin sona ermesinden başlayarak üç yüz gün içinde doğan çocuğun babası kocadır. Bu süre geçtikten sonra doğan çocuğun kocaya bağlanması, ananın evlilik sırasında gebe kaldığının ispatıyla mümkündür.*" ifadesi ile düzenlenmiştir. Bu madde, miras konusunda babalık süresinin ve çocuğun babaya bağlanmasının belirlenmesinde de kıyasen uygulanmaktadır (Ünver, 2011;57).

Miras konusunda önemli olan konulardan bir diğeri mirasın reddolunabilmesidir. Medeni Kanununun 606.maddesine göre, miras, üç ay içinde reddolunabilir ve bu süre, yasal mirasçılar için mirasçı olduklarını daha sonra öğrendikleri ispat edilmedikçe miras bırakanın ölümünü öğrendikleri, vasiyetname ile atanmış mirasçılar için miras bırakanın tasarrufunun kendilerine resmen bildirildiği tarihten işlemeye başlar. Bu durumda ceninin mirasa ancak sağ doğum ile hak kazanacağı düşünüldüğünde mirası red süresinin sağ olarak doğduğu andan itibaren başlayacağı söylenebilir (Helvacı, 2002;73).

2. VERGİ HUKUKU ÇERÇEVESİ

Çalışmada vergi hukuku açısından incelenmesi gereken kavram "mükellef"tir. Vergi Usul Kanununun (VUK) 8.maddesine göre mükellef; "*vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettübeden gerçek veya tüzel kişidir*". Bu doğrultuda Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu (VİVK) madde 5'te ise mükellef; "*veraset yoluyla veya karşılıksız olarak mal iktisab eden kişi*" olarak tanımlanmaktadır. Görülmektedir ki vergi hukukunda mükellef hukuki anlamda kişi üzerine odaklanmaktadır (Mutluer, 2006;69). Hukuken bakıldığında kendisine veraset yoluyla mal iktisab etmiş olan ceninin mükellef kabul edilmesinde VİVK açısından bir sakınca görülmediği anlaşılmaktadır. Ancak bu kabul Medeni Kanunun prensipleri çerçevesinde ceninin dünyaya sağ olarak tamamıyla gelmesine bağlıdır.

VUK'nun 12.maddesinde, ölüm halinde mükelleflerin ödevlerinin, mirası reddetmemiş kanuni ve mansup mirasçılara geçeceği ancak mirasçılardan her birinin ölen kişinin vergi borçlarından miras hisseleri nispetinde sorumlu olacağı belirtilmiştir. Bu durumda tek başına verasetin olması mükellefiyet için yeterli olmamakta mirasçının mirası reddetmemiş olması şartı da aranmaktadır. Cenin, henüz doğmamış ve dolayısıyla mirası reddetmemiş sayıldığı için bu şarta engel bir durum da söz konusu değildir.

VİVK'nun 20.maddesine göre mükellefiyet; "Beyanname verildiği takdirde, beyanname gösterilen mallar için beyanname tarihinde, verilen beyanname gösterilmeyen mallar ile beyanname verilmeyen hallerde intikal eden malların idarece tespit olunduğu tarihte veya terekenin tahriri, defter tutma veya resmi tasfiye hallerinde mahkemece bu muamelelerin ikmal edildiği tarihte başlar".

Buna göre VİVK'nun 9.maddesinde ise beyanname düzenleme ile ilgili süreler şu şekilde belirlenmiştir;

"1. Veraset tarihiyle vuku bulan intikallerde:

- a) Ölüm Türkiye'de vuku bulmuş ise mükelleflerin Türkiye'de bulunmaları halinde ölüm tarihini takip eden dört ay içinde, mükelleflerin yabancı bir memlekette bulunmaları halinde ölüm tarihini takip eden altı ay içinde;
- b) Ölüm yabancı bir memlekette vuku bulmuş ise mükelleflerin Türkiye'de bulunmaları halinde ölüm tarihini takip eden altı ay içinde, mükellefler müteveffanın bulunduğu memlekette oldukları takdirde ölüm tarihini takip eden dört ay içinde, mükellefler müteveffanın bulunduğu yerin dışında başka bir yabancı memlekette oldukları takdirde de ölüm tarihini takip eden sekiz ay içinde;
- c) Gaiplik halinde, gaiplik kararının ölüm siciline kaydolunduğu tarihi takip eden bir ay içinde;

2. Diğer suretle vaki intikallerde malların hukuken iktisab edildiği tarihi takip eden bir ay içinde".

Bu sürelere dikkat edildiğinde beyanname süresinin normal şartlarda dört ay olduğu görülmektedir. Beyannamenin düzenlenmesi, miras defterinin tutulması veya tasfiyenin söz konusu olması durumunda kanunen mükellefiyet başlamış sayılmaktadır.

Ancak VUK'nun 16.maddesinde yer alan, "Vergi kanunlarında hüküm bulunmayan hallerde ölüm dolayısıyla mirasçılara geçen ödevlerin yerine getirilmesinde bildirme ve beyanname verme sürelerine üç ay eklenir." ifadesinin terekenin, ceninin var olduğu durumlarda, bekletilmesi gibi bir istisnayı kapsayacağı düşünülebilir. Bu durumda beyanname verme süresine üç ay daha eklenmiş olur. Dolayısıyla ceninin sağ doğması ve doğumdan sonra beyanname verilmesi durumu ceninin mükellefiyeti konusuna herhangi bir şüphe düşürmemektedir.

3.SONUÇ

Hem VİVK hem de VUK'na göre, sağ ve tam doğumu gerçekleştiren ve MK'na göre mirasçı kabul edilen cenin, kanunen şartlar sağlandığında mükellef kabul edilebilmektedir.

Medeni Kanunda yer alan ilgili hukuksal dayanak oluşturan hükümlere baktığımızda görülecektir ki “cenin”in mirasçı olabilmesi açısından herhangi bir sorun bulunmamaktadır, yeter ki şartlar sağlanmış olsun. Buna göre;

“Hak ehliyeti **MADDE 8.-** Her insanın hak ehliyeti vardır...”

“Doğum ve ölüm **MADDE 28.-** Kişilik, çocuğun sağ olarak tamamıyla doğduğu anda başlar ve ölümlle sona erer. Çocuk hak ehliyetini, sağ doğmak koşuluyla, ana rahmine düştüğü andan başlayarak elde eder.”

“Kanun gereği **MADDE 427.-** Vesayet makamı, yönetimi kimseye ait olmayan mallar için gereken önlemleri alır ve özellikle aşağıdaki hâllerde bir yönetim kaydını atar... Bir terekede mirasçılık hakları henüz belli değilse veya ceninin menfaatleri gerekli kılırsa.”

“Cenin **MADDE 582.-** Cenin, sağ doğmak koşuluyla mirasçı olur.

Ölü doğan çocuk mirasçı olamaz.”

“İleride doğacak çocuk **MADDE 583.-** Mirasın açıldığı anda henüz var olmayan bir kimseye art mirasçı veya art vasiyet alacaklısı olarak, tereke veya tereke malı bırakılabilir. Miras bırakan tarafından ön mirasçı atanmamışsa, yasal mirasçı, ön mirasçı sayılır.”

“Mirasçuların sorumluluğu **MADDE 641.-** Mirasçılar, tereke borçlarından müteselsilen sorumludurlar.”

“Cenin nedeniyle erteleme **MADDE 643.**- Mirasın açıldığı tarihte, mirasçı olabilecek bir cenin varsa paylaşma doğumuna kadar ertelenir.”

Bunun yanı sıra **Vergi Usul Kanunu** açısından mükellefiyet ile ilgili hükümlere bakıldığında ise kavramların oldukça net açıklandığı görülmektedir. Buna göre;

“Mükellef ve vergi sorumlusu **MADDE 8.**- Mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüb eden gerçek veya tüzel kişidir... Vergi kanunlarıyla kabul edilen haller müstesna olmak üzere, mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna mütaallik özel mukaveleler vergi dairelerini bağlamaz. Bu kanunun mütaakıp maddelerinde geçen "mükellef" tabiri vergi sorumlularına da şamildir.”

“Vergi ehliyeti **MADDE 9.**- Mükellefiyet ve vergi sorumluluğu için kanuni ehliyet şart değildir.”

“Mirasçılarının sorumluluğu **MADDE 12.**- Ölüm halinde mükelleflerin ödevleri, mirası reddetmemiş kanuni ve mansup mirasçılara geçer. Ancak, mirasçılardan her biri ölünün vergi borçlarından miras hisseleri nispetinde sorumlu olurlar.”

“Ölüm halinde sürenin uzaması **MADDE 16.**- Vergi kanunlarında hüküm bulunmayan hallerde ölüm dolayısıyla mirasçılara geçen ödevlerin yerine getirilmesinde bildirme ve beyanname verme sürelerine üç ay eklenir.”

“Vergiye doğuran olay **MADDE 19.**- Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar. Vergi alacağı mükellef bakımından vergi borcunu teşkil eder.”

Çalışmanın vergi boyutu açısından ilgilendiren bir diğer hukuksal metin ise **Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu**dur. Bakıldığında bir ceninin adı açıkça zikredilmese bile Medeni Kanun ile birlikte değerlendirildiğinde “cenin”in mükellefiyeti doğmaktadır. Bu kanunun ilgili maddeleri ise aşağıda ki gibidir;

“Verginin mevzuu **MADDE 1.**- Türkiye Cumhuriyeti tabiyetinde bulunan şahıslara ait mallar ile Türkiye'de bulunan malların veraset tarikiyle veya herhangi bir suretle olursa olsun ivazsız bir tarzda bir şahıstan diğer şahsa intikali Veraset ve İntikal Vergisine tabidir.”

“Kanunda kullanılan tabirler MADDE 2 – Bu kanunda kullanılan tabirlerin delalet ettiği manalar aşağıda gösterilmiştir: a) “Şahıs” tabiri; hilafına sarahat olmadıkça hakiki ve hükmi şahısları;...ifade eder.”

“Verginin mükellefi MADDE 5.– Veraset ve İntikal Vergisinin mükellefi, veraset tarihiyle veya ivazsız bir tarzda mal iktisab eden şahıstır.”

“Beyanname verilme müddeti MADDE 9 – Beyannameler aşağıda yazılı müddetlerde verilir: 2. Diğer suretle vakı intikallerde malların hukuken iktisab edildiği tarihi takip eden bir ay içinde.”

“Verginin tarhi MADDE 14.– Vergi,mükellef tarafından verilen beyanname üzerine tarh olunur.”

“Mükellefiyetin başlangıcı Madde 20.– Veraset ve İntikal Vergisi mükellefiyeti: a) Beyanname verildiği takdirde, beyanname gösterilen mallar için beyanname tarihinde; b) Verilen beyanname gösterilmeyen mallar ile beyanname verilmeyen hallerde intikal eden malların idarece tesbit olduğu tarihte; c) Terekenin tahriri, defter tutma veya resmi tasfiye hallerinde mahkemece bu muamelelerin ikmal edildiği tarihte; başlar.”

“Mirasçılıkları hükmen sabit olanlar MADDE 22.– Veraset ve İntikal Vergisinin ödenmesinden sonra bir malın vergi verenden başka bir şahsa ait olduğu mahkeme kararıyla sabit olur ve ilamın katileşmesinden sonra bir sene içinde müracaat edilirse fazla alınan vergi, verene iade ve hakiki mükelleften tahsil olunur.”

Görülmektedir ki Medeni Kanuna göre kişilik “cenin”in sağ ve tamamıyla doğmasıyla başlayarak ana rahmine düştüğü anda başlamaktadır. Bununla beraber Vergi Usul Kanununda ise mükellefiyet kanuni ehliyet ile başlamaktadır.

Veraset ve İntikal Vergisi Kanununa göre ise mükellefiyet Vergi Usul Kanununda ki hüküm dikkate alınarak bu çerçevede veraset tarihiyle veya ivazsız bir tarzda mal iktisab eden şahıs olarak işaret edilmiştir. Yani kanunlar arasında ceninin mükellefiyetine ilişkin herhangi bir ihtilaf bulunmamaktadır.

Bu noktada Veraset ve İntikal Vergisi Kanununun “cenin”in mirasçılığı ve buna bağlı olarak vergi mükellefiyetine ilişkin aykırı bir düzenlemesi olmasa bile diğer vergi kanunları açısından bakıldığında vergilerin ödenme zamanlarının geçmesi halinde veya tarhiyatının yapılamaması hallerinde gecikme zammı ve faizi işleneceği açıktır. Bu durumu önleyici bir düzenleme ise hukuken görünmemektedir.

Fakat ifade edilmelidir ki vergi hukukunda mükellefiyet vergi ehliyeti ile özdeşleştirilmiş ve kişilik medeni kanundan farklı olarak yalnızca vergi ehliyetine bağlanmıştır (Çomaklı, 2008;138). Bu ise hak ehliyeti ile eş değer bir tanım olarak karşımıza çıkmaktadır. Yani medeni kanunda ki hak ehliyetine sahip olmak ile vergi usul kanunundaki vergi ehliyeti hukuksal zeminde paralellik içermektedir. Bunun için veraset ve intikal vergisinde mükellefiyet eğer medeni kanuna göre ceninin sağ ve tamamıyla doğmasına bağlı olarak geriye doğru yürütülebilirse herhangi hukuksal bir aykırılık oluşmayacağı düşünülebilir. Bu noktada idarenin vergiye ilişkin vergiyi doğuran olayı yalnızca vergi kanunlarına göre değil aynı zamanda geniş bir şekilde yorumlaması gerekecektir.

Ancak yine de ceninin mükellefiyetine dair açık bir hükmünde bulunmadığını belirtmekte yarar vardır. Burada ihtilafın olmamasından kastın, hukuksal yorumun vergisel açıdan mükellefiyet doğurucu şekilde ele alınmasından ileri geldiğini belirtmek gerekir.

Farklı bir şekilde ele alınacak olursa söz konusu “cenin”in durumunu kişiliğin başlangıcının yanı sıra miras bırakanın “ölüm” hali ile de değerlendirmek bakış açısını genişletecektir. Çünkü “ölüm” ile kişilik sona ermekte ve sahibi olduğu malvarlığı başka bir kişiliğin bünyesine (eğer reddedilmemişse ve hukuka aykırılık yoksa) geçmektedir.

Bunun için önerimiz Türk Vergi Sistemindeki hukuksal düzenlemeler içerisinde “mükellefiyete ilişkin kişiliğin sona ermesi” hususunda hükümlere yer verilmelidir. Aksi taktirde veraset ve intikal vergisinde “cenin”in mükellefiyeti sorun olarak görünmese de motorlu taşıtlar vergisi gibi vergilerde bu durum cezai yaptırımların oluşması şeklimde sıkıntılara yol açacaktır.

Fakat unutmamak gerekir ki devletin amacı vergi almak olduğu için “mükellefiyetin oluşması bağlamında kanunlara aykırı bir durum yoksa” hukuken işlemi yapmak caizdir. Düşüncemiz, uygulamada, devletin gelir elde edeceği bir durumda hukuka aykırılık yoksa mükellefiyetin oluşumunu ortadan kaldırmayacağı yönündedir.

KAYNAKLAR

Berki, Şakir; “*Türk Medeni Kanununda Çocukların Mirası*“, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt 22-23, Sayı 1-4, 1965-1966, s.261-303.

Çomaklı, Şafak E.; Türk Vergi Hukukunda Fail Kavramı, Ankara, Savaş Yayınevi: 2008.

Helvacı, İlhan; Türk Medeni Kanununa Göre Mirasın Reddi, İstanbul, Filiz Kitabevi: 2002.

İmre, Zahit ve Hasan Erman, Miras Hukuku, İstanbul, Der Yayınları: 2011.

İnan, Ali Naim & Hakan Albaş, Şeref Ertaş, Miras Hukuku, Ankara, Seçkin Yayınevi: 2008.

Kılıçoğlu, Ahmet M. Miras Hukuku, Ankara, Turhan Kitabevi: 2009.

Mutluer, M. Kamil; Genel Vergi Hukuku, İstanbul, Bilgi Üniversitesi Yayını: 2006.

Ünver, Tülay Aydın, Ceninin Hukuki Konumu, İstanbul, XII Levha Yayıncılık: 2011.

Velidedeoğlu, H. Veldet, Türk Medeni Hukuku, İstanbul Üniversitesi Yayın No: 991, Hukuk Fakültesi No:204, İstanbul: 1963.