

**T.C.
GALATASARAY ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
ÖZEL HUKUK ANABİLİM DALI**

**SERMAYE ŞİRKETLERİNDE ORTAKLARIN VE ORGANLARIN
KAMU BORÇLARINDAN SORUMLULUĞU**

DOKTORA TEZİ

Can Dağhan AKYÜREK

Tez Danışmanı: Prof. Dr. Tolga AYOĞLU

EYLÜL 2022

**T.C.
GALATASARAY ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
ÖZEL HUKUK ANABİLİM DALI**

**SERMAYE ŞİRKETLERİNDE ORTAKLARIN VE ORGANLARIN
KAMU BORÇLARINDAN SORUMLULUĞU**

DOKTORA TEZİ

Can Dağhan AKYÜREK

Tez Danışmanı: Prof. Dr. Tolga AYOĞLU

EYLÜL 2022

ÖNSÖZ

Sermaye şirketlerinde ortakların ve organların kamu borçlarından sorumluluğu güncelliğini devamlı koruyan bir konudur. Konunun doktrinde bu kadar güncel kalmasının sebeplerini kanun koyucunun sorumluluğu devamlı genişletme eğiliminde olması ve yargı kararlarının bu değişim karşısındaki tutumunda bulabiliriz. Bu vesileyle gerek böyle güncel bir konunun seçiminde gerekse de doktora eğitim sürecimin her aşamasında akademik bilgisi ve tecrübesiyle yol gösteren kıymetli hocam Prof. Dr. Tolga AYOĞLU'na şükranlarımı sunarım.

Doktora sürecinde değerli görüşlerinden yararlandığım ve tez izleme jürisinde yer almayı kabul eden değerli hocalarım Prof. Dr. Hamdi YASAMAN ve Prof. Dr. Sıtkı Anlam ALTAY'a, tez savunma jürisinde bulunmayı kabul eden saygıdeğer hocalarım Prof. Dr. Mustafa TOPALOĞLU ve Dr. Öğr. Üyesi Balca ÇELENER'e teşekkür ederim.

Tez yazım sürecinde fikirleriyle katkı sunan Prof. Dr. Serap AMASYA, Prof. Dr. Mehmet ERDEM, Dr. Öğr. Üyesi Halil Ali DURAL, Dr. Emin ÇAMURCU, Av. Dr. İsmail TÜRKYILMAZ ve Ar. Gör. Ali Altan MİRİ'ye, özellikle vergi hukukuyla ilgili görüşlerini paylaşan ve kaynaklara ulaşmamda yardımcı olan Ar. Gör. Adil Selim SAYIN'a, uygulamada yaşanan sorunlar ile ilgili bilgilerini esirgemeyen Av. Duygu Püren AYŞAR, Av. Melih TANRIVERDİ ve Av. Mustafa Enes SAVAŞ'a, değerli dostlukları için Ahmet Mahir DOĞAN, Mehmet GÜRLER ve Ali Onur AKIN'a teşekkür ederim.

Her türlü kaynağa ulaşmamda kolaylık sağlayan Galatasaray Üniversitesi Kütüphanesi'nin tüm çalışanları adına Fatih YAZICIOĞLU'na teşekkür ederim.

Can Dağhan Akyürek
Beşiktaş-Üsküdar, Eylül 2022

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ.....	II
KISALTMALAR.....	IX
RÉSUMÉ.....	XI
ABSTRACT	XVII
ÖZET	XXIII
GİRİŞ.....	1

I. KONUNUN TANITILMASI VE SINIRLANDIRILMASI.....	1
II. TERMINOLOJİ.....	2
III. İNCELEME PLANI	3

BİRİNCİ BÖLÜM

SERMAYE ŞİRKETLERİNE İLİŞKİN TEMEL KAVRAMLAR VE KAMU BORÇLARINDAN DOLAYI SORUMLULAR ÇEVRESİNİN TESPİTİ

§ 1. SERMAYE ŞİRKETLERİNE İLİŞKİN TEMEL KAVRAMLAR	5
I. ŞİRKETLERİN SINIFLANDIRILMASI.....	5
A. <i>Tüzel Kişilik Bakımından</i>	5
B. <i>Şahıs Şirketi veya Sermaye Şirketi Olmaları Bakımından</i>	8
C. <i>Ortakların Sorumluluğu Bakımından</i>	9
II. SERMAYE ŞİRKETLERİNDE TÜZEL KİŞİLİK	10
A. <i>Tüzel Kişilik Kavramı</i>	10
B. <i>Ayrılık İlkesi</i>	12
1. <i>Şahıs Ayrılığı</i>	12
2. <i>Mal Ayrılığı</i>	13
III. SERMAYE ŞİRKETLERİNDE SINIRLI SORUMLULUK İLKESİ	13
A. <i>Şirketin Sorumluluğu</i>	15
B. <i>Ortakların Sorumluluğu</i>	16
1. <i>Ortakların Şirkete Karşı Sorumluluğu</i>	16
2. <i>Ortakların Şirket Alacaklılarına Karşı Sorumlu Olmaması</i>	17
IV. TÜZEL KİŞİLİK PERDESİNİN KALDIRILMASI	18
A. <i>Tüzel Kişilik Perdesinin Kaldırılmasının Anlamı</i>	18
B. <i>Tüzel Kişilik Perdesinin Kaldırılması Yöntemleri ve Söz Konusu Olabileceği</i> <i>Haller</i>	21
C. <i>Vergi hukuku Açısından Tüzel Kişilik Perdesinin Kaldırılması</i>	22
1. <i>Vergi Hukukunda Yorum ve Ekonomik Yaklaşım İlkesi</i>	22
2. <i>Vergi Kanunlarındaki Limited Şirket Ortaklarına Yönelik Sorumluluk Hükümlerinin</i> <i>Değerlendirilmesi</i>	26
§ 2. SORUMLULAR ÇEVRESİNİN TESPİTİ.....	28

I. KANUNI TEMSİLCİ.....	28
A. Vergi Hukuku Açısından Vergi Sorumlusu Tanımı ve Niteliği	28
1. Özel Hukukta Sorumluluk Kavramı.....	28
2. Vergi Hukukunda Sorumluluk Kavramı	29
a. Yükümlülük (Mükellefiyet)	29
b. Vergi Sorumluluğu.....	31
aa. Tanımı	31
ab. Vergi Sorumluluğunun Hukuki Niteliği	34
i. Kamu Hukuku İlişkisinden Doğması.....	34
ii. Bağımlılık Niteliği	35
iii. Fer'ilik Niteliği	36
ac. Değerlendirme	37
B. Anonim ve Limited Şirkette Kanuni Temsilci.....	39
1. Kanuni Temsilci ve Organ Kavramları	40
2. Kural Olarak Anonim ve Limited Şirket Yönetimi ve Temsili.....	43
a. Anonim Şirket Yönetim ve Temsili	43
aa. Yönetim Kurulu Üyesinin Seçimi veya Atanması.....	44
i. Kural Olarak Genel Kurul Tarafından Seçilmesi	45
ii. İstisnalar.....	46
1) İlk Esas Sözleşmeyle Atanması	46
2) Kamu Tüzel Kişilerinin Yönetim Kurulunda Temsilci Bulundurma Hakkı	46
3) Yönetim Kurulunun Geçici Üye Seçmesi	47
ab. Yönetim Kurulu Üyeliğinin Sona Erme Sebepleri	48
i. Azil	48
ii. İstifa	49
iii. Diğer Sebepler	50
b. Limited Şirket Yönetimi ve Temsili	50
aa. Müdürlerin Seçimi ve Atanması	52
ab. Sona Ermesi	53
c. Tüzel Kişi Yönetim Kurulu Üyesi veya Müdür.....	55
d. Yönetim Kurulu Üyeliği veya Müdürlük Sıfatının Kazanılması, Kaybedilmesi, Tescil ve İlanın Rolü, Kamu Alacaklarından Sorumluluk Açısından Değerlendirilmesi	58
aa. Sıfatın Kazanılması, Tescil ve İlanın Rolü	58
ab. Sıfatın Kaybedilmesi, Tescil ve İlanın Rolü	60
ac. Kamu Alacaklarından Sorumluluk Açısından Değerlendirme.....	62
3. İstisnai Hallerde Yönetim ve Temsil Yetkisine Sahip Olanlar	64
a. Yönetim ve Temsil Yetkisinin Devri	64
aa. Yönetimin Devri	65
i. Yönetimin Devrinin Koşulları	66
1) Esas Sözleşmede Hüküm Bulunması	66
2) İç Yönerge ve Yönetimin Devrine İlişkin Yönetim Kurulu (Müdür veya Müdürler Kurulu) Kararı	66
3) Görev ve Yetkilerin Devredilebilir Nitelikte Olması	67
ab. Temsil Yetkisinin Devri.....	71
ac. Sorumluluğa Etkisi.....	72

ad. Yönetim ve Temsil Yetkisinin Ayrı Ayrı Devri Halinde Sorumluluk.....	76
b. Tasfiye Memurları ve İflas İdaresi	79
II. LIMITED ŞİRKET ORTAKLARI	81
A. Ortaklık Sıfatının Kazanılması	82
1. Payın Kanun Gereği Geçtiği Haller	82
2. Pay Devri Sözleşmesi.....	84
a. Pay Devir Borcu Doğuran İşlemler ve Pay Devir Sözleşmesi	85
aa. Şekli	85
ab. İçerik	86
ac. Pay Devrinin Şirkete Bildirimi.....	88
ad. Genel Kurul Onayı.....	88
ae. Pay Defterine Kayıt.....	90
af. Tescil ve İlan.....	90
B. Ortak Sıfatının Kaybedilmesi.....	91
1. Çıkma	92
2. Çıkarılma.....	93

İKİNCİ BÖLÜM

KANUNİ TEMSİLCİLER VE LİMİTED ŞİRKET ORTAKLARININ KAMU BORÇLARINDAN SORUMLULUĞU (DIŞ İLİŞKİ)

§ 3. KANUNİ TEMSİLCİNİN SORUMLULUĞU	96
I. UYGULAMA ALANLARI BAKIMINDAN 6183 SAYILI KANUN MÜKERRER MD. 35 İLE VUK 10	96
II. 6183 SAYILI AMME ALACAKLARININ TAHSİL USULÜ HAKKINDA KANUN'UN MÜKERRER 35 İNCİ MADDESİNE DAYANAN SORUMLULUK	99
A. Sorumluluğun Kapsamı: Kamu Alacakları.....	100
1. Birinci Madde Kapsamına Giren Kamu Alacakları	101
a. Alacağın Devlete, İl Özel İdaresine veya Belediyeye Ait Olması	101
b. Alacağın Niteliği	102
1) Asli ve Fer'i Kamu Alacakları	102
2) Kamu Hizmetleri Uygulamasından Doğan Kamu Alacakları.....	103
3) Takip Giderleri	104
2. Kanun'un İkinci Maddesi Kapsamına Giren Kamu Alacakları	104
B. Sorumluluğun Hukuki Niteliği	104
1. Sorumluluğun Kanundan Doğan Bir Sorumluluk Olması	104
2. Sorumluluğun Kusursuz Sorumluluk Esasına Dayanması.....	106
3. Kanuni Temsilciler Arasında Sorumluluğun Şekli	107
C. Sorumluluğun Koşulu	109
1. Kamu Alacağının Tüzel Kişinin Malvarlığından Tamamen veya Kısmen Tahsil Edilememiş Olması.....	110
2. Kamu Alacağının Tüzel Kişinin Malvarlığından Tamamen veya Kısmen Tahsil Edilemeyeceğinin Anlaşılmış Olması.....	111
D. Sorumluluğun Zaman Yönünden Sınırı.....	113

1.	Mükerrer 35 inci Maddenin İlk Hali	113
2.	5766 Sayılı Kanun'un 4 üncü Maddesi İle Eklenen Beşinci Fıkra Hükmü	115
3.	Anayasa Mahkemesinin 19.03.2015 Tarih ve E. 2014/144 ve K. 2915/29 Sayılı İptal Kararı	115
III.	VERGİ USUL KANUNU'NUN 10 UNCÜ MADDESİNE DAYANAN SORUMLULUK.....	116
A.	<i>Sorumluluğun Kapsamı: Vergi ve Buna Bağlı Alacaklar</i>	118
1.	Vergi Alacağı	119
2.	Vergiye Bağlı Alacaklar.....	120
3.	Vergi Cezaları	121
B.	<i>Sorumluluğun Hukuki Niteliği</i>	122
1.	Sorumluluğun Kusurlu Sorumluluk Esasına Dayanması	125
2.	Kanuni Temsilciler Arasındaki Sorumluluğun Şekli	126
a.	Doktrindeki Görüşler ve Uygulamadaki Durum.....	126
b.	Kanuni Temsilciler Arasında Farklaştırılmış Teselsülün Uygulanması ve Getireceği Sorunlar	129
C.	<i>Sorumluluğun Şartları</i>	131
1.	Vergi ve Buna Bağlı Alacakların Şirketin Varlığından Tamamen veya Kısmen Alınamamış Olması	131
2.	Vergi Alacağının Şirketten Alınamamasının Sebebi Kanuni Temsilcinin Ödevlerini Gereği Gibi Yerine Getirmemesi Olmalıdır	135
a.	Kanuni Temsilcinin Ödevleri	135
b.	Alacağın Şirketten Alınamamasının Sebebi Kanuni Temsilcinin Ödevleri Gereği Gibi Yerine Getirmemesi Olmalıdır	137
D.	<i>Sorumluluğun Zaman Yönünden Sınırı</i>	139

§ 4. LİMİTED ŞİRKET ORTAKLARININ KAMU BORÇLARINDAN SORUMLULUĞU 141

I.	SORUMLULUĞUN YASAL DAYANAĞI	143
II.	SORUMLULUĞUN KAPSAMI	145
III.	SORUMLULUĞUN HUKUKİ NİTELİĞİ.....	146
A.	<i>Limited Şirket Ortakların İkinci Derece Sorumluluğu</i>	147
1.	Öncelikle Kanuni Temsilcilere Başvurulması Gerekliğini Savunan Görüş.....	148
2.	Takip İçin Bir Öncelik Sıralaması Olmadığını Savunan Görüş.....	150
3.	11.12.2018 Tarih ve E. 2013/1, K. 2018/1 Sayılı Danıştay İçtihadı Birleştirme Kararı... ..	151
B.	<i>Sermaye Payı Oranında Sorumluluk</i>	153
1.	Hükmün 4369 sayılı Kanun ile Değişiklik Yapılmadan Önceki Hali	153
2.	Hükmün 4369 Sayılı Kanun ile Değişiklik Yapıldıktan Sonraki Hali.....	154
C.	<i>Ortaklar Arasında Müşterek (Kısmi) Sorumluluk</i>	155
IV.	SORUMLULUĞUN ŞARTI	156
V.	PAY DEVRİ HALİNDE SORUMLULUK	156
A.	5766 Sayılı Kanun ile Getirilen Düzenlemeden Önceki Durum.....	156
B.	5766 Sayılı Kanun ile Getirilen Düzenleme	158

C.	5766 Sayılı Kanun ile Getirilen Hükümlerin Anayasa'ya Aykırı Olduğu Yönündeki Görüşler ve 13.12.2017 Tarihli Anayasa Mahkemesi Kararı.....	161
1.	Anayasa'ya Aykırılık Yönündeki Görüşler.....	161
2.	Anayasa Mahkemesi'nin 13.12.2017 Tarih ve E. 2016/14, K.2017/170 Sayılı Kararı	162
D.	Payın Devren Kazanıldığı Haller Bakımından 35 inci Maddenin Değerlendirilmesi	164
§ 5.	SICILDEN TERKİN EDİLEN ŞİRKETLER BAKIMINDAN KANUNİ TEMSİLCİLERİN VE ORTAKLARIN SORUMLULUĞU	167

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

KAMU BORCUNU ÖDEYEN SORUMLULARIN RÜCU HAKKI (İÇ İLİŞKİ)

§ 6.	RÜCU HAKKI KAVRAM, HUKUKİ NİTELİK VE ŞARTLARI.....	173
I.	KAVRAM	173
II.	HUKUKİ NİTELİĞİ	174
III.	HALEFİYETE DAYANAN RÜCU	175
IV.	RÜCU HAKKININ KOŞULLARI.....	177
A.	<i>Rücu Hakkının Genel Şartları.....</i>	<i>178</i>
1.	Asıl Borcun Varlığı	178
2.	Alacaklı İdarenin Tatmin Edilmesi	181
B.	<i>Diğer Sorumlulara Başvurmak için Gerekli Olan Şart: İkinci Derecede (Tali) Sorumluluğun Doğmuş Olması.....</i>	<i>183</i>
1.	Genel Olarak	183
2.	İspat Yükü	185
§ 7.	KANUNİ TEMSİLCİLERİN RÜCU HAKKI	188
I.	ASIL BORÇLU ŞİRKETE RÜCU.....	188
A.	<i>Rücu Hakkının Dayanağı.....</i>	<i>188</i>
1.	Sorumluluğu Düzenleyen Kanun Hükümleri.....	189
2.	Sözleşme İlişkisi.....	191
B.	<i>Rücu Hakkının Koşulları</i>	<i>192</i>
C.	<i>Rücu Hakkının Kapsamını</i>	<i>193</i>
1.	Kanun Dayalı İleri Sürülebilecek Olan Talepler.....	193
2.	Sözleşmeye Dayalı İleri Sürülebilecek Talepler	195
II.	SORUMLU OLAN DİĞER KANUNİ TEMSİLCİLERE RÜCU	199
A.	<i>Rücu Hakkının Dayanağı.....</i>	<i>199</i>
B.	<i>Rücu Hakkının Koşulları</i>	<i>201</i>
1.	Ortak Def'ilerin İleri Sürülmüş Olması	201
2.	Kendi Payından Fazla Ödemede Bulunması	202
C.	<i>Asıl Borçlu Şirkete Rücu Etmenin Zorunlu Olmaması</i>	<i>202</i>

D.	<i>Rücu Hakkının Kapsamı</i>	203
III.	LIMITED ŞİRKET ORTAKLARINA RÜCU	205
A.	<i>Ortak Sıfatına Sahip Olmayan (Üçüncü Kişi) Müdürün Ortaklara Rücu Hakkı</i>	206
1.	Rücu Hakkının Dayanağı	206
2.	Rücu Hakkının Koşulları.....	208
3.	Rücu Düzeni	209
a.	Rücu Düzeni ile İlgili Yargıtay Uygulaması.....	210
b.	Kamu Alacaklarından Sorumlulukta Göz Önünde Tutulması Gerekliğini	
	Düşündüğümüz Ölçütler.....	212
aa.	VUK 10 Bağlamında Kusur Sorumluluğunun Değerlendirilmesi	212
ab.	Menfaat: Ekonomik Mülkiyet.....	213
ac.	Bilgi Alma ve İnceleme Hakkı	215
c.	Rücu Düzeni ile İlgili Değerlendirmemiz	217
4.	Rücu Hakkının Kapsamı	218
B.	<i>Ortak Sıfatına Sahip Müdürün Diğer Ortaklara Rücu Hakkı</i>	219
§ 8.	LIMITED ŞİRKET ORTAKLARININ RÜCU HAKKI	221
I.	ASIL BORÇLU ŞİRKETE RÜCU HAKKI	221
A.	<i>Rücu Hakkının Dayanağı</i>	221
1.	Sermaye Payı Oranında Gerçekleştirilen Ödeme.....	222
2.	Sermaye payı Oranını Aşan Miktarda Gerçekleşen Ödemeler	222
B.	<i>Rücu Hakkının Kapsamı</i>	224
II.	DiĞER ORTAKLARA RÜCU HAKKI.....	225
A.	<i>Pay Devrinin Söz Konusu Olmadığı Hallerde Diğer Ortaklara Rücu</i>	225
1.	Rücu Hakkının Dayanağı	226
2.	Rücu Hakkının Koşulları.....	227
3.	Rücu Hakkının Kapsamı	228
B.	<i>Pay Devri Halinde</i>	228
1.	Rücu Hakkının Dayanağı	230
a.	Sözleşmede Hüküm Bulunması Halinde.....	230
b.	Sözleşmede Hüküm Bulunmaması Halinde.....	230
2.	Rücu Hakkının Koşulları.....	231
3.	Rücu Hakkının Kapsamı	231
III.	KANUNİ TEMSİLCİLERE BAŞVURULMASI	232
§ 9.	RÜCU ALACAĞINA İLİŞKİN ZAMANAŞIMI	238
	SONUÇ	241
	KAYNAKÇA	245
	ÖZGEÇMİŞ	HATA! YER İŞARETİ TANIMLANMAMIŞ.

Kısaltmalar

AATUHK	: 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun
AO	: Abgabenordnung
Art.	: Artikel
AY	: Anayasa
AYM	: Anayasa Mahkemesi
Batider	: Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi
BGB	: Bürgerliches Gesetzbuch
BK	: 6098 sayılı Borçlar Kanunu
Bkz.	: Bakınız
C.	: Cilt
D.	: Daire
dn.	: Dipnot
E.	: Esas
eBK	: 818 Sayılı Mülga Borçlar Kanunu
eTK	: 6762 sayılı Mülga Türk Ticaret Kanunu
GmbH	: Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GVK	: 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu
HD	: Hukuk Dairesi
HGK	: Hukuk Genel Kurulu
hk.	: Hakkında
HMK	: 6100 Sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu
İBK	: İctihadı Birleştirme Kurulu
İİK	: 2004 Sayılı İcra İflas Kanunu
İYUK	: 2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu
K.	: Karar
Karş.	: Karşılaştırınız
KDVK	: 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
KoopK	: 1163 Sayılı Kooperatifler Kanunu
KVK	: 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
md.	: Madde
MK	: 4721 Sayılı Türk Medeni Kanunu
mük.	: Mükerrer
Nr.	: Numara
OR	: Obligationenrecht
RG	: Resmi Gazete
s.	: Sayfa
Sa.	: Sayı
TCK	: 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu

TTK	: 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu
vd.	: ve devamı
VDDK	: Vergi Dava Daireleri Kurulu
Vol.	: Volume
VUK	: 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu



RÉSUMÉ

Le sujet de notre thèse de doctorat est la responsabilité des actionnaires et des organes pour les dettes publiques dans les sociétés de capitaux. Alors qu'il n'existe pas de responsabilité des actionnaires à l'égard des créanciers de la société dans le cadre du droit privé, une exception importante à cette règle a été introduite dans les sociétés à responsabilité limitée en matière de créances publiques. Normalement, les créanciers de la société peuvent demander la responsabilité des organes en raison de dommages directs dans le cadre des dispositions du TCC 553 et suivants. Mais, le législateur n'est pas satisfait de ces dispositions et, afin de faciliter la perception des recettes publiques, les lois fiscales prévoient également la responsabilité des représentants légaux.

Bien que le sujet de la responsabilité soit les actionnaires et les organes, le fait que les dispositions relatives à la responsabilité soient régies par les lois fiscales a nécessité une approche interdisciplinaire de la question. En d'autres termes, le fait que le sujet relève à la fois du droit commercial et du droit fiscal a nécessité la prise en compte des concepts et des règles de ces deux domaines. Pourtant, il convient de noter que la doctrine a principalement abordé la question sous l'angle du droit public. Les efforts visant à concilier les dispositions relatives à la responsabilité avec les concepts et les institutions du droit privé ont donné lieu à de nombreuses discussions au sein de la doctrine. Ces discussions se reflètent également dans les décisions judiciaires.

Il est possible de classer les sociétés en fonction de différents critères. Toutefois, la distinction la plus fréquemment utilisée par la doctrine est celle faite en fonction de la personnalité juridique, de la responsabilité des actionnaires et du fait d'être une société de personnes ou une société de capitaux. Les sociétés anonymes et les sociétés à responsabilité limitée sont des sociétés de capitaux dotées d'une personnalité juridique et d'une responsabilité limitée des actionnaires. Du fait de cette caractéristique, la personne morale a une existence distincte des personnes et organes qui la constituent et un patrimoine distinct de celui de ces personnes. En vertu du principe de la responsabilité limitée, les créanciers de la société ne peuvent s'adresser qu'aux actifs de la société. Appliquer le principe de séparation des personnes morales de manière absolue dans tous les cas peut conduire à des résultats inéquitables. Le principe de séparation peut devoir être écarté dans des cas exceptionnels qui peuvent conduire à des résultats contraires à la justice et à l'équité. Pour ces raisons, la théorie de la levée du voile de la personnalité juridique a été mise en avant. Bien que les

discussions sur la levée du voile soient surtout concentrées dans le domaine du droit privé, elle peut également se poser en droit fiscal. Les accords de levée du voile fiscal sont des accords conclus par des contribuables et des parties responsables dans le but d'éluder l'impôt en abusant des formes et des institutions de droit privé en dehors de leur usage ordinaire. En fait, le contrat de dissimulation fiscale et la levée du voile de la personnalité juridique sont similaires tant au niveau de leur base juridique que des solutions juridiques du problème. Le contrat de dissimulation fiscale et la levée du voile de la personnalité juridique sont des concepts qui ont des points d'intersection mais qui appartiennent à des disciplines juridiques différentes. Le législateur a réglementé de manière explicite les situations de voilage fiscal fréquemment rencontrées en pratique. Certaines de ces dispositions sont des dispositions qui aboutissent à la levée du voile de la personnalité juridique. Parmi les cas où la levée du voile de la personnalité juridique est réglementée par la loi, les plus importants au regard de notre sujet sont l'art. 35 de la loi n° 6183 et l'art. 10/5 de la loi de procédure fiscale.

La responsabilité fiscale est la responsabilité de tiers autres que le contribuable pour l'accomplissement de devoirs matériels ou formels dans les cas réglementés par la loi. Il n'y a pas de consensus dans la doctrine sur la question de savoir si les représentants légaux sont considérés comme des contribuables ou non. L'opinion dominante, à laquelle nous souscrivons également, est que les représentants légaux sont assujettis à l'impôt. La responsabilité des représentants légaux est de nature accessoire et secondaire. Les lois fiscales sont basées sur le concept de représentant légal en termes d'accomplissement des devoirs des personnes morales et de responsabilité pour les dettes publiques impayées. Cependant, les personnes morales utilisent leur capacité juridique pour agir par l'intermédiaire de leurs organes. Par conséquent, le concept de représentant légal dans les lois fiscales doit être compris comme l'organe chargé de la gestion et de la représentation. Dans ce contexte, en règle générale, le conseil d'administration dans les sociétés anonymes (TCC 365) et les gérants dans les sociétés à responsabilité limitée (TCC 623) sont chargés de la gestion et de la représentation. Du point de vue du principe de légalité fiscale, l'inclusion de l'organe effectif dans le cercle des assujettis peut ne pas être conforme au principe de la légalité de l'impôt. Le titre de membre du conseil d'administration ou de gérant donne lieu à ses dispositions et conséquences lors de la réalisation de la raison de son acquisition ou de sa perte. En ce qui concerne l'application de la responsabilité

découlant des lois fiscales, l'enregistrement et l'annonce n'ont aucun effet. En cas de délégation du pouvoir de gestion et de représentation, la responsabilité des dettes publiques appartient aux directeurs exécutifs délégués. En cas de délégation séparée du pouvoir de gestion et de représentation, le directeur général qui a le pouvoir de gestion est responsable.

La responsabilité des représentants légaux pour les dettes publiques est réglementée par deux dispositions différentes. La première est l'article 10 de la loi de procédure fiscale. La responsabilité régie par cette disposition est engagée en cas de non-paiement des impôts et des créances connexes dans le cadre de la loi de procédure fiscale. En outre, il est admis que cette responsabilité est fondée sur le principe de la responsabilité pour faute. Pour que la responsabilité naisse, il faut que l'impôt et les créances connexes n'aient pas été perçus en tout ou en partie auprès de la société débitrice principale, qui est le contribuable ou le responsable, et que la raison en soit le manquement du représentant légal aux obligations de la société. L'autre disposition imposant la responsabilité est l'art. 35 de la loi n° 6183. Cette responsabilité est appliquée en cas de non-paiement d'autres créances publiques autres que les impôts et les créances connexes. Conformément à cette disposition, bien que la responsabilité des représentants légaux soit une responsabilité de lege lata stricte, nous pensons qu'il faut adopter le principe de la responsabilité de lege ferenda pour faute. Pour que la responsabilité fondée sur cette disposition soit engagée, il faut comprendre que la créance publique n'a pas été ou ne sera pas perçue en tout ou en partie auprès de la société débitrice principale. Dans le cas où il y a plus d'un représentant légal en vertu des deux dispositions imposant la responsabilité, il convient d'appliquer la succession différenciée entre eux. Toutefois, étant donné que l'application de la succession différenciée en matière de créances publiques entraînera certains problèmes, nous sommes d'avis que la succession absolue devrait être explicitement réglementée pour les représentants légaux par le biais d'une modification de la loi.

Dans une société à responsabilité limitée, qui est une société de capitaux, la responsabilité des actionnaires n'est engagée que contre la société. En règle générale, ils n'ont aucune responsabilité à l'égard des créanciers de la société. Toutefois, en vertu de l'article 35 de la loi n° 6183, ils sont tenus responsables, au prorata de leurs parts de capital, des créances publiques non recouvrables ou réputées irrécouvrables de la société. Il est admis que la responsabilité des actionnaires n'est pas une responsabilité

fiscale au sens technique du terme, mais une responsabilité de recouvrement. Néanmoins, cette responsabilité est une responsabilité accessoire et secondaire, tout comme la responsabilité des représentants légaux. Le champ d'application de la responsabilité comprend toutes les créances publiques, y compris les créances fiscales et connexes. La responsabilité des actionnaires est proportionnelle à leurs parts de capital. Il n'y a pas d'ordre de succession entre les actionnaires et les représentants légaux. Les deux groupes responsables sont tenus pour également responsables. En outre, en cas de transfert d'actions, le cédant et le cessionnaire sont tenus solidairement responsables des créances publiques. Avec le cinquième paragraphe ajouté au TPL 10 en 2018, des dispositions de responsabilité ont été introduites pour les représentants légaux et les associés de sociétés à responsabilité limitée des contribuables dont l'entité juridique a été supprimée du registre du commerce par liquidation.

Dans le cas où les dettes de la société débitrice principale, qui sont des créances publiques, sont payées par le représentant légal ou l'actionnaires dans les sociétés à responsabilité limitée, le droit de recours des personnes qui ont payé cette dette sera mis en évidence. Les responsabilités des représentants légaux et des associés de sociétés à responsabilité limitée découlant des dettes de la société découlent du droit public et les litiges liés à cette responsabilité relèvent de la juridiction civile. En revanche, les relations de recours sont analysées dans le cadre des dispositions de droit privé et les procès y afférents sont jugés par les tribunaux civils. Le concept de recours se réfère au droit de la personne qui satisfait le créancier en exécutant une obligation lui appartenant ou appartenant à quelqu'un d'autre de réclamer à une autre personne la totalité ou une partie de la dette exécutée. Le droit de recours donne un droit de créance à la personne qui exécute la dette d'autrui. Ce droit est un droit de créance du point de vue de sa nature juridique. Le droit de recours du représentant légal ou de l'actionnaire qui s'acquitte d'une dette ayant la nature d'une créance publique n'est pas un droit de recours fondé sur la succession. Pour que le droit de recours naisse à l'encontre de la société débitrice principale, l'existence de la dette principale et l'administration créancière doivent être satisfaites. Pour que le droit de recours soit exercé contre d'autres responsables, il faut, en plus de ces deux conditions, qu'il y ait une responsabilité secondaire. Dans ses décisions constantes, la Cour de Cassation, comme condition pour que les responsables de second degré qui paient la dette publique puissent avoir un recours contre les autres responsables autres que le débiteur principal, exige que l'entreprise n'ait pas la capacité de payer au moment du paiement

de la dette publique. Cette condition n'est pas une défense mais une objection. La charge de la preuve incombe au créancier recourant. Nous sommes d'avis que le créancier recourant peut bénéficier de présomptions de fait, et dans ce contexte, le fait qu'un ordre de paiement lui ait été envoyé devrait être accepté comme une présomption de fait.

Le représentant légal qui paie la dette publique a un recours contre l'entreprise, qui est le débiteur principal, afin de compenser la diminution de son propre patrimoine. Ce droit de recours peut être fondé sur une disposition légale ou sur la relation entre l'entreprise et le représentant légal. Il est avancé que les dispositions des lois fiscales concernant le droit de recours des représentants légaux contre la société débitrice principale permettent au représentant légal de prouver facilement la relation interne. A notre avis, ces dispositions ont deux fonctions. Il s'agit d'empêcher le représentant légal de renoncer à l'avance au droit de recours contre la société débitrice principale et de déterminer l'étendue minimale du droit de recours contre la société débitrice principale pour les représentants légaux. Le représentant légal qui paie la dette publique peut prétendre à un recours fondé sur le contrat qui le lie à la société, en plus de la disposition légale. En outre, le représentant légal peut exercer un recours contre la société débitrice principale pour la totalité du montant payé.

Dans le cas où il y a plusieurs représentants légaux dans l'entreprise publique débitrice principale, l'un d'entre eux peut avoir payé cette dette. Dans ce cas, le droit de recours du représentant légal qui a effectué le paiement aux autres représentants légaux est basé sur l'article 557/3 du TCC. Le représentant légal qui paie la dette publique ne peut recourir aux autres représentants légaux que pour les paiements effectués au-delà de sa part. La demande de recours ne doit pas être adressée à la société débitrice principale. Les autres représentants légaux ne sont pas solidairement responsables envers le représentant légal qui a payé la dette publique, mais sur la base d'une responsabilité partielle. La manière dont la dette publique payée sera répartie entre les représentants légaux dans la relation interne doit être décidée par le juge dans l'affaire de recours.

Le droit de recours du représentant légal qui paie la dette publique aux associés de la société à responsabilité limitée doit être évalué selon que ce représentant légal a le titre de tiers gérant (non actionnaire) ou de co-gérant. La responsabilité solidaire des tiers gérants (non actionnaire) et des actionnaires de la société à responsabilité limitée

à l'encontre de l'administration créancière est la responsabilité de plusieurs personnes pour un même dommage pour des raisons diverses (CO 61). Par conséquent, le droit de recours du tiers contre les associés se fonde sur la disposition du CO 62. En raison de la propriété économique et des caractéristiques de la société à responsabilité limitée en tant qu'entreprise individuelle, le tiers gérant peut recourir à chaque associé en proportion de sa part de capital, mais pas pour la totalité de la dette publique payée. Le gérant, qui a le titre d'associé qui paie la dette publique, peut se retourner contre les autres associés dans le cadre du CO 62 pour la partie qui dépasse sa part de capital.

Il est clair que l'actionnaire de la société à responsabilité limitée qui paie la dette publique en proportion de sa part de capital peut se retourner contre la société débitrice principale dans cette proportion. L'actionnaire de la société à responsabilité limitée qui effectue un paiement supérieur à sa part de capital bien qu'il ne soit pas responsable peut avoir recours à la société pour ces paiements conformément aux dispositions du mandat effectif, ou aux autres actionnaires (en proportion de leurs parts de capital) conformément au contrat entre eux ou conformément aux dispositions du mandat effectif. En cas de transfert d'actions, tout d'abord, s'il existe une disposition dans le contrat de transfert concernant la responsabilité pour les dettes publiques, celle-ci doit être appliquée. En l'absence de disposition dans le contrat de cession d'actions, la responsabilité étant solidaire, le recours sera possible dans le cadre du BK 62. Bien que l'actionnaire qui paie la dette publique ne dispose pas du droit de recours aux représentants légaux, il peut intenter une action en responsabilité conformément aux dispositions du TCC 553 et suivants pour les dommages directs subis.

ABSTRACT

The subject of our doctoral thesis is the liability of shareholders and organs for public debts in capital companies. While there is no liability of shareholders against company creditors in companies in the context of private law, an important exception to this rule has been introduced in limited liability companies in terms of public receivables. On the other hand, the creditors of the company may apply for the liability of the organs due to direct damages within the scope of the provisions of TCC 553 et seq. The legislator is not satisfied with these provisions, and in order to facilitate the collection of public revenues, the tax laws also include the liability of legal representatives.

Although the subject of the liability is the shareholders and organs, the fact that the liability provisions are regulated in tax laws has necessitated an interdisciplinary approach to the issue. In other words, the fact that the subject matter falls under both commercial law and tax law has necessitated the consideration of the concepts and rules of both fields. Nevertheless, it should be noted that the doctrine has predominantly addressed the issue from a public law perspective. The efforts to reconcile the liability provisions with the concepts and institutions of private law have led to a great deal of discussion in the doctrine. These discussions are also reflected in judicial decisions.

It is possible to classify companies according to various criteria. However, the most frequently used distinction in the doctrine is the distinction made in terms of legal personality, liability of shareholders and being a partnership or a capital company. Joint stock and limited liability companies are capital companies with legal personality and limited liability of shareholders. As a result of having this characteristic, the legal entity has a separate existence from the persons and organs that constitute it and a separate asset from the assets of these persons. Pursuant to the principle of limited liability, the creditors of the company may only apply to the assets of the company. Applying the principle of separation in legal entities in an absolute manner in all cases may lead to unfair results. The principle of separation may have to be disregarded in exceptional cases that may lead to results contrary to justice and equity. For these reasons, the theory of lifting the veil of legal personality has been put forward.

Although the discussions on lifting the veil are mostly concentrated in the field of private law, it may also come up in tax law. Tax-veiling agreements are agreements entered into by taxpayers and responsible parties for the purpose of tax evasion by abusing private law forms and institutions other than their ordinary use. In fact, the tax-veiling agreement and the lifting of the veil of legal personality are similar both in terms of their legal basis and the legal solutions of the problem. The tax-veiling agreement and the lifting of the veil of legal personality are concepts that have intersection points but belong to different legal disciplines. The legislator has explicitly regulated the situations of tax-veiling that are frequently encountered in practice. Some of these provisions are provisions that result in lifting the veil of legal personality. Among the cases where the removal of the veil of legal personality is regulated by law, the most important ones in terms of our subject are Art. 35 of the Law No. 6183 and Art. 10/5 of the Tax Procedure Law.

Tax liability is the responsibility of third parties other than the taxpayer for the fulfilment of material or formal duties in cases regulated by law. There is no consensus in the doctrine as to whether legal representatives are deemed to be tax liable or not. The prevailing opinion, which we also agree with, is that legal representatives are tax liable. The responsibility of the legal representatives is of ancillary and secondary nature. Tax laws are based on the concept of legal representative in terms of fulfilment of the duties of legal entities and responsibility for unpaid public debts. However, legal entities use their legal capacity to act through their organs. Therefore, the concept of legal representative in the tax laws should be understood as the organ in charge of management and representation. In this context, as a rule, the board of directors in joint stock companies (TCC 365) and managers in limited liability companies (TCC 623) are charged with management and representation. In terms of tax laws, including the actual body in the circle of liable persons may not be in accordance with the principle of legality of tax. The title of board membership or manager shall give rise to its provisions and consequences upon the realisation of the reason for its acquisition or loss. In terms of the application of the liability arising from tax laws, registration and announcement do not have any effect. In case of delegation of management and representation authority, the responsibility for public debts belongs to the delegated executive directors. In the event that the management and representation authority is delegated separately, the managing director who has the management authority shall be liable.

The liability of legal representatives for public debts is regulated in two different provisions. The first one is Article 10 of the Tax Procedure Law. The liability regulated in this provision arises in case of non-payment of taxes and related receivables within the scope of TPL. In addition, it is accepted that this liability is based on the principle of fault liability. In order for the liability to arise, the tax and related receivables must not have been collected in whole or in part from the main debtor company, which is the taxpayer or responsible, and the reason for this must be due to the failure of the legal representative to fulfil the duties of the company. The other provision imposing liability is Art. 35 of Law No. 6183. This liability is applied in case of non-payment of other public receivables other than taxes and related receivables. In accordance with this provision, although the liability of legal representatives is *de lege lata* strict liability, we believe that the principle of *de lege ferenda* fault liability should be adopted. In order for the liability based on this provision to arise, it must be understood that the public receivable has not been or will not be collected in whole or in part from the principal debtor company. In the event that there is more than one legal representative pursuant to both provisions imposing liability, differentiated succession should be applied among them. However, since the application of differentiated succession in terms of public receivables will bring some problems, we are of the opinion that absolute succession should be explicitly regulated for legal representatives with a law amendment.

In a limited liability company, which is a capital company, the liability of the partners is against the company. As a rule, they do not have any liability against the creditors of the company. However, pursuant to Article 35 of Law No. 6183, they are held liable in proportion to their capital shares for public receivables that cannot be collected or are understood to be uncollectible from the company. It is accepted that the responsibility of the shareholders is not a tax liability in the technical sense, but a collection responsibility. Nevertheless, this liability is ancillary and secondary liability, just like the liability of legal representatives. The scope of the liability includes all public receivables, including tax and related receivables. The liability of the shareholders is in proportion to their capital shares. There is no order of succession between shareholders and legal representatives. Both responsible groups are held equally responsible. In addition, in cases of share transfer, the transferor and the transferee are held jointly and severally liable for public receivables. With the fifth paragraph added to TPL 10 in 2018, liability provisions have been introduced for the

legal representatives and limited liability company partners of taxpayers whose legal entity has been deleted from the trade registry by liquidation.

In the event that the debts of the principal debtor company, which are public receivables, are paid by the legal representative or the shareholder in limited liability companies, the right of recourse of the persons who paid this debt will come to the fore. The responsibilities of legal representatives and limited liability company partners arising from company debts arise from public law and disputes related to this responsibility are seen in the civil jurisdiction. On the other hand, recourse relations are analysed within the scope of private law provisions and the related lawsuits are heard in the civil courts. The concept of recourse refers to the right of the person who satisfies the creditor by fulfilling an obligation belonging to himself or someone else to claim the whole or part of the debt fulfilled from another person. The right of recourse gives a right of claim to the person who fulfils someone else's debt. This right is a right of claim in terms of its legal nature. The right of recourse of the legal representative or shareholder who fulfils a debt in the nature of a public receivable is not a right of recourse based on succession. In order for the right of recourse to arise against the principal debtor company, the existence of the principal debt and the creditor administration must be satisfied. In order for the right of recourse to arise against other liable parties, in addition to these two conditions, secondary liability must arise. In its consistent decisions, the Supreme Court of Appeals, as a condition for the second degree liable parties who pay the public debt to have recourse to the other liable parties other than the principal debtor, requires that the company should not have the ability to pay at the time the public debt is paid. This condition is not a defence but an objection. The burden of proof is on the recourse creditor. We are of the opinion that the recourse creditor may benefit from de facto presumptions, and in this context, the fact that a payment order has been sent to him should be accepted as a de facto presumption.

The legal representative who pays the public debt shall have recourse to the company, which is the principal debtor, in order to compensate for the decrease in its own assets. This right of recourse may be based on a legal provision or the relationship between the company and the legal representative. It is argued that the provisions in the tax laws regarding the right of recourse of legal representatives against the principal debtor company provide the legal representative with the ease of proving the

internal relationship. In our opinion, these provisions have two functions. These are to prevent the legal representative from waiving the right of recourse against the principal debtor company in advance and to determine the minimum scope of the right of recourse against the principal debtor company for legal representatives. The legal representative who pays the public debt may claim recourse based on the contract between the company and the company, in addition to the legal provision. In addition, the legal representative may have recourse against the principal debtor company for the entire amount paid.

In the event that there is more than one legal representative in the principal public debtor company, one of them may have paid this debt. In this case, the right of recourse of the legal representative who made the payment to the other legal representatives is based on Article 557/3 of the TCC. The legal representative who pays the public debt may only recourse to the other legal representatives for the payments made in excess of his/her share. The recourse claim does not have to be directed to the principal debtor company. Other legal representatives are not jointly and severally liable to the legal representative who paid the public debt, but on the basis of partial liability. How the paid public debt will be divided among the legal representatives in the internal relationship should be decided by the judge in the recourse case.

The right of recourse of the legal representative who pays the public debt to the limited liability company partners should be evaluated according to whether this legal representative has the title of third party (non-partner) manager or joint manager. The joint liability of third-party managers and limited liability company partners against the creditor administration is the liability of more than one person for the same damage for various reasons (CO 61). Therefore, the third party's right of recourse to the partners is based on the provision of CO 62. Due to the economic ownership and the characteristics of the limited liability company as a sole proprietorship, the third party manager may recourse to each shareholder in proportion to his capital share, but not for the entire amount of the public debt paid. The manager, who has the title of the shareholder who pays the public debt, may recourse to the other shareholders within the scope of CO 62 for the portion exceeding his/her capital share.

It is clear that the limited liability company shareholder who pays the public debt in proportion to his capital share may have recourse to the principal debtor company in this proportion. The limited liability company shareholder who makes a payment in

excess of his/her capital share although he/she is not liable may have recourse to the company for these payments in accordance with the provisions of actual agency, or to the other shareholders (in proportion to their capital shares) in accordance with the contract between them or in accordance with the provisions of actual agency. In case of share transfer, firstly, if there is a provision in the transfer agreement regarding liability for public debts, this shall be applied. In the absence of a provision in the share transfer agreement, since the liability is joint and several, recourse will be possible within the scope of BK 62. Although the shareholder who pays the public debt does not have the right of recourse to the legal representatives, he/she may file a liability lawsuit in accordance with the provisions of TCC 553 et seq. for direct damages incurred.



ÖZET

Doktora tezimizin konusu, sermaye şirketlerinde ortakların ve organların kamu borçlarından sorumluluğudur. Özel hukuk bağlamında sermaye şirketlerinde ortakların şirket alacaklılarına karşı sorumluluğundan söz edilemezken, kamu alacakları bakımından limited şirketlerde bu kurala önemli bir istisna getirilmiştir. Diğer taraftan, şirket alacaklıları doğrudan zararları nedeniyle, organların sorumluluğuna TTK 553 vd. hükümleri kapsamında başvurabilmektedir. Kanun koyucu bu hükümlerle yetinmemiş, kamu gelirlerinin tahsilini kolaylaştırmak amacıyla vergi kanunlarında kanuni temsilcilerin sorumluluğuna ayrıca yer vermiştir.

Sorumluluğun öznesi ortaklar ve organlar olmasına karşın sorumluluk hükümlerinin vergi kanunlarında düzenlenmesi, konunun interdisipliner bir yaklaşımla ele alınmasını zorunlu kılmıştır. Diğer bir ifadeyle, konunun hem ticaret hukuku hem de vergi hukuku alanına girmesi, her iki alana ait kavram ve kuralların göz önünde bulundurulmasını gerektirmiştir. Bununla birlikte, doktrinde konunun ağırlıklı olarak kamu hukuku perspektifiyle ele alındığını ifade etmemiz gerekir. Sorumluluk hükümlerinin özel hukuk kavram ve kurumlarıyla bağdaştırılma çabaları, doktrinde konunun bir hayli tartışılmasına neden olmuştur. Bu tartışmalar, yargı kararlarında da kendini göstermektedir.

Şirketleri çeşitli kriterlere göre sınıflandırmak mümkündür. Fakat doktrinde en sık başvuru alan ayrım; tüzel kişilik, ortakların sorumluluğu ve şahıs şirketi-sermaye şirketi olmaları bakımından yapılan ayrımlardır. Anonim ve limited şirket, tüzel kişiliği haiz, ortakların sınırlı sorumlu olduğu, sermaye şirketleridir. Tüzel kişi, bu niteliğe sahip olmanın sonucu olarak, kendisini oluşturan kişilerden ve organlarından ayrı bir varlığa ve bu kişilerin malvarlıklarından ayrı bir malvarlığına sahip olur. Sınırlı sorumluluk ilkesi gereğince, şirket alacaklıları yalnızca şirket malvarlığına başvurabilmektedir. Tüzel kişilerde ayrılık ilkesini her durumda, mutlak bir şekilde uygulamak haksız sonuçların ortaya çıkmasına neden olabilir. Adalet ve hakkaniyete aykırı sonuçlar doğuracak istisnai durumlarda, ayrılık ilkesinin göz ardı edilmesi gerekebilir. İşte bu nedenlerle, tüzel kişilik perdesinin kaldırılması teorisi ortaya konulmuştur. Perdenin kaldırılması hakkındaki tartışmalar çoğunlukla özel hukuk alanında yoğunlaşsa da vergi hukukunda da gündeme gelebilir. Peçeleme sözleşmesi,

vergi yükümlüleri ve sorumlularının, özel hukuk biçimlerini ve kurumlarını olağan kullanımları dışında kötüye kullanarak, vergi kaçırma amacıyla yaptıkları sözleşmelerdir. Esasında peçeleme sözleşmesi ile tüzel kişilik perdesinin kaldırılması gerek hukuki dayanakları gerekse de sorunun hukuki çözümleri konusunda benzeşmektedirler. Peçeleme sözleşmesi ile tüzel kişilik perdesinin kaldırılması, kesişim noktaları olan fakat farklı hukuk disiplinlerine ait kavramlardır. Kanun koyucu uygulamada sık karşılaşılan peçeleme hallerini açıkça hükme bağlamıştır. Bu hükümlerden bazıları tüzel kişilik perdesinin kaldırılması sonucunu doğuran hükümlerdir. Tüzel kişilik perdesinin kaldırılmasının kanunla düzenlendiği hallerden konumuz açısından en önemlileri, 6183 sayılı Kanun md. 35 ve VUK 10/5 hükümleridir.

Vergi sorumluluğu, kanunda düzenlenen hallerde, verginin yükümlüsü dışında üçüncü kişilerin, maddi veya şekli görevlerin yerine getirilmesi bakımından sorumlu tutulmasıdır. Kanuni temsilcilerin, vergi sorumlusu sayılıp sayılmayacağı konusunda doktrinde görüş birliği yoktur. Bizim de katıldığımız hâkim görüş, kanuni temsilcilerin vergi sorumlusu olduğu yönündedir. Kanuni temsilcilerin sorumluluğu fer'i ve tali niteliktedir. Vergi kanunları, tüzel kişilerin ödevlerinin yerine getirilmesi ve ödenmeyen kamu borçlarından sorumluluk açısından kanuni temsilci kavramını esas almıştır. Fakat tüzel kişiler, fiil ehliyetlerini organları aracılığıyla kullanırlar. Bu nedenle, vergi kanunlarında yer alan kanuni temsilci kavramının yönetim ve temsille görevli organ şeklinde anlaşılması gerekir. Bu kapsamda, kural olarak anonim şirketlerde yönetim kurulu (TTK 365), limited şirketlerde ise müdürler (TTK 623) yönetim ve temsil ile görevlendirilmişlerdir. Vergi kanunları açısından fiili organı sorumlular çevresine dahil etmek, verginin yasallığı ilkesine uygun düşmeyebilir. Yönetim kurulu üyeliği veya müdürlük sıfatı, kazanma veya kaybetme sebebinin gerçekleşmesi ile hüküm ve sonuçlarını doğurur. Vergi kanunlarından doğan sorumluluğun uygulanması bakımından, tescil ve ilan herhangi bir etkiye sahip değildir. Yönetim ve temsil yetkisinin devredilmesi halinde, kamu borçlarından sorumluluk yetkiyi devralan murahhaslara aittir. Yönetim ve temsil yetkisinin ayrı ayrı devredilmesi halinde ise, yönetim yetkisine sahip olan murahhasların sorumlu olması gerekir.

Kanuni temsilcilerin kamu borçlarından sorumluluğu iki ayrı hükümde düzenlenmiştir. Bunlardan ilki, Vergi Usul Kanunu 10 uncu maddedir. Bu hükümde

düzenlenen sorumluluk, VUK kapsamına giren vergi ve buna bağlı alacakların ödenmemesi halinde gündeme gelir. Ayrıca söz konusu sorumluluğun, kusurlu sorumluluk esasına dayandığı kabul edilmektedir. Sorumluluğun doğması için; vergi ve buna bağlı alacakların vergi mükellefi veya sorumlusu olan asıl borçlu şirketten tamamen veya kısmen alınamamış olması ve bunun sebebinin kanuni temsilcinin şirkete düşen ödevleri yerine getirmemiş olmasından kaynaklanmış olması gerekir. Sorumluluk getiren diğer hüküm ise, 6183 sayılı Kanun mük. md. 35'tir. Bu sorumluluk, vergi ve buna bağlı alacakları dışında kalan diğer kamu alacakların ödenmemesi halinde uygulanır. Bu hüküm gereğinde kanuni temsilcilerin sorumluluğu *de lege lata* kusursuz sorumluluk olmakla birlikte *de lege feranda* kusurlu sorumluluk esasının benimsenmesi gerektiğini fikirindeyiz. Bu hükme dayanan sorumluluğun doğması için, kamu alacağının asıl borçlu şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilememiş veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşılmış olması gerekir. Sorumluluk getiren her iki hüküm gereğince, birden fazla kanuni temsilci bulunması halinde, bunlar arasında farklılaştırılmış teselsülün uygulanması gerekir. Bununla birlikte, kamu alacakları bakımından farklılaştırılmış teselsülün uygulanması bazı sorunlar getireceği için bir kanun değişikliği ile kanuni temsilciler için açıkça mutlak teselsülün düzenlenmesi gerektiği kanaatindeyiz.

Bir sermaye şirketi olan limited şirkette ortakların sorumluluğu şirkete karşıdır. Şirket alacaklılarına karşı ise kural olarak herhangi bir sorumlulukları yoktur. Bununla birlikte, 6183 sayılı Kanun md. 35 hükmü ile şirketten tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan kamu alacakları için sermaye payları oranında sorumlu tutulmuşlardır. Ortakların sorumluluğunun, teknik anlamda bir vergi sorumluluğu olmadığı, tahsil muhataplığı olduğu kabul edilmektedir. Bununla birlikte, bu sorumluluk da tıpkı kanuni temsilcilerin sorumluluğu gibi fer'i ve tali (ikinci derecede) sorumluluktur. Sorumluluğun kapsamına, vergi ve buna bağlı alacaklar da dahil olmak üzere tüm kamu alacakları girmektedir. Ortakların sorumluluğu, sermaye payları oranındadır. Ortaklar ile kanuni temsilciler arasında bir takip sırası söz konusu değildir. Her iki sorumlu grubu da aynı derecede sorumlu tutulmaktadır. Ayrıca pay devrinin söz konusu olduğu hallerde, payı devreden ile devralan kamu alacaklarından müteselsil sorumlu tutulmuşlardır. 2018 yılında VUK 10'a eklenen beşinci fıkra hükmü ile, tasfiye edilerek tüzel kişiliği ticaret sicilinden silinmiş olan mükelleflerin kanuni temsilcileri ve limited şirket ortakları açısından sorumluluk hükümleri getirilmiştir.

Asıl borçlu şirketin, kamu alacağı niteliğindeki borçlarının, kanuni temsilci veya limited şirketlerde ortak tarafından ödenmesi halinde, bu borcu ödeyen kişilerin rücu hakkı gündeme gelecektir. Kanuni temsilcilerin ve limited şirket ortaklarının, şirket borçlarından doğan sorumlulukları kamu hukukundan kaynaklanmakta ve bu sorumlulukla ilgili uyuşmazlıklar idari yargıda görülmektedir. Buna karşın, rücu ilişkileri özel hukuk hükümleri kapsamında incelenir ve buna ilişkin davalar adli yargıda görülür. Rücu kavramı, kendisine veya başkasına ait bir borcu ifa ederek alacaklıyı tatmin eden kişinin, ifa ettiği borcun tamamını veya bir kısmını başkasından talep etmesini ifade eder. Rücu hakkı, başkasının borcunu ifa eden kimseye bir talep hakkı verir. Bu hak, hukuki niteliği itibarıyla bir alacak hakkıdır. Kamu alacağı niteliğindeki bir borcu ifa eden kanuni temsilci veya ortağın rücu hakkı, halefiyete dayanan bir rücu hakkı değildir. Asıl borçlu şirkete karşı rücu hakkının doğumu için, asıl borcun varlığı ve alacaklı idarenin tatmin edilmesi gerekir. Diğer sorumlulara rücu hakkının doğumu için ise, bu iki şarta ek olarak ikinci derecede sorumluluğun doğması gerekir. Yargıtay da istikrarlı kararlarında, kamu borcunun ödeyen ikinci derecede sorumluların, asıl borçlu dışında sorumlu olanlara rücu edebilme şartı olarak, kamu borcunun ödendiği tarihte şirketin ödeme gücüne sahip olmamasını aramaktadır. Bu şart, niteliği itibarıyla bir def'i değil itirazdır. İspat yükü rücu alacaklısının üzerindedir. Rücu alacaklısının fiili karinelerden yararlanabileceği, bu kapsamda kendisine ödeme emri gönderilmiş olmasının, fiili karine olarak kabul edilmesi gerektiği düşüncesindeyiz.

Kamu borcunu ödeyen kanuni temsilci, kendi malvarlığında gerçekleşen azalmayı gidermek için, asıl borçlu olan şirkete rücu edecektir. Bu rücu hakkı, kanun hükmü veya şirket ile kanuni temsilci arasındaki ilişkiye dayanabilir. Kanuni temsilcilerin asıl borçlu şirkete karşı rücu hakkına yönelik vergi kanunlarında yer alan düzenlemelerin, kanuni temsilciye iç ilişkiyi ispat kolaylığı sağlandığı ileri sürülmektedir. Bizim görüşümüze göre bu hükümlerin iki işlevi bulunmaktadır. Bunlar, kanuni temsilcinin asıl borçlu şirkete karşı rücu hakkından önceden feragat etmesini önlemek ve kanuni temsilciler açısından asıl borçlu şirkete karşı rücu hakkının asgari kapsamını belirlemektir. Kamu borcunu ödeyen kanuni temsilci, kanun hükmü yanında, şirket ile aralarındaki sözleşmeye dayanarak rücu talebinde bulunabilecektir. Ayrıca ödenen miktarın tümü için asıl borçlu şirkete rücu edebilecektir.

Asıl kamu borçlusu şirkette birden fazla kanuni temsilci bulunması halinde, bu borcu aralarından birisi ödemiş olabilir. Bu halde, ödemeyi yapan kanuni temsilcinin diğer kanuni temsilcilere rücu hakkı TTK 557/3 hükmüne dayanmaktadır. Kamu borcunu ödeyen kanuni temsilci, ancak kendi payından fazla yaptığı ödemeler için diğer kanuni temsilcilere rücu edebilir. Rücu talebinin öncelikle asıl borçlu şirkete yöneltilmesi zorunlu değildir. Diğer kanuni temsilciler, kamu borcunu ödeyen kanuni temsilciye karşı müteselsilen değil, kısmi borç esasına göre sorumludur. Ödenen kamu borcunun, iç ilişkide kanuni temsilciler arasında nasıl paylaştırılacağına, rücu davasında hâkimin karar vermesi gerekir.

Kamu borcunu ödeyen kanuni temsilcinin limited şirket ortaklarına rücu hakkı, bu kanuni temsilcinin üçüncü kişi (ortak olmayan) müdür veya ortak müdür sıfatına sahip olup olmamasına göre değerlendirilmelidir. Üçüncü kişi müdürler ile limited şirket ortaklarının, alacaklı idare karşısında birlikte sorumlulukları, birden fazla kişinin aynı zarardan çeşitli sebeplerle sorumluluğudur (BK 61). Bu nedenle üçüncü kişinin, ortaklara rücu hakkının dayanağı BK 62 hükmüdür. Ekonomik mülkiyet ve limited şirketin şahıs şirketi özellikleri nedeniyle, üçüncü kişi müdür, ödediği kamu borcunun tamamı için ve fakat her bir ortağa sermaye payı oranında rücu edebilir. Kamu borcunu ödeyen ortak sıfatına sahip müdür ise kendi sermaye payını aşan kısım için diğer ortaklara BK 62 kapsamında rücu edebilecektir.

Sermaye payı oranında kamu borcunu ödeyen limited şirket ortağının, asıl borçlu şirkete bu oranda rücu edebileceği açıktır. Sorumlu olmadığı halde sermaye payı oranını aşan miktarda bir ödemede bulunan limited şirket ortağı, bu ödemeler için gerçek vekaletsiz iş görme hükümlerine göre şirkete, aralarındaki sözleşmeye veya gerçek vekaletsiz iş görme hükümlerine göre diğer ortaklara (sermaye payları oranında) rücu edebilir. Pay devri söz konusu olduğunda öncelikle devir sözleşmesinde kamu borçlarından sorumlulukla ilgili bir hüküm varsa bu uygulanır. Pay devir sözleşmesinde bir hüküm bulunmadığı hallerde, sorumluluk müteselsil olduğu için BK 62 kapsamında rücu söz konusu olacaktır. Kamu borcunu ödeyen ortağın, kanuni temsilcilere rücu hakkı olmamakla birlikte, uğradığı doğrudan zararlar nedeniyle TTK 553 vd. hükümleri gereğince, sorumluluk davası açabilir.

GİRİŞ

I. Konunun Tanıtılması ve Sınırlandırılması

Şirketler, ekonomik amaca ulaşmak için kurulurlar ve bu amaca ulaşabilmek için işlemlerde bulunurlar. Vergiyi doğuran olay, bu işlemler sonucu meydana gelir ve şirketler bu sebeple vergilendirmeye tabii tutulurlar. Vergiyi doğuran olayı meydana getiren işlemlerin temelinde ise özel hukuk ilişkileri yer alır. Bu nedenle ticaret şirketleri açısından özel hukuk ve vergi hukuku yakın bir ilişki içerisinde. Bu ilişki birçok hukuksal meseleyi bünyesinde barındırmakla birlikte, şirketlerin kanuni temsilcilerinin ve limited şirket ortaklarının sorumluluğu konusu üzerinde en fazla mürekkep tüketilen konulardan birisi olmuştur. Gerçekten de bitmek bilmeyen fikir ayrılıklarına sahne olması bakımından doktrinde çok sık ele alınmış, karşılaşılan uyuşmazlıklar bakımından da birçok yargı kararına konu olmuştur. Bu tartışmaların temelinde her iki hukuk dalının amaçları bakımından farklılıklar yer almakla birlikte, meseleyi devamlı güncel kılan kanun koyucunun tutumu olmaktadır. Zira kanun koyucu, kamu gelirlerinin tahsilini güvenceye almak amacıyla devamlı yeni düzenlemeler getirmekte, bu durum ise hem kavramların oluşmasına hem de içtihatların istikrar kazanmasına engel olmaktadır.

Kanuni temsilcilerin ve ortakların kamu borçlarından sorumluluğu ile ilgili hepsi birbirinden değerli birçok eser verilmiş olmasına rağmen bu konuyu seçmemizin nedenlerini şu şekilde açıklayabiliriz. Öncelikle verilen eserlerin birçoğu kamu hukuku bakış açısıyla ele alınmıştır. Bu durum ticaret hukuku öğretisine zengin bir bakış açısı kazandırmakla birlikte konunun özel hukuk ve ticaret hukuku açısından ele alınmasının, soruna farklı bir bakış açısı kazandıracağını düşünmekteyiz. Diğer taraftan ve asıl önemli olduğunu düşündüğümüz nokta ise, konunun hemen daima dış ilişki bakımından ele alınması olmuştur. Dış ilişki ile kastedilen kanuni temsilci ve ortakların kamu alacaklısı ile olan ilişkileridir. Diğer bir ifadeyle, sorumlular çevresinin idare ile olan ilişkilerine odaklanılmıştır. Biz ise çalışmamızda, iç ilişkiyi mümkün olduğunca detaylı bir şekilde incelemeye çalıştık. Diğer bir anlatımla, kamu borcunun sona ermesinden sonra sorumluların birbirleri ile olan rücu ilişkileri, çalışmamızın odak noktasını oluşturmaktadır.

İnceleme konumuz, sermaye şirketlerinde ortakların ve organların kamu borçlarından sorumluluğudur. Bununla birlikte TTK 124 hükmünce bir sermaye şirketi olan sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket, uygulama alanı çok dar olduğu için konumuzun dışında bırakılmıştır. Ayrıca “sermaye şirketi ortakları” ifadesi, anonim şirket pay sahiplerini de kapsamasına rağmen, anonim şirket pay sahipleri kamu borçlarından sorumlu olmadıkları için doğal olarak konumuz dışında kalmaktadır.

Bunun yanında ortakların ve organların kamu borçlarından sorumluluğu temel olarak VUK ve 6183 sayılı Kanun’da düzenlenmiştir. Bununla birlikte mevzuatımızda, bu kanunlara veya doğrudan sorumluluk hükümlerine atıf yapılmak suretiyle bazı alacakların kamu alacakları gibi tahsili amaçlanmıştır. Ayrıca ortaklar ve organlar için getirilen farklı sorumluluk hükümleri de bulunmaktadır. VUK ve 6183 sayılı Kanun hükümleri kapsamında getirilen sorumluluk hükümleri inceleme konumuzu oluşturmaktadır. Bu nedenle diğer mevzuatta yer verilen sorumluluk hükümlerine ancak ilgili kısımlarda değinilmiş olup detaylı bir şekilde ele alınmamıştır. Bu bağlamda 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ile 5411 sayılı Bankacılık Kanunu’nda yer verilen sorumluluk hükümleri inceleme konumuz dışında bırakılmıştır.

II. Terminoloji

İncelememizde “*sermaye şirketleri*” kavramı kullanılmıştır. “*Şirket*” ile “*ortaklık*” terimlerinin eşanlamlı oldukları TTK 1531’de açıkça hükme bağlanmıştır. Ortakların sorumluluğunun da ele alınması nedeniyle “*ortaklık*” ve “*ortak*” terimlerinin sıkça kullanılmasının anlam karmaşasına sebep olacağı endişesiyle “*şirket*” teriminin kullanılmasının daha uygun olacağı düşünülmüştür. Diğer taraftan “*sermaye şirketi*” kavramı, eTK’da yer almamakla birlikte vergi mevzuatında kullanılan bir kavramdır. Bu kavram 6102 sayılı TTK 124/2 hükmü ile ticaret hukuku bakımından da yasal bir dayanağa kavuşmuştur. Biz de anonim şirket ve limited şirketi bir arada ifade etmek için “*sermaye şirketi*” kavramını tercih etmiş bulunuyoruz.

Çalışmamızda kullandığımız bir diğer kavram “*ortak*” kavramıdır. Bilindiği üzere TTK’da anonim şirket ortakları için “*pay sahibi*”, limited şirket ortakları için ise “*ortak*” kavramı kullanılmaktadır. Fakat anonim şirketin pay sahiplerinin kamu

borçlarından sorumluluğu söz konusu olmadığı için çalışmamızda “*ortak*” kavramı kullanılmıştır.

Yine çalışmamızda “*kamu borçları*” kavramı kullanılmıştır. Buna bağlı olarak, incelememizin içeriğinde de “*kamu alacağı*”, “*kamu alacaklısı*” ve “*kamu borçlusu*” kavramlarına yer verilmiştir. Oysa 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’un başlığında olduğu gibi kanunda yer alan hükümlerde de “*amme alacağı*”, “*amme alacaklısı*”, “*amme borcu*” ve “*amme borçlusu*” kavramlarına yer verilmektedir. Buna karşın doktrinde “*kamu alacağı*” ve “*kamu borcu*” kavramları artık yerleşmiştir. Bu nedenle biz de aynı anlama gelen “*amme*” ve “*kamu*” ifadelerinden ikincisini tercih etmiş bulunmaktayız. Ayrıca bu kavram sadece vergi alacaklarını değil vergiye bağlı alacaklar ve diğer kamu alacaklarını da kapsamaktadır.

III. İnceleme Planı

Çalışmamız üç ana bölümden oluşmaktadır. İlk bölümde, sermaye şirketlerine ilişkin temel kavramlar ve kamu borçlarından dolayı sorumlular çevresinin tespiti konusu ele alınmıştır. Bu bağlamda birinci bölüm iki alt başlığa ayrılmış, ilkinde sermaye şirketlerine ilişkin temel kavramlar, ikincisinde ise sorumlular çevresinin tespiti yapılmaya çalışılmıştır. Sermaye şirketlerine ilişkin temel kavramları incelenirken, kamu borçlarından sorumluluk ile bağlantılı kavramlara yer verilmiştir. Bu kapsamda; şirketlerin sınıflandırılması, sermaye şirketlerinde tüzel kişilik, sınırlı sorumluluk ilkesi ve son olarak da tüzel kişilik perdesinin kaldırılması konuları, vergi hukuku da göz önünde bulundurularak ele alınmıştır. Sorumlular çevresinin tespiti yapılırken, kanuni temsilci ve limited ortak şirket ortakları ayrı ayrı ele alınmıştır. Kanuni temsilcilerin öncelikle vergi hukuku açısından hukuki nitelikleri incelenmiş daha sonra özel hukuk ve ticaret hukuku bakımından tespiti yapılmıştır. Limited şirket ortaklarının ise, ortak sıfatını kazandığı ve kaybettiği haller ele alınmıştır.

İkinci bölüm, kanuni temsilciler ve limited şirket ortaklarının kamu borçlarından sorumluluğuna ayrılmıştır. Bu bölümde, vergi mevzuatında sorumluluk getiren hükümleri kanuni temsilci ve ortaklar açısından ayrı ayrı ele alınmıştır. Diğer bir ifade ile sorumluluk dışı ilişki bakımından ele alınmıştır.

Son bölümde ise, kamu borcunu ödeyen sorumluların diğer sorumlularla ilişkileri (iç ilişki) ele alınmıştır. Bu kapsamda, öncelikle rücu hakkı kavramı ele alınmıştır. Daha sonra kamu borcunu ödeyen sorumlunun kanuni temsilci veya ortak olmasına göre rücu edebileceği kişiler, rücu hakkının yasal dayanakları, şartları ve kapsamı bakımından incelenmiştir.



BİRİNCİ BÖLÜM

SERMAYE ŞİRKETLERİNE İLİŞKİN TEMEL KAVRAMLAR VE KAMU BORÇLARINDAN DOLAYI SORUMLULAR ÇEVRESİNİN TESPİTİ

§ 1. SERMAYE ŞİRKETLERİNE İLİŞKİN TEMEL KAVRAMLAR

I. Şirketlerin Sınıflandırılması

Şirketleri çeşitli kriterlere göre sınıflandırmak mümkündür. Düzenlendikleri kanun, tek kişi ortaklığı olup olmamaları, konuları (ticari işletme işletmek veya her türlü ekonomik konu), sermaye sistemi (sabit, kayıtlı, değişir sermayeli şirketler) bakımından yapılan ayrımlar bunlar arasında sayılabilir¹. Fakat doktrinde en sık başvurulan ayırım; tüzel kişilik, ortakların sorumluluğu ve şahıs şirketi-sermaye şirketi olmaları bakımından yapılan ayrımlardır. Biz de inceleme konumuz açısından önemi nedeniyle bu sınıflandırmayı kullanacağız.

A. Tüzel Kişilik Bakımından

Ticaret şirketleri tüzel kişiliği haizdir. Bu husus, TTK 125/1 hükmünde açıkça düzenlenmiştir. Bu bağlamda, inceleme konumuz olan anonim ve limited şirketler yanında, TTK'da düzenlenen kollektif şirket, komandit şirket ile 1163 sayılı Kanun'da² düzenlenen kooperatifler de tüzel kişiliğe sahiptirler. Ticaret şirketleri,

¹ **Karayalçın, Yaşar**; Ticaret Hukuku II. Şirketler Hukuku A. Giriş-Adi Şirket-Sermaye Şirketleri, Sevinç Matbaası, 2. Baskı, Ankara, 1973, s. 71 vd.; **Poroy, Reha/Tekinalp, Ünal/Çamoğlu, Ersin**; Ortaklıklar Hukuku I, Vedat Kitapçılık, 13. Bası, İstanbul, 2014, Nr. 12 vd.; **Kendigelen, Abuzer/Kırca, İsmail**; Şirketler Hukuku Cilt I, On İki Levha Yayıncılık, 1. Baskı, İstanbul, 2021, s. 24 vd.; **Bahtiyar, Mehmet**; Ortaklıklar Hukuku, Beta Yayınlar, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 11. Bası, İstanbul, 2016, s. 1 vd.; **Pulaşlı, Hasan**; Şirketler Hukuku Şerhi Cilt I, Adalet yayınları, 2014, s. 12 vd.; **Bilgili, Fatih/Demirkapı, Ertan**; Şirketler Hukuku, Dora Yayınevi, 9. Baskı, Bursa, 2013, s. 13 vd.; **Aral, İrem/Karahan, Sami** (Editör); Şirketler Hukuku, Mimoza Yayınları, Güncellenmiş 2. Baskı, Konya, 2013, s. 25 vd.

² 10.05.1969 Tarih ve 13195 sayılı RG.

tüzel kişiliğe sahip olmanın bir sonucu olarak, hak ehliyeti³ ve fiil ehliyetine sahiptirler. Böylece ortaklardan ayrı olarak haklara ve borçlara sahip olurlar, iradelerini organları aracılığıyla açıklarlar (MK 50), dava ve taraf ehliyetine sahiptirler (HMK 50,51), tacir sıfatı ortaklara değil şirkete aittir⁴, bir yerleşim yeri ve tabiiyete sahiptirler⁵.

Şirketler hukuku açısından temel ortaklık türü olan⁶ ve BK 620 vd. da düzenlenen⁷ adi ortaklık ise tüzel kişiliğe sahip değildir⁸. Bu nedenle adi ortaklıklar, hak ehliyetine⁹ ve fiil ehliyetine sahip değildir.

³ eTK 137’ de de ticaret şirketlerinin tüzel kişiliğe sahip oldukları hükme bağlanmıştır. Bununla birlikte bu şirketlerin hak ehliyetine sınır getirilmiştir. *Ultra Vires İlkesi* olarak bilinen bu sınırlamaya göre, ticaret şirketleri ancak işletme konuları çerçevesinde hak ehliyetine sahiptirler. İşletme konusu dışında yapılan işlemler ise yok sayılıyordu. 6102 sayılı TTK. ile *ultra vires ilkesi* kaldırılmıştır. Bu kapsamda, ticaret şirketleri MK 48 çerçevesinde her türlü haklardan yararlanıp, borçlar üstlenebileceklerdir. Bkz. TTK genel gerekçe 112 nci paragraf ve TTK 125 gerekçesi. Ayrıca, bu ilkenin kaldırılması ile ilgili değerlendirmeler için bkz. **Yıldız, Burçak**; “TTK Tasarısı’nda Şirketlerin Ehliyeti ve Bu Bağlamda TTK m. 137 Hükmündeki “Ultra Vires” Sınırlamasının Yerindeliğinin Değerlendirilmesi”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 55, Sa. 1, 2006, s. 321-353; **Yıldız, Burçak**; “Ultra Vires İlkesinin Kaldırılmasının Ardından İşletme Konusu Unsuru ve Ticaret Şirketlerinin İşletme Konusu Dışındaki İşlemlerinin Hukuki Niteliği”, Batıder, C. XXVII, Sa. 3, 2011, 111-134; **Yongalık, Aynur**; “Türk Ticaret Kanunu Tasarısı’na (m. 124-133) Türk Ticaret Kanunu (m. 136-145) ile Karşılaştırmalı Bir Bakış ve Değerlendirme”, Batıder, C. XXVI, Sa.1, 2010, s. 85 vd.

⁴ Kooperatiflerin tacir niteliğine sahip olup olmadığına ilişkin tartışmalar için bkz, **Topaloğlu, Mustafa**; “Kooperatiflerin Genel İlkeleri ve Kuruluşu”, Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. XXVIII, Sa. 2, 2021, s. 646 vd; Kooperatiflerin tacir/ticaret şirketi sayılacakları yönünde bkz. Yargıtay İBBGK, 12.11.2021 Tarih ve E. 2020/2, K. 2021/3 sayılı karar (www.legalbank.net)

⁵ **Poroy (Tekinalp/Çamoğlu)**, Ortaklıklar I, Nr. 32; **Kırca (Kendigelen)**, Şirket Hukuku C.I, s. 24; **Bahtiyar**, Ortaklıklar Hukuku, s. 3, 4; **Bilgili/Demirkapı**, Şirketler Hukuku, s. 15.

⁶ Adi ortaklık hükümleri, ortaklıklar hukukunun genel hükümleri niteliğini taşır ve yapılarına uygun düştüğü oranda ticaret şirketleri hakkında da uygulanır, bkz. **Karayalçın**, Şirketler Hukuku, s. 125 vd; **Barlas, Nami**; Adi Ortaklık Temeline Dayalı Sözleşme İlişkileri, 3. Bası, Vedat Kitapçılık, 2012, s.109.

⁷ Kanun koyucunun adi ortaklığa Ticaret Kanunda değil de Borçlar Kanunda yer vermiş olmasının sebebi, bu ortaklık tipinde “sözleşme” nosyonunun, ortaya çıkan kişi birliğine oranla daha fazla ağırlık taşımasıdır, bkz. **Barlas**, Adi Ortaklık, s. 109.

⁸ Her ne kadar tüzel kişiliğe sahip olmasa da adi ortaklığın asgari bir organizasyona, karar, yönetim ve denetim mekanizmalarına sahip olduğu, bu nedenle sadece bir sözleşme değil, aynı zamanda organizasyona ilişkin birlikte teşkil ettiği ve bu durumun ona çift yapı, kendine özgü bir sözleşme niteliği kazandırdığı yönünde, bkz. **Şener, Oruç Hami**; Teorik ve Uygulamalı Ortaklıklar Hukuku Ders Kitabı, Seçkin Yayınları, Gözden Geçirilmiş 2. Bası, Ankara, 2015, s. 10.

⁹ Bununla birlikte, Alman Federal Mahkemesi 29.01.2001 tarih ve II ZR 331/00 sayılı kararında, adi şirketin hak ehliyetine sahip olduğuna hükmetmiştir. Kararın Türkçe çevirisi için bkz. **Narbay Şafak/Deliduman Seyithan**, “Alman Federal Mahkemesinin (Dış-) Adi Şirketin Hak ve Taraf

VUK 8 hükmü uyarınca, vergi yükümlüsü (mükellef) olmak için gerçek veya tüzel kişi olmak gerekir. Vergi yükümlüsü olmak için, fiil ehliyeti aranmaz, hak ehliyetinin olması yeterlidir (VUK 9). Fakat bu kuralın istisnaları mevcuttur¹⁰. Diğer bir ifadeyle, hak ehliyetine sahip olmayan bazı topluluklar, vergi yükümlüsü sayılabilmektedir^{11 12}. Kurumlar vergisinin, tüzel kişilerin kazancını vergilendirdiği düşünülebilir, fakat bu düşünce doğru değildir¹³. KVK 2 hükmü gereğince, tüzel kişiliği haiz sermaye şirketleri ile kooperatifler kurumlar vergisi yükümlüsü iken, kollektif şirket ve adi komandit şirket kurumlar vergisi yükümlüsü olarak sayılmamıştır¹⁴. Diğer taraftan, tüzel kişiliğe sahip olmayan iş ortaklıkları, Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi yatırım fonları vergi yükümlüsü

Ehliyetine Sahip Olduğuna İlişkin 20.01.2001 Tarihli Kararı”, Prof. Dr. Ömer Teoman’a 55. Yaş Günü Armağanı, C. I, İstanbul, 2002, s. 577-594; Kararın bir incelemesi için bkz. **Bilgili, Fatih**; “Adi Ortaklıkların Fiil Ehliyeti ve Alman Federal Mahkemesi’nin Verdiği Yeni Karar Karşısında Ortaya Çıkan Durum”, Prof. Dr. Ömer Teoman’a 55. Yaş Günü Armağanı, C.I, İstanbul, 2002, s. 197-213; Ayrıca bkz. **Ansay, Tuğrul**; “Adi Şirket Bir Tüzel Kişi Midir?”, Prof. Dr. Erdoğan Moroğlu’na 65. Yaş Günü Armağanı, 2001, s. 1-11; **Barlas**, Adi Ortaklık, s. 74 vd.; **Şener, Oruç Hami**; Adi Ortaklık, Yetkin Yayınları, Ankara, 2008, s. 152 vd.

¹⁰ **Kaneti, Selim/Ekmekçi, Esra/Güneş, Gülsen/Kaşıkçı, Mahmut**; Vergi Hukuku, Filiz Kitabevi, 2. Baskı, İstanbul, 2021, s. 121; VUK 9’da geçen *kanuni ehliyet* kavramının hem hak hem de fiil ehliyetini kapsadığı, bu nedenle hak ehliyetine sahip olunmaması halinde de yükümlü olunabildiği yönünde, bkz. **Gerçek, Adnan**; “Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 54, Sa. 3, 2005, s. 164; VUK 9 hükmünde kanuni ehliyetin aranmamasının nedeni, vergi hukukunda sujeliğin ödeme gücüne bağlanmasıdır, bkz. **Akkaya Mustafa**, “Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 1997, C. 46, Sa.1, s. 194; Ayrıca, “... vergi hukuku bağımsız bir hukuk disiplini olması dolayısıyla, bu konuda kendine özgü bazı değişik kurallar ortaya koymuştur. Yani bazı tüzel kişiler vergi mükellefi olarak sayılmamış ve tüzel kişiliği olmamasına rağmen bazı kuruluşların da vergi mükellefi olabileceği kabul edilmiştir. Bu düzenlemeler, Medeni Kanun’daki kişi kavramıyla bağdaşmayan hükümlerdir. Bunu vergi hukukunun özelliği dolayısıyla olağan kabul etmek gerekir.” **Mutluer, M. Kamil**; Vergi Genel Hukuku, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 1. Baskı, İstanbul, 2006, s. 71; Benzer yönde, bkz. **Şenyüz, Doğan/Yüce, Mehmet/Gerçek, Adnan**; Vergi Hukuku Genel Hükümler, Ekin Yayınevi, 9. Baskı, Bursa, 2018, s. 89.

¹¹ Bu durum sadece vergilendirme açısından tanınan bir sujeliktir, bkz. **Karakoç, Yusuf**; Genel Vergi Hukuku, Yetkin Yayınları, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 7. Baskı, Ankara, 2014, s. 208.

¹² Alman hukukunda benzer şekilde, vergi hukuku ehliyetinin, medeni hukuktaki (BGB) ehliyetten bağımsız olduğu yönünde, bkz. **Seer, Roman (Tipke, Klaus/Lang, Joachim)**; Steuerrecht, Verlag Otto Schmidt KG, 24. neu bearbeitete Auflage, Köln, 2021, Nr. 6.32.

¹³ **Öncel, Mualla/Kumrulu, Ahmet/Çağan, Nami/Göker, Cenker**; Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, Gözden geçirilmiş değişiklikler işlenmiş 29. Bası, Ankara, 2020, s. 329.

¹⁴ Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No:1), md. 2.1.1 “Türk Ticaret Kanunu’nda ticaret şirketleri arasında sayılmakla birlikte sermaye şirketi mahiyetinde olmayan kollektif ve adi komandit şirketler kurumlar vergisi mükellefi değildirler.” 03.04.2007 Tarih ve 26482 sayılı RG.

sayılmışlardır. Çalışma konumuz olan anonim ve limited şirketlerin kurumlar vergisi yükümlüsü olduklarını belirtelim (KVK 2/1).

B. Şahıs Şirketi veya Sermaye Şirketi Olmaları Bakımından

Bu ayırım, şirketin iç düzeni ve kurumsal yapısı ile ortaklık sıfatından kaynaklanan hakların ve borçların belirlenmesi konularında, sermayenin mi yoksa ortakların kişisel özelliklerinin mi ön planda tutulduğuna göre yapılan bir ayırımdır¹⁵. Öğretide yerleşmiş olan ve klasikleşen bu ayırım eTK'da bulunmamakla birlikte, vergi mevzuatında¹⁶ yer almaktaydı. Şahıs şirketi sermaye şirketi ayırımı, 6102 sayılı TTK ile kanuni bir ayırım olma niteliğini kazanmıştır.

TTK 124/2' ye göre, *“Bu kanunda, kollektif ile komandit şirket şahıs; anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket sermaye şirketi sayılır.”*¹⁷ Ayrıca bu ayırma bazı önemli sonuçlar bağlanmıştır. Ortakların kişisel alacakları (md. 133), birleşme (md. 137, 151, 155, 156), bölünme (md. 160, 164, 171), tür değiştirme (md. 181, 184, 189), şirketler topluluğu (md. 195, 196, 197, 198, 201, 203), ölçeklerine göre şirketler (md. 1523) ve internet sitesi açma zorunluluğu ile ilgili düzenlemeler (md. 1524) bu hükümlerden bazılarıdır.

Şahıs şirketlerinde, ortakların kişilikleri ve ortaklar arası ilişkiler ön plana çıkar. Şahıs şirketleri ile ilgili düzenlemeler, şirketin birbirini tanıyan ve güvenen ortaklar arasında kurulduğu kabulünden hareketle yapılmıştır¹⁸. Bu nedenle ortak sayısı azdır¹⁹,

¹⁵ **Karayalçın**, Şirketler Hukuku, s. 77; **Poroy (Tekinalp/Çamoğlu)**, Ortaklıklar I, Nr. 35; **Kırca (Kendigelen)**, Şirket Hukuku C.I, s. 25.

¹⁶ **Yongalık**, Değerlendirme, s. 84; **Bilgili/Demirkapı**, Şirketler Hukuku, s. 16; Bkz. VUK 5, KVK 2, GVK 81.

¹⁷ Kooperatif şirkette, şahıs ve sermaye şirketlerinde görülen özellikler bulunduğu gibi, bu şirketlerde görülmeyen özellikler de bulunur, bkz. **Karayalçın**, Şirketler Hukuku, s. 79, 80; Kooperatif, ticaret şirketi kabul edilmesine rağmen, ölçülere uymadığı için bu ayırım dışında tutulmuştur, bkz. TTK 124 gerekçesi; TTK'da herhangi bir ölçüt belirlenmemiş ve bu ölçütlerden ne anlaşılması gerektiği belirsiz olmakla birlikte ayırım dışında tutulmasının isabetli olduğu yönünde, bkz. **Yongalık**, Değerlendirme, s. 83, dn. 5.

¹⁸ **Kırca (Kendigelen)**, Şirket Hukuku C.I, s. 25; **Pulaşlı**, Şerh C.I, s.14.

¹⁹ **Bilgili/Demirkapı**, Şirketler Hukuku, s. 16; **Bahtiyar**, Ortaklıklar Hukuku, s. 5; **Karahan/Aral**, Şirketler Hukuku, s. 28.

ortakların değışmesi veya sayılarının artması (girme-çıkma) zorlaştırılmıştır, kural olarak her ortak yönetim ve temsil yetkisine sahiptir (özden organ ilkesi), ortaklar şirket borçlarından ikinci derecede sınırsız sorumludurlar, ortaklardan birisinin ölmesi, iflası veya fiil ehliyetini kaybetmesi şirketin sona ermesine neden olur.

Sermaye şirketlerinde ise öne çıkan ortakların kişiliğı değil, şirkete getirdikleri sermayedir. Sermaye şirketlerine yönelik düzenlemeler, sermaye ön planda tutularak hazırlanmıştır. Bu kapsamda, ortak sayısının çok olması mümkündür, payın devri, yeni ortak girişı ve çıkışı daha kolaylaştırılmıştır. Özden organ ilkesi uygulanmaz, seçilmiş bir yönetim ve temsil organı vardır. Ortakların sorumluluğı, taahhüt ettikleri sermaye payı kadardır. Ortaklardan birisinin ölümü, iflası veya ehliyetini kaybetmesi şirketin sona ermesine yol açmaz.

C. Ortakların Sorumluluğı Bakımından

Bu ayırım, ortakların şirket alacaklılarına karşı, şirketin borçları nedeniyle sorumlu tutulup tutulmamalarına göre yapılır. Buna göre, ortakların birinci dereceden veya ikinci dereceden (tali, ikincil) sorumluluğı ya da sınırlı veya sınırsız sorumluluğı söz konusu olabilir²⁰.

Tüzel kişiliğı sahip olmayan adi şirkette, ortakların sorumluluğı birinci dereceden sorumluluktur. Adi şirket alacaklıları doğrudan ortakları takip ederler. Oysa tüzel kişiliğı haiz ticaret şirketlerinde, şirket borçlarından birinci derecede sorumlu olan bizzat şirket tüzelkişiliğidir. Şirket alacaklısının, önce şirketi takip etmesi gerekmektedir. Ancak bazı şirketlerde, şirket alacaklısına karşı ortaklar da sorumlu tutulmuşlardır. Belli şartların gerçekleşmesi halinde, ortaklara da başvurulabilir. Bu durumda ortakların sorumluluğı ikinci dereceden sorumluluktur. Kollektif şirkette ortakların (TTK 237, 238), adi ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirkette komadite ortağın sorumluluğı (TTK 317, 564) bu şekildedir. Ayrıca adi komandit şirkette komanditer ortak, koyduğu veya koymayı taahhüt ettiği sermaye miktarın

²⁰ **Karayalçın**, Şirketler Hukuku, s. 81; **Poroy (Tekinalp/Çamoğlu)**, Ortaklıklar I, Nr. 36 vd.; **Bahtiyar**, Ortaklıklar Hukuku, s. 8; **Bilgili/Demirkapı**, Şirketler Hukuku, s. 18; **Karahan/Aral**, Şirketler Hukuku, s. 30.

henüz ödemediği tutarından sorumlu tutulmuştur (TTK 319, 322). Kural olarak limited şirket ortaklarının, şirket alacaklılarına karşı bir sorumluluğu yoktur. Fakat inceleme konumuz olan kamu borçları bu kuralın istisnasıdır. Limited şirket ortaklarının bu sorumluluğu da ikinci derecede (tali, ikincil) sorumluluktur.

Şirket ortaklarının sorumluluğu diğer bir açıdan sınırlı veya sınırsız sorumluluk olarak tasnif edilir. Hemen belirtelim ki, ortakların sorumluluğunun düzenlendiği hallerde, bu sorumluluk sınırsızdır²¹. Diğer bir ifadeyle, ortak bütün mal varlığı ile sorumludur. Fakat bazı hallerde, ortağın sorumluluğu, borcun miktarı bakımından sınırlandırılmıştır. Örneğin, limited şirket ortaklarının kamu borcundan sorumluluğu, sermaye payı oranındadır. Bu hallerde borçlar hukuku anlamında, miktar itibarı ile sınırlı sorumluluktan²² söz edilir²³. Bunun yanında, şirketler hukuku anlamında sınırlı sorumluluğun kendine özgü bir anlamı vardır. Bu hususa ilerleyen bölümlerde değineceğiz.

II. Sermaye Şirketlerinde Tüzel Kişilik

A. Tüzel Kişilik Kavramı

İnsan hayatının bir süreyle sınırlı olması, insan gücünü ve imkanını aşan işlerin görülmesi ihtiyacı gibi nedenler, gerçek kişiler dışında, tüzel kişilere de hukuken kişilik tanınmasına yol açmıştır²⁴. Tüzel kişiler, belirli bir amacın gerçekleştirilmesi için örgütlenen, hukuk düzenince bağımsız bir varlık olarak tanınan kişi veya mal

²¹ **Kırca (Kendigelen)**, Şirket Hukuku C.I, s. 29;

²² Sorumluluğun miktar olarak sınırlı olduğu hallerde, sorumluluğun değil, borcun sınırlanmış olduğu kabul edilmektedir, bkz. **Von Tuhr, Andreas (Çev: Cevat Edege)**; Borçlar Hukukunun Umumi Kısım Cilt:1-2, Olguç Matbaası, Gözden Geçirilmiş 2. Baskı, Ankara, 1983, s. 20; **Kocayusufpaşaoğlu, Necip**; Borçlar Hukuku Genel Bölüm Birinci Cilt - Borçlar Hukukuna Giriş, Hukuki İşlem, Sözleşme, Filiz Kitabevi, 5. Tıpkı Bası, İstanbul, 2010, s. 32.

²³ **Eren, Fikret**; Borçlar Hukuku Genel Hükümler, Yetkin Yayınları, 25. Baskı, Ankara, 2020, s. 91; **Oğuzman, M. Kemal/Öz, Turgut**; Borçlar Hukuku Genel Hükümler Cilt II, Vedat Kitapçılık, 11. Bası, İstanbul, 2014, s. 450; **Tunçomağ, Kenan**; Borçlar Hukuku Genel Hükümler Cilt I, Fakülteler Matbaası, Üzerinde Çalışılmış 5. Bası, İstanbul, 1972, s. 25; **Kılıçoğlu, Ahmet M.**, Borçlar Hukuku Genel Hükümler, Turhan Kitabevi, Genişletilmiş 22. Baskı, Ankara, 2018, s. 48.

²⁴ **Akünel, Teoman**; Türk Medeni Hukukunda Tüzel Kişiler, Beta Yayınları, 2. Baskı, İstanbul, 1995, s. 3; **Yanlı, Veliye**; Anonim Ortaklıklarda Tüzel Kişilik Perdesinin Kaldırılması ve Pay Sahiplerinin Ortaklık Alacaklılarına Karşı Sorumlu Kılınması, Beta Yayınları, 1. Bası, İstanbul, 2000, s. 9.

topluluklarıdır²⁵. Hangi kişi veya mal topluluklarına tüzel kişilik tanınacağı hukuk düzenince belirlenir²⁶. Nitekim TTK 125/1’de ticaret şirketlerinin tüzel kişiliğe sahip oldukları hükmüne yer verilmiştir.

Tüzel kişilerin niteliğinin açıklanması bakımından değişik teoriler ortaya atılmıştır. Her ne kadar günümüzde tüzel kişilere ilişkin düzenlemeler pozitif hukukta yer alsada tüzel kişiliğe yaklaşım farkını ortaya koyması açısından, bu teorilere kısaca değinilmesi gerekir²⁷. Bu teorilerden ilki varsayım teorisidir. Bu teoriye göre, tüzel kişiler birer varsayımdan ibarettir²⁸. Gerçek anlamda hak ve fiil ehliyetine sahip olamazlar, ehliyetleri ancak mal varlıkları ile sınırlı bir alanda, varsayım olarak kabul edilebilir. Bu nedenle, tüzel kişinin fiil ehliyetini kullanabilmesi ancak kanuni temsilci olan bir gerçek kişi aracılığıyla mümkündür. Temsil ise sadece hukuki işlemlerde söz konusu olabileceği için, temsilcinin gerçekleştirdiği haksız fiillerden tüzel kişilik sorumlu olmaz.

Tüzel kişiliğin niteliğini açıklayan diğer teori ise, gerçek kişilik teorisidir. Bu teoriye göre, tüzel kişiler bir varsayım değil, maddi varlığı olmayan (sosyal) gerçek varlıklardır. Buna uygun olarak, tüzel kişiler niteliği gereği insana özgü olanlar dışında tüm haklara ve borçlara ehildir. Diğer taraftan fiil ehliyetlerini ise organları aracılığıyla kullanırlar. Organın iradesi bizzat tüzel kişinin kendi iradesidir. Dolayısıyla organ, haksız fiilleri ile tüzel kişiyi sorumluluk altına sokar.

²⁵ **Akünel**, Tüzel Kişiler, s. 10.

²⁶ **Serozan, Rona**; Tüzel Kişiler, Özellikle Dernekler ve Vakıflar, 2. Bası, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1994, s.14.

²⁷ **Öztan, Bilge**; Medeni Hukuk Tüzel Kişilerinde Organ Kavramı ve Organın Fiillerinden Doğan Sorumluluk, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Ankara, 1970, s. 5 vd.; **Akünel**, Tüzel Kişiler, s. 13 vd.; **Serozan**, Tüzel Kişiler, s.23; **Oğuzman, M. Kemal/Seliçi, Özer/ Oktay Özdemir, Saibe**; Kişiler Hukuku (Gerçek ve Tüzel Kişiler), Filiz Kitabevi, Gözden geçirilmiş ve Yenilenmiş 14. Baskı, 2014, s. 248 vd.

²⁸ Şirketler, kurumsal girişim bakımından varolan; “birey toplulukları”, “yapay kişilikler”, “hukuki ilişkilerin toplamı” olarak görülmüştür, bkz. **Wormser, L. Maurice**; “Piercing the Veil of Corporate Entity”, Columbia Law Review, Vol. 12, No. 6, Jun., 1912, s. 496.

B. Ayrılık İlkesi

Tüzel kişi, bu niteliğe sahip olmanın sonucu olarak, kendisini oluşturan kişilerden ve organlarından ayrı bir varlığa ve bu kişilerin malvarlıklarından ayrı bir malvarlığına sahip olur²⁹. Aynı zamanda ayrılık ilkesi, vergi hukukunda tüzel kişi ile onu oluşturan gerçek kişilerin vergilendirilmesinde kesin bir ayırım yapılması gerektiği anlamına gelmektedir³⁰.

1. Şahıs Ayrılığı

Tüzel kişi, kendisini oluşturan kişilerden ve organlarını oluşturan üyelerden bağımsız, ayrı bir kişiliğe sahiptir. Bu bağımsızlık hem üyelerine ve organlarına hem de dışa karşıdır³¹. Tüzel kişi ayrı bir hak ehliyetine sahip olmasının sonucu olarak, bağımsız olarak hak edinip borç altına girebilir. Ticaret şirketleri açısından bu husus TTK 125/2’de düzenlenmiştir. Bu hükme göre, ticaret şirketleri MK 48 çerçevesinde tüm haklardan yararlanabilir ve borçları üstlenebilir. Atıf yapılan MK 48 hükmünde, tüzel kişilerin, insana özgü niteliklere bağlı olanlar dışında bütün haklara ve borçlara ehil olduğu hükmüne yer verilmiştir. Bu bakımdan değerlendirildiğinde, sermaye şirketine ait kamu borcunun sorumlusu, ortaklar veya organ üyeleri değil, bizzat tüzel kişiliğin kendisidir.

Tüzel kişiliğe sahip olmak hak ehliyeti yanında fiil ehliyetine sahip olma sonucunu da doğurur. TTK 126’da “*Her şirket türüne özgü hükümler saklı kalmak şartıyla, Türk Medenî Kanununun tüzel kişilere ilişkin genel hükümleri ile bu Kısımda hüküm bulunmayan hususlarda Türk Borçlar Kanununun adi şirkete dair hükümleri her şirket türünün niteliğine uygun olduğu oranda, ticaret şirketleri hakkında da uygulanır.*” hükmü yer almaktadır. MK hükümlerine göre, tüzel kişiler kanuna veya kuruluş belgelerine göre gerekli organlara sahip olmakla fiil ehliyetini kazanır (md.

²⁹ Serozan, Tüzel Kişiler, s.18.

³⁰ Kobierski Marlene; Der Durchgriff im Gesellschafts- und Steuerrecht, SSW-Schriften zum Steuer- und Wirtschaftsrecht, Stämpfli Verlag AG, 2012, s. 38, 39.

³¹ Yanlı, Perdenin Kaldırılması, s. 10.

49) ve tüzel kişinin iradesi organları aracılığıyla açıklanır (md. 50/1). Sermaye şirketleri için zorunlu iki tane zorunlu organ vardır. İlki karar organı olan genel kurul (TTK 407, 616), diğeri ise yönetim ve temsil organıdır. Yönetim ve temsille görevli organ, anonim şirkette yönetim kurulu (TTK 359) iken limited şirkette müdür(ler)dir (TTK 623).

2. Mal Ayrılığı

Tüzel kişiliğe sahip olmanın diğeri bir sonucu ise tüzel kişiye tahsis edilen mal varlığının, onu oluşturan üyelerin mal varlığından ayrı olmasıdır³². Bunun sonucu olarak, şirketin mal varlığı üzerinde tasarruf yetkisi, bizzat tüzel kişiliğe aittir. Ortakların bu mal varlığı üzerinde tasarruf yetkisi yoktur. Tüzel kişi bu mal varlığı üzerinde organları aracılığıyla tasarrufta bulunur. Aynı nedenle, faaliyetleri sonucunda altına girdiği borçlardan kural olarak bizzat tüzel kişi sorumludur. Bu kural şahıs şirketlerinde ortakların ikinci derecede sorumluluğunun kabulü ile aksaklığa uğrar. Fakat yine de birinci derecede sorumlu şirket tüzel kişiliğidir. Sermaye şirketleri açısından ise bu kuralın en önemli istisnası kamu borçlarıdır. Nitekim, anonim şirkette yönetim ve temsil organı üyeleri, limited şirkette ise hem ortaklar hem de yönetim ve temsille görevli organ üyeleri kamu borçlarından ikinci derecede sorumlu tutulmuşlardır.

III. Sermaye Şirketlerinde Sınırlı Sorumluluk İlkesi

Sermaye şirketlerinin temel özelliklerinden birisi sınırlı sorumluluk ilkesinin geçerli olmasıdır³³. Bu ilke gereğince, şirket alacaklıları yalnızca şirket malvarlığına

³² Yanlı, Perdenin Kaldırılması, s. 12; Pulaşlı, Şerh C.I, s. 88.

³³ Kırca, İsmail/Şehirali Çelik, Feyzan/Manavgat, Çağlar; Anonim Şirketler Hukuku Cilt I, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü (Türkiye İş Bankası A.Ş Vakfı), 2013/VIII Baskı, Ankara, 2013 s. 105; Tekil, Fahiman; Anonim Şirketler Hukuku, İstanbul, 1993, s. 23; Sınırlı sorumluluk ilkesi, anonim ortaklıklar açısından tarihsel olarak şirketin diğeri özelliklerine göre en geç yerleşen özelliğidir.

başvurabilmektedir. Ortakların, şirket alacaklılarına karşı sorumluluğu söz konusu olmamaktadır. Pay sahipleri veya ortaklar sadece şirkete koymayı taahhüt ettikleri sermaye miktarı ile ve yalnızca şirkete karşı sorumludur (TTK 329/2, 573/2).

Ticaret hukuku literatüründe yerleşmiş bir kavram olmakla birlikte, sınırlı sorumluluk ifadesinin hukuki durumu tam olarak karşıladığı söylenemez. Ticaret hukukunda bu ilke; şirket, şirket alacaklıları ve ortaklar arasında bir ilişkiyi ifade etmek için kullanılmaktadır³⁴. Şirket, alacaklılarına karşı tüm malvarlığı ile sınırsız sorumlu iken; ortakların, şirket alacaklılarına karşı sınırlı veya sınırsız olmasını gerektirecek bir sorumluluğu bulunmamaktadır³⁵. Sınırlı sorumluluk ifadesi, sorumluluk hukuku açısından değerlendirildiğinde, borçlunun tüm malvarlığı ile sorumlu olmamasını, belli bir konu³⁶ veya miktar ile sınırlı sorumlu olmasını ifade eder³⁷. Ortağın sermaye koyma borcu, bir miktarla sınırlanmış olsa da ortak bu miktar için tüm mal varlığı ile sınırsız sorumludur. Ancak sermaye taahhüdünden doğan sorumluluk şirkete karşıdır. Şirket alacaklılarına karşı ise ortağın bir sorumluluğu yoktur.

Şirket alacaklarının ortaklara başvurmalarının önüne geçilmesi ancak tüzel kişilik yapılması ile mümkündür³⁸. Diğer taraftan, ticaret şirketlerinin tüzel kişiliğe sahip

Daha sonra doğan limited şirketlere de bu ilkeden faydalanma imkânı tanınmıştır, bkz. **Yanlı**, Perdenin Kaldırılması, s. 76 ve dn. 329; Sınırlı sorumluluğun tarihsel evrimi, sözleşme ve finans aracı olarak değerini göstermektedir, bkz.: **Armour, John/Hansmann, Henry/Kraakman, Reinier**; “The Essential Elements of Corporate Law: What Is Corporate Law?”, Harvard Law School, The Harvard John M. Olin Discussion Paper Series Discussion Paper No: 643, 7/2009, s. 9.

³⁴ **Forstmoser, Peter/Meier-Hayoz, Arthur/Nobel, Peter**; Schweizerisches Aktienrecht, Bern, 1996, § 1, Nr. 57 vd.; **Şehirali Çelik (Kırca/Manavgat)**, Anonim Şirketler Hukuku C.I, s. 104.

³⁵ **Paslı, Ali**; Yeni Türk Ticaret Kanunu Anonim Ortaklık Hükümlerinin Tanıtılması (I) YTK Kitap 2 – Kısım 4 – Bölüm 1 Genel Hükümler ve Temel İlkeler, Batıder 2011, C. XXVII, Sa. 3, s. 142 ve özellikle dn 7 ve 8.

³⁶ Eşya ile sorumluluk (ayni sorumluk) halinin, konu bakımından sınırlı sorumluluğun özel bir hali olduğu yönünde, bkz. **Kocayusufpaşaoğlu**, Borçlar Hukuku C.I, s. 30.

³⁷ **Tunçomağ**, Borçlar Hukuku C.I, s. 24; **Eren**, Borçlar Genel Hukuku, s. 91; **Oğuzman, M. Kemal/Öz, Turgut**; Borçlar Hukuku Genel Hükümler Cilt I, Vedat Kitapçılık, 12. Bası, İstanbul, 2014, s. 17.

³⁸ **Yanlı**, Perdenin Kaldırılması, s. 77; **Şehirali Çelik (Kırca/Manavgat)**, Anonim Şirketler Hukuku C.I, s. 108 vd.; Tüzel kişilik ortakların alacaklılarından şirketin malvarlığını korurken sınırlı sorumluluk şirketin alacaklılarından ortakların malvarlığını korur, bkz. **Armour/Hansmann/Kraakman**, Corporate Law, s. 9.

olması ve bunun sonucunda ayrı bir malvarlığına sahip olması, ortakların şirket alacaklılarına karşı şahsen sorumlu olmasına engel olmaz. Diğer bir ifadeyle, tüzel kişiliğe sahip bir ticaret şirketinin ortakları, şirket alacaklılarına karşı şahsen sorumlu tutulabilir. Nitekim kollektif ve komandit şirkette, şirket alacaklılarına karşı ortaklar (komandit şirkette komandite ortak) belli koşullar altında şahsen sorumlu olabilmektedir (TTK 236 vd., 317, 564). Görüldüğü gibi, şirket alacaklılarının ortaklara başvurmasını engelleyen tüzel kişilik değil, sınırlı sorumluluk ilkesidir. Sermaye şirketlerinde bu ilkenin geçerli olması ise kanun koyucunun bir tercihidir. Bu nedenle pay sahipleri veya ortakların anlaşması halinde dahi sınırlı sorumluluk ilkesi kaldırılamaz³⁹.

A. Şirketin Sorumluluğu

Anonim şirketin tanımının verildiği TTK 329 uncu maddenin birinci fıkrasına göre, “*Anonim şirket, sermayesi belirli ve paylara bölünmüş olan, borçlarından dolayı yalnız malvarlığıyla sorumlu bulunan şirkettir.*”⁴⁰. Bu hüküm eTK 269/1’de de yer almaktaydı. Limited şirket açısından aynı hüküm “*Ortakların Sorumluluğu*”⁴¹ başlığı altında 602 nci maddede düzenlenmiştir⁴². Bu hükme göre, “*Şirket, borç ve yükümlülükleri dolayısıyla sadece malvarlığı ile sorumludur*”. Kanun koyucu bu hükümlerle, şirketin borçlarından dolayı bizzat şirket tüzel kişiliğinin sorumlu olacağını, dolaylı olarak da ortakların sorumlu tutulamayacağını ifade etmiştir. Şirketin bu sorumluluğu tüm malvarlığı ile sınırsızdır.

³⁹ **Okutan Nilsson, Gül**; Anonim Ortaklıklarda Paysahipleri Sözleşmeleri, Çağa Hukuk Vakfı Yayınları, İstanbul, 2004, s. 17.

⁴⁰ “Borçlarından dolayı yalnız mal varlığı ile sorumlu bulunan şirket” cümlesinin kanunda yer almasının isabetli olmadığı yönünde, bkz. **Pash**, Anonim Ortaklık Hükümlerinin Tanıtılması I, s. 141; Aksi yönde bkz. **Şehirli Çelik (Kırca/Manavgat)**, Anonim Şirketler Hukuku C.I, s. 108.

⁴¹ Tasarıda “*Şirketin Sorumluluğu*” olarak düzenlenen başlık TBMM genel kurul görüşmelerinde “*Ortakların Sorumluluğu*” şeklinde değiştirilmiştir. Bu başlığın metinle uyumlu olmadığı eleştirisi için bkz. **Kendigelen, Abuzer**; Türk Ticaret Kanunu, Değişiklikler, Yenilikler ve İlk Tespitler, On İki Levha Yayıncılık, Güncellenmiş 2. Basıdan 3. (Tıpkı) Bası, İstanbul, 2016, md. 510; **Çamoğlu, Ersin**; Limited Ortaklıklar Hukukunun Temel İlkeleri, Vedat Kitapçılık, 1. Bası, 2020, Nr. 222.

⁴² Bu hükmün, tanımı içeren TTK 573’te yer alması gerektiği eleştirisi için, bkz. **Kendigelen**, İlk Tespitler, s. 511.

B. Ortakların Sorumluluğu

Ortaklar açısından sorumluluğu, şirkete karşı ve şirket alacaklılarına karşı olmak üzere ayrı ayrı incelemek gerekir.

1. Ortakların Şirkete Karşı Sorumluluğu

Anonim şirketlerde tek borç ilkesi geçerlidir. Bu ilke gereğince, pay sahibinin tek borcu vardır, o da taahhüt ettiği sermaye borcunu yerine getirmektir. Bu ilkeyi düzenleyen TTK 480/1'e göre; *“Kanunda öngörülen istisnalara dışında, esas sözleşmeyle pay sahibine, pay bedelini veya payın itibari değerini aşan primi ifa dışında borç yükletilemez”*. Tek borç ilkesi ile bağlantılı ve onu destekleyen bir diğer hüküm, anonim şirketin tanımını yapan TTK 329 uncu maddenin ikinci fıkrasında mevcuttur. Bu hükme göre, *“Pay sahipleri, sadece taahhüt etmiş oldukları sermaye payları ile ve şirkete karşı sorumludur”*. Kanun bu hükümle, pay sahibinin sorumluluğunun sadece şirkete karşı olduğunu açıkça ifade etmiştir. Ayrıca bu sorumluluğa gerek kaynak gerekse miktar olarak bir sınırlama getirmiştir⁴³. Pay sahiplerinin borcunun kaynağını sermaye taahhüdü oluştururken, miktarını ise bu taahhüdün bedeli oluşturmaktadır.

Limited şirketlerde de ortağın sorumluluğu şirkete karşıdır. Bu husus, kanunda açıkça ifade edilmese de TTK 573/2'nin ifade ediliş tarzından bu sonucu varılır⁴⁴. Anonim şirketlerden farklı olarak, limited şirketlerde tek borç ilkesi geçerli olmamakla birlikte⁴⁵, ortağın temel borcu sermaye taahhüdünü ödeme borcudur. Bunun yanında ortak, şirket sözleşmesinde öngörülen ek ödeme ve yan edim yükümlülüklerini yerine

⁴³ Okutan, Payscaleleri Sözleşmeleri, s. 20; Şehirali Çelik (Kırca/Manavgat), Anonim Şirketler Hukuku C.I, s. 109.

⁴⁴ Çamoğlu, Limited Ortaklıklar, Nr. 223; Çebi, Hakan; Limited Şirketler Hukuku, Adalet Yayınevi, 1. Bası, Ankara, 2019, s. 290.

⁴⁵ Tekinalp, Ünal; Sermaye Ortaklıklarının Yeni Hukuku, Vedat Kitapçılık, Güncelleştirilmiş 4. Bası, İstanbul, 2015, s. 546, Nr. 21-03; Çamoğlu, Limited Ortaklıklar, Nr. 205; Aışkan, Murat; Limited Şirket Tarihçe Niteliği, Legal Yayıncılık, 2013, s. 114.

getirmekle yükümlüdür (TTK 573/2). Ortak, ek ödeme ve yan edim yükümlülüklerinden de yine şirkete karşı sorumludur.

2. Ortakların Şirket Alacaklılarına Karşı Sorumlu Olmaması

Anonim şirketlerde, pay sahiplerinin şirket alacaklılarına karşı sorumlu olmadığı hususu kanunda açıkça yer almamaktadır. Bununla birlikte, TTK 329/1’de şirketin borçlarından dolayı yalnız malvarlığı ile sorumlu olacağı, aynı hükmün ikinci fıkrasında ise pay sahiplerinin sadece taahhüt ettikleri sermaye payları ile ve şirkete karşı sorumlu oldukları hükme bağlanmıştır. Bu iki hüküm birlikte değerlendirildiğinde, anonim şirket pay sahiplerinin, şirket alacaklılarına karşı herhangi bir sorumluluğunun olmadığı sonucuna varılır⁴⁶.

Limited şirketlerde ise ortakların şirket borçlarından sorumlu olmadıkları TTK 573/2’nin ilk cümlesinde açıkça ifade edilmiştir. Ayrıca TTK 602’de yer alan “*Şirket, borç ve yükümlülükleri dolayısıyla sadece malvarlığı ile sorumludur*” hükmü ile ortakların şirket borçlarından sorumlu olmayacağı kuralı tekrar edilmiştir⁴⁷. Ticaret hukukunda geçerli olan bu kurala rağmen, vergi hukuku açısından limited şirket ortağı, şirket borcundan belli koşullarda sorumlu tutulmuştur. Kamu borçlarından sorumluluk, ortağın sermaye ödeme borcundan bağımsız niteliktedir. Diğer bir ifadeyle, sermaye borcunun ödenmiş olması, kamu borçlarından sorumluluğu etkilemez. Bu husus sınırlı sorumluluk prensibine getirilmiş çok önemli bir istisna oluşturur.

⁴⁶ Şehirali Çelik (Kırca/Manavgat), Anonim Şirketler Hukuku C.I, s. 110; Okutan, Paysahipleri Sözleşmeleri, s. 20.

⁴⁷ Benzer hüküm OR 794’te yer almaktadır, bkz. Siffert, Rino/Fischer, Marc Pascal/Petrin, Martin; GmbH-Recht Revidiertes Recht der Gesellschaft mit beschränkter Haftung (Art. 772-827 OR), Stämpfli Handkommentar, Stämpfli Verlag AG, 2008, Art. 794, Nr. 2.

IV. Tüzel Kişilik Perdesinin Kaldırılması

A. Tüzel Kişilik Perdesinin Kaldırılmasının Anlamı

Tüzel kişilerde ayrılık ilkesinin uygulanması, tüzel kişiyi kendisini oluşturan kişilerden ayrı bir hak süjesi yapar ve bağımsız bir malvarlığına sahip kılar. Bu nedenle, tüzel kişiler kendilerini oluşturan kişilerden bağımsız olarak hak edinip borç altına girerler. Böylece, şirketin gerçekleştirdiği işlem ve fiillerin hukuki sonuçları, bizzat şirketin hukuk alanında doğar. Tüzel kişi, borçlarından dolayı bizzat kendi malvarlığı ile sorumlu olur. Tüzel kişinin bu borçlarından, kendisini oluşturan üyelerin sorumluluğu söz konusu olmaz. Fakat tüzel kişilerde ayrılık ilkesini her durumda, mutlak bir şekilde uygulamak haksız sonuçların ortaya çıkmasına neden olabilir⁴⁸. Nitekim, tüzel kişiyi oluşturan üyeler, tüzel kişiyi borçlardan ve sorumluluktan kurtulmak için bir araç olarak kullanabilirler⁴⁹. Diğer bir ifadeyle, tüzel kişilik perdesini kötüye kullanabilirler. Adalet ve hakkaniyete aykırı sonuçlar doğuracak bu gibi istisnai durumlarda, ayrılık ilkesinin göz ardı edilmesi gerekebilir. İşte bu nedenlerle, tüzel kişilik perdesinin kaldırılması teorisi ortaya konulmuştur⁵⁰. Bu teori ilk önce Amerikan ve İngiliz Hukukunda ortaya çıkmış⁵¹ daha sonra Kıta Avrupası

⁴⁸ Serozan, Tüzel Kişiler, s.19; Yanlı, Perdenin Kaldırılması, s. 1; Tekinalp, Gülören/Tekinalp, Ünal; “Perdeyi Kaldırma Teorisi”, Prof. Dr. Reha Poroy’a Armağan, 1995, s. 387; Sağlam, İpek; “Tüzel Kişilik Perdesinin Aralanması Kavramına Genel Bir Bakış”, Tüzel Kişilik Perdesinin Aralanması I. Uluslararası Ticaret Hukuku Sempozyumu, 2 Şubat 2008, Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi, s. 154; Ulusoy, Erol; “Şirketler ve Bankacılık Hukukunda Kapsama Alma ve Sorumlu Kılma Amacıyla Tüzel Kişilik Perdesinin Aralanması”, Tüzel Kişilik Perdesinin Aralanması I. Uluslararası Ticaret Hukuku Sempozyumu, 2 Şubat 2008, Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi, s. 353.

⁴⁹ Tüzel kişilik teorisine bağlı kalmayı reddeden mahkeme kararlarının büyük bir kısmı, sahte şirket kuruluşları yoluyla alacaklıları engelleme, geciktirme veya dolandırmaya yönelik girişimlere karşı verilmiştir, bkz. Wormser, Piercing the Veil of Corporate Entity, s. 498.

⁵⁰ Terminoloji konusunda doktrinde çok farklı ifadeler kullanılmaktadır. İngiliz ve Amerikan Hukukunda “disregard of legal entity”, “lifting the corporate veil” veya “disregarding the corporate entity” terimleri kullanılmaktadır. Alman ve İsviçre Hukukunda “Durchgriff durch die juristische person” terimi kullanılmaktadır. Terminoloji konusunda ayrıntılı bilgi için, bkz. Yanlı, Perdenin Kaldırılması, s. 13 vd.; Tekinalp/Tekinalp, Perdeyi Kaldırma Teorisi, s. 389; Antalya, Gökhan; “Tüzel Kişilik Perdesinin Aralanması Teorisi”, Tüzel Kişilik Perdesinin Aralanması I. Uluslararası Ticaret Hukuku Sempozyumu, 2 Şubat 2008, Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi, s. 143.

⁵¹ Perdeyi kaldırma teorisinin Anglo Amerikan Hukuk sisteminde ortaya çıkmasında, bu hukuk sisteminde tüzel kişiler için gerçeklik teorisinin değil, varsayım teorisinin benimsenmiş olması etkili olmuştur, bkz. Akünel, Tüzel Kişiler, s. 17; Dural, Mustafa; “Tüzel Kişilik Perdesinin Aralanması (Ya Da Tüzel Kişinin Tabanına Başvurulması)”, Sermaye Piyasası Kurulu, 15. Yıl Sempozyumu, Ankara, Mayıs 1998, s. 98; Yanlı, Perdenin Kaldırılması, s. 6; Sağlam, Perdenin Aralanması, s. 154 vd.; Şehirali Çelik (Kırca/Manavgat), Anonim Şirketler Hukuku C.I, s. 84.

hukuk sistemlerince de benimsenmiştir⁵². Böylece, tüzel kişilik perdesinin kaldırılması ile tüzel kişinin hukuken bağımsız bir kişiliğe sahip olması durumu göz ardı edilmekte ve onu oluşturan gerçek veya tüzel kişilerle arasındaki ayrılık ilkesinden vazgeçilmektedir⁵³.

Tüzel kişilik perdesinin kaldırılmasının hukuki dayanakları ve sonuçları konusunda henüz fikir birliğine varılamamış olsa da iki teori öne çıkmıştır^{54 55}. İlki, kötüye kullanma teorisidir. Bu teoriye göre, tüzel kişilik yapısının kötüye kullanıldığı hallerde, perde kaldırılabilir. Bu hususta kötüye kullanma amacı ve kastı arayan görüş, sübjektif kötüye kullanma teorisi olarak adlandırılırken, kötüye kullanma amacı ve kastı aramayan görüş ise objektif kötüye kullanma teorisi olarak anılmaktadır. Bu konuda ileri sürülen ikinci teori ise, normların amaçları teorisidir. Bu teoriye göre, her somut olayda uygulanacak normun amacı ile anlamı tespit edilir ve buna göre hareket edilir. Türk Hukukunda, tüzel kişilik perdesinin kaldırılmasının dayanağının, MK 2’de düzenlenen dürüstlük kuralı olduğu genel kabul görmektedir⁵⁶.

Tüzel kişilik perdesinin kaldırılması teorisinin uygulanması konusunda önem arz eden husus, perdenin kaldırılması ile tüzel kişiliğin tamamen yok sayılmayacağı, sadece somut olayda tüzel kişi ile onu oluşturan kişiler arasındaki ayrılık ilkesinin ihmal edilecek olmasıdır⁵⁷. Diğer bir ifadeyle, somut olay dışında, tüzel kişinin ayrı

⁵² **Akünel**, Tüzel Kişiler, s.17; **Yanlı**, Perdenin Kaldırılması, s. 2; **Sağlam**, Perdenin Aralanması, s.154.

⁵³ **Forstmoser/Meier-Hayoz/Nobel**, Aktienrecht, § 62, Nr. 48, 49; **Raiser, Thomas**; Recht Der Kapitalgesellschaften, 2. Auflage, München, 1992, s. 327.

⁵⁴ Alman hukukunda öne çıkan bu teoriler yanında, ABD hukukunda ana ortaklık yavru ortaklık ilişkilerinde mahkeme kararlarıyla oluşan “*alter ego*” ve “*instrumentality*” teorileri bulunmaktadır, bkz. **Topaloğlu, Mustafa**; “Sermaye Şirketlerinde Tüzel Kişilik Perdesinin Kaldırılması ve Bu Konuda Türk Ticaret Kanunu Tasarısında Getirilen Hükümler”, Prof. Dr. Fırat Öztan’a Armağan II. Cilt, Turhan Kitabevi, Ankara, 2010, s. 2085; **Yanlı**, Perdenin Kaldırılması, s. 7.

⁵⁵ Teoriler hakkında geniş bilgi için, bkz. **Yanlı**, Perdenin Kaldırılması, s. 47 vd.; **Kobierski**, Durchgriff, s. 45 vd.

⁵⁶ **Tekinalp/Tekinalp**, Perdeyi Kaldırma Teorisi, s. 396; **Dural**, Perdenin Aralanması, s. 97 vd.; **Forstmoser/Meier-Hayoz/Nobel**, Aktienrecht, § 62, Nr. 52; **Ulusoy**, Perdenin Aralanması, s. 370; **Topaloğlu**, Perdenin Kaldırılması, s. 2084; **Şehirali Çelik (Kırca/Manavgat)**, Anonim Şirketler Hukuku C.I, s. 85; **Kervankıran, Emrullah**; “Sermaye Ortaklıklarında Sınırlı Sorumluluk İlkesine Karşı Önemli Bir İstisna: Tüzel Kişilik Perdesi’nin Kaldırılması”, Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. XI, Sa.3-4 ,2007, s. 469; Aksi görüş, ayrılık ilkesi ihlal edilmişse ayrıca MK. 2 testi yapılmasına gerek yoktur, bkz. **Tekinalp (Poroy/Çamoğlu)**, Ortaklıklar I, Nr. 123.

⁵⁷ **Yanlı**, Perdenin Kaldırılması, s.18.

bir hukuki kişiliğe sahip olması durumu devam eder⁵⁸. Perdenin kaldırılmasına ancak belirli şartlar altında ve istisnai olarak başvurulması gerekir⁵⁹. Ayrıca perdenin kaldırılmasını gerektirmeden ortakların sorumluluğuna başvurma imkânı varsa, öncelikle bu imkana başvurulur. Ancak diğer imkanlara başvurulup bir sonuç alınamadığı takdirde, perdenin kaldırılmasına başvurulabilir⁶⁰.

Perdenin kaldırılması teorisi yalnızca sınırlı sorumluluğun söz konusu olduğu sermaye şirketlerinde değil, bir mal topluluğu olan vakıflar hariç tüm tüzel kişilerde söz konusu olabilmektedir⁶¹. Bununla birlikte, Türk Hukukunda kollektif ve komandit şirketlerde (komandite ortak için), şirket borçlarından dolayı ortakların şahsen sorumluluklarına gidebilme imkânı bulunduğu için (TTK 236, 317), tüzel kişilik perdesi bizzat kanun koyucu tarafından kaldırılmıştır⁶². Bu nedenle, bu şirketler için teoriyi uygulama ihtiyacı yoktur. Sınırlı sorumluluk ilkesinin uygulandığı tüzel kişilerde ise, pay sahiplerinin veya ortakların şirket borçlarından dolayı sorumlu olmaması nedeniyle, tüzel kişiliğin kötüye kullanılması ihtimali yüksektir. Sonuçta perdenin kaldırılması teorisinin, sermaye şirketleri açısından daha işlevsel olacağı açıktır.

⁵⁸ **Yanlı**, Perdenin Kaldırılması, s. 37; Ayrıca, “*Perdenin kaldırılması davası*” ile kastedilenin tüzel kişiliğin mahkeme kararıyla kaldırılması, yok sayılması olmadığı, kastedilenin tazminat talebi, bir itiraz veya def’inin dikkate alınmaması ya da bir taşınırın iadesi gibi davaları kapsayan bir şemsiye dava olduğu yönünde, bkz. **Tekinalp**, Yeni Hukuk, Nr. 27-01 vd.

⁵⁹ **Akünel**, Tüzel Kişi, s. 18; **Topaloğlu**, Perdenin Kaldırılması, s. 2086; **Şehirali Çelik (Kırca/Manavgat)**, Anonim Şirketler Hukuku C.I, s. 87.

⁶⁰ **Yanlı**, Perdenin Kaldırılması, s. 85; **Yılmaz, Lerzan**; “Anonim Şirketlerde Tüzel Kişilik Perdesinin Kaldırılması Meselesi Hakkında İsviçre Federal Mahkemesi Kararları Işığında Düşünceler”, Tüzel Kişilik Perdesinin Aralanması I. Uluslararası Ticaret Hukuku Sempozyumu, 2 Şubat 2008, Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi, s. 254.

⁶¹ **Tekinalp**, Perdeyi Kaldırma Teorisi, s. 398; **Ulusoy**, Perdenin Aralanması, s. 352.

⁶² **Yanlı**, Perdenin Kaldırılması, s. 4; **Ulusoy**, Perde Aralanması, s. 366; **Sağlam**, Perdenin Aralanması, s. 156.

B. Tüzel Kişilik Perdesinin Kaldırılması Yöntemleri ve Söz Konusu Olabileceği Haller

Doktrinde tüzel kişilik perdesinin kaldırılması yöntemleri iki başlık altında incelenmektedir⁶³. Bunlardan ilki, “tüzel kişilik perdesinin kaldırılarak tüzel kişi ile üyelerinin özdeş kılınması”⁶⁴ (Zurechnungsdurchgriff)”, diğeri ise “tüzel kişilik perdesinin kaldırılarak sorumlu kılma (Haftungsdurchgriff)”dır.

Perdeyi kaldırarak özdeş kılma halinde, üyelere ilişkin hukuken önem taşıyan bazı konu ve olaylar doğrudan tüzel kişiye izafe edilir⁶⁵. Diğer bir ifadeyle, tüzel kişinin taraf olduğu hukuki ilişkinin kapsamına üyeler de dahil edilir⁶⁶. İzafe edilecek konu veya olaylar, üyelerin belirli vasıfları, bir konu hakkında bilgi sahibi olmaları veya fiilleridir. Bu durumun tersi, yani tüzel kişiye ilişkin önem taşıyan bir takım konu ve olayların üyelerine izafe edilmesi de mümkündür⁶⁷.

Özdeş kılma yöntemi tüm ticaret şirketleri açısından uygulama alanı bulurken, tüzel kişilik perdesinin kaldırılarak sorumlu kılma yöntemi sınırlı sorumluluğun söz konusu olduğu tüzel kişiler için uygulama alanı bulur. Nitekim bu yöntemde, sınırlı sorumluluk kuralının uygulanmasına rağmen tüzel kişinin borçlarından dolayı ortaklarını da şahsen sorumlu kılma durumu söz konusudur (Düz perdeyi kaldırarak sorumlu kılma)⁶⁸. Bu yöntemle bir ortağın şahsi alacaklılarının, tüzel kişinin mal varlığına başvurması da mümkündür (Ters yönden perdeyi kaldırarak sorumlu kılma)⁶⁹. Son olarak bir ana şirkete bağlı yavru şirketler arasında, birisinin tüzel kişilik

⁶³ Yanlı, eserinde başlıca iki gruba ayırmakla birlikte “Tüzel kişilik perdesini kaldırarak yararlandırma” ve “katmerli tüzel kişilik perdesinin kaldırılması” türlerini ayrı başlıklar altında incelemiştir. **Yanlı**, Perdenin Kaldırılması, s. 43 vd.

⁶⁴ Doktrinde, “Özdeş Kılma” yerine, “Perdeyi kaldırarak isnatta bulunma” (**Tekinalp**, Yeni Hukuk, Nr. 27-10 vd.); “Kapsama alma amacıyla perdeyi aralama” (**Ulusoy**, Perdenin Aralanması, s. 356.) ifadeleri de kullanılmaktadır.

⁶⁵ **Yanlı**, Perdenin Kaldırılması, s. 21.

⁶⁶ **Ulusoy**, Perdenin Aralanması, s. 365.

⁶⁷ **Yanlı**, Perdenin Kaldırılması, s.21; **Topaloğlu**, Perdenin Kaldırılması, s. 2086; **Ulusoy**, Perdenin Aralanması, s. 356.

⁶⁸ **Yanlı**, Perdenin Kaldırılması, s. 21 ve 37 vd.; **Ulusoy**, Perde, s. 356 ve 375 vd.

⁶⁹ Şirket malvarlığı kendi alacaklıları için yegane teminat oluşturduğu için ters yönden perdeyi kaldırma ya hiç kabul edilmemekte ya da çok sınırlı hallerde mümkün olmaktadır, bkz. **Yanlı**, Perdenin Kaldırılması, s. 38; **Topaloğlu**, Perdenin Kaldırılması, s. 2087.

perdesinin kaldırılarak diğerinin sorumlu kılınması da mümkündür (Çapraz olarak tüzel kişilik perdesinin kaldırılması).

Doktrinde, tüzel kişilik perdesinin kaldırılarak sorumlu kılmanın özellikle söz konusu olabileceği haller; özkaynak yetersizliği, yabancı yönetim, malvarlıklarının ve kişilik alanlarının birbirine karışması olarak gösterilmektedir⁷⁰.

C. Vergi hukuku Açısından Tüzel Kişilik Perdesinin Kaldırılması

1. Vergi Hukukunda Yorum ve Ekonomik Yaklaşım İlkesi

Vergi hukuku ile özel hukuk yakın bir ilişki içindedir. Vergiyi doğuran olay, ekonomik işlemler sonucu meydana gelir. Bu işlemlerin temelinde ise özel hukuk ilişkileri yer alır⁷¹. Perdenin kaldırılması hakkındaki tartışmalar çoğunlukla özel hukuk alanında yoğunlaşsa da vergi hukukunda da gündeme gelebilir⁷². Vergi hukukunda, diğer hukuk dallarında olduğu gibi yorumun büyük önemi vardır⁷³. Vergi hukukunda uygulanacak yorum metotları VUK 3'te düzenlenmiştir⁷⁴. Bu hükümle, vergi

⁷⁰ **Yanlı**, Perdenin Kaldırılması, s. 86 vd.; **Tekinalp**, Yeni Hukuk, Nr. 27-09; **Tekinalp/Tekinalp**, Perdeyi Kaldırma Teorisi, s.396, 397; **Ulusoy**, Perdenin Aralanması, s. 375 vd.; **Sağlam**, Perdenin Aralanması, s. 157 vd.; **Öztek**, **Selçuk/Memiş**, **Tekin**; “Şirketler Hukuku ve İcra İflas Hukuku İlkeleri Karşısında Borçlu Şirketin Alacaklılarının Hakim Ortağa Karşı Korunması”, Tüzel Kişilik Perdesinin Aralanması I. Uluslararası Ticaret Hukuku Sempozyumu, 2 Şubat 2008, Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi,, s. 204 vd.; **Topaloğlu**, Perdenin Kaldırılması, s. 2088 vd.

⁷¹ **Kobierski**, Durchgriff, s. 30, 31.

⁷² **Kobierski**, Durchgriff, s. 29 vd.; “Özel olarak vergi alacaklarının tahsilinde tüzel kişilik perdesinin kaldırılmasına daha sık rastlanır.” **Serozan**, Tüzel Kişiler, s. 19; “Türkiye’de bu hareket daha fazla vergi işlerinde.. görülmektedir.” **Tekinalp (Poroy/Çamoğlu)**, Ortaklıklar I, Nr. 123; “Tüzel kişilik perdesinin kaldırılması kuramı, klasik ticaret kanunu anlayışından farklı olarak, geniş olarak ele alınmak durumundadır.” **Namık Kemal Uyanık**, Tüzel Kişilik Perdesinin Kaldırılması ve Organik Bağ, Seçkin Yayınevi, 2. Baskı, 2021. s. 371; Ayrıca bkz. **Raiser**, Kapitalgesellschaften, s. 329; **Tekinalp/Tekinalp**, Perdeyi Kaldırma Teorisi, s. 390; **Tekinalp**, Yeni Hukuk, Nr. 27-11; **Öztek/Memiş**, Perdenin Aralanması, s. 201.

⁷³ Özellikle ülkemizde sürekli değişime uğraması nedeniyle yargı kararlarının kökleşmesi izin vermeyen vergi hukukunda yorumun önemi artmaktadır, bkz. **Şenyüz/Yüce/Gerçek**, Vergi Hukuku, s. 62

⁷⁴ “Vergi Kanunlarının uygulanması ve ispat:

hukukunda lafzi, tarihi, sistematik ve amaçsal yorum yöntemleri yasal olarak düzenlenmiştir⁷⁵. Fakat lafzi yorum yöntemi dışındaki yorum yöntemlerinin sınırını, verginin yasallığı ilkesi ve kıyas yasağı belirlemektedir⁷⁶.

Vergi hukukunda amaçsal yorum yapılması, ekonomik yaklaşım ilkesinin uygulanması sonucunu doğurur⁷⁷. Ekonomik yaklaşım ilkesi⁷⁸, vergiyi doğuran olayların belirlenmesinde ve bunlara uygulanacak vergi yasalarının yorumlanmasında⁷⁹, hukuki biçimlerin ötesine geçerek, gerçek ekonomik nitelik ve

Madde 3 – (Değişik: 30/12/1980-2365/1 md.) A) Vergi kanunlarının uygulanması: Bu Kanunda kullanılan "Vergi Kanunu" tabiri işbu Kanun ile bu Kanun hükümlerine tabi vergi, resim ve harç kanunlarını ifade eder.

Vergi kanunları lafzi ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanır.

B) İspat: Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya, ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.

Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz.

İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir.”

⁷⁵ Medeni hukuk için geliştirilmiş olsa bile yorum yöntemlerinin vergi hukukunda da geçerli olacağı yönünde, bkz. **Kobierski**, *Durchgriff*, s. 115; VUK. md. 3/A-2’deki düzenlemenin Medeni Kanun md. 1’de düzenlenen yorum yöntemlerinden başka bir şey olmadığı, neticede çok anlamlı bir düzenleme olmadığı yönünde, bkz. **Saban, Nihal**; Vergi Hukuku, Beta Yayınları, 5. Baskı, İstanbul, Nisan 2009, s. 59, 66; 1

⁷⁶ **Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker**, Vergi Hukuku, s. 26, 27; **Kaneti/Ekmekçi/Güneş/Kaşıkçı**, Vergi Hukuku, s. 68; **Karakoç**, Vergi Hukuku, s. 177; **Yiğit, Uğur**; Vergi Hukuku, Yetkin Yayınları, Ankara, 2019, 87.

⁷⁷ **Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker**, Vergi Hukuku, s. 28; **Kırbaş, Sadık**, Vergi Hukuku, Siyasal Kitabevi, 13. Baskı, Ankara, 2001, s. 72; **Şenyüz/Yüce/Gerçek**, Vergi Hukuku, s. 69; **Saban**’a göre, ekonomik yaklaşım ilkesine yönelik bu kural nitelendirme ile ilgilidir, nitelendirme ise yorumdan sonra gelir, bu nedenle nitelendirmeye ilişkin kuralın yorum için kullanılması yanlıştır, bkz. **Saban**, Vergi Hukuku, s. 65; **Poroy**’a göre, MK 2 iyiniyet kuralı sayesinde, hukuksal yorumla da ekonomik yorumla ulaşmak istenilen sonuca ulaşılabilir, bkz. **Poroy, Reha**; “Ticaret Hukuku ve Vergi Hukuku”, İktisat Maliye Dergisi, C. XXIII, Sa. 1, Nisan 1976, s. 27.

⁷⁸ Vergiyi doğuran olayın ekonomik niteliği ve işlerliğine göre belirlenmesine ve değerlendirilmesine *ekonomik irdeleme*, vergiyi doğuran olaya uygulanacak hukuk kuralının ekonomik gerçekler dikkate alınarak belirlenmesine ise *ekonomik yorum* denir. Ekonomik irdeleme ve ekonomik yorum, ekonomik yaklaşım üst kavramını oluşturur, bkz. **Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker**, Vergi Hukuku, s. 28; **Karakoç**, Vergi Hukuku, s. 178 vd.

⁷⁹ **Kobierski**, *Durchgriff*, s. 50.

içeriklerinin esas alınmasıdır⁸⁰. Bu ilke gereğince, vergi yasalarınca kullanılan kavramlar ekonomik içeriklerine göre anlamlandırılacak, işlem ya da eylemlerin gerçek niteliği belirlenirken onun görünüşü değil, gerçek ekonomik içeriği göz önünde tutulacaktır⁸¹. Bu ilkenin yasal dayanağı, VUK 3 üncü maddesinin B fıkrasının birinci bendindeki “*Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır*” hükmüdür⁸². Vergi hukukunda önemli bir yer tutan peçeleme sözleşmesine⁸³ de işte bu ekonomik yaklaşım ilkesi ile ulaşılır⁸⁴.

Peçeleme sözleşmesi, vergi yükümlülere ve sorumlularının, özel hukuk biçimlerini ve kurumlarını olağan kullanımları dışında kötüye kullanarak, vergi kaçırma amacıyla yaptıkları sözleşmelerdir⁸⁵. Peçeleme ile vergi kanunlarınca vergilendirme konusu olan bir ekonomik sonuca, başka bir hukuki biçim kullanılarak ulaşılmaktadır. Peçeleme, kanuna karşı hilenin ve dürüstlük kuralına aykırılığın özel bir türüdür⁸⁶. Peçeleme sözleşmesinin tespiti durumunda, görünüşteki hukuki biçim göz ardı edilecek ve gerçek ekonomik durum belirlenerek vergilendirilecektir⁸⁷.

Diğer taraftan, verginin yasallığı ilkesi ve kıyas yasağı, ekonomik yaklaşım ilkesinin ve bu bağlamda peçeleme sözleşmeleri konusunda yorum yapılmasının sınırını oluşturur⁸⁸. Anayasa’nın 73 üncü maddesinin üçüncü fıkrasına göre “*Vergi,*

⁸⁰ **Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker**, Vergi Hukuku, s. 28; **Şenyüz/Yüce/Gerçek**, Vergi Hukuku, s. 69; **Karakoç**, Vergi Hukuku, s. 178; “*Ekonomik yaklaşım ilkesi, vergi yasalarının içeriğinin belirlenmesinde ve belli olaylara uygulanmasında, olguların biçimsel yapısından çok maddesel ve ekonomik yapısına ağırlık verilmesi anlamını taşır.*” bkz. **Kaneti/Ekmekçi/Güneş/Kaşıkçı**, Vergi Hukuku, s. 67.

⁸¹ **Kaneti/Ekmekçi/Güneş/Kaşıkçı**, Vergi Hukuku, s. 67, 69.

⁸² Hüküm “*ispat*” başlığı altında düzenlenmiş olmasına karşın gerçekte bir ispat kuralından çok, ekonomik yaklaşıma ilişkin bir kuraldır, bkz. **Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker**, Vergi Hukuku, s. 28; Hüküm nitelendirme konusuna ilişkin olup, ispat başlığı taşıması isabetli değildir, bkz. **Kaneti/Ekmekçi/Güneş/Kaşıkçı**, Vergi Hukuku, s. 67; Aynı yönde bkz. **Saban**, Vergi Hukuku, s. 65.

⁸³ Doktrinde, peçeleme işlemi veya perdeleme işlemi kavramları da kullanılmaktadır, bkz. **Kaneti/Ekmekçi/Güneş/Kaşıkçı**, Vergi Hukuku, s. 70; **Karakoç**, Vergi Hukuku, s. 181.

⁸⁴ **Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker**, Vergi Hukuku, s. 30.

⁸⁵ **Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker**, Vergi Hukuku, s. 29; **Şenyüz/Yüce/Gerçek**, Vergi Hukuku, s. 70.

⁸⁶ **Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker**, Vergi Hukuku, s. 29; **Karakoç**, Vergi Hukuku, s. 184; **Kaneti/Ekmekçi/Güneş/Kaşıkçı**, Vergi Hukuku, s. 71; **Şenyüz/Yüce/Gerçek**, Vergi Hukuku, s. 70.

⁸⁷ **Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker**, Vergi Hukuku, s. 31; **Kaneti/Ekmekçi/Güneş/Kaşıkçı**, Vergi Hukuku, s. 72; **Şenyüz/Yüce/Gerçek**, Vergi Hukuku, s. 71.

⁸⁸ Ekonomik yaklaşım ilkesi ile kıyas yasağı ilkesi çatıştığında, kıyas yasağı ilkesine ağırlık verilir, bkz. **Güneş**, Verginin Yasallığı, s. 164; **Karakoç**, Vergi Hukuku, s. 192.

resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.” Verginin yasallığı ilkesi yalnızca bir kanun çıkarılmasını yeterli kılmaz, yükümlü, matrah, oran, tarh, tahakkuk, tahsil, uygulanacak yaptırımlar ve zamanaşımı gibi verginin temel unsurlarının da bu kanunda yer alması gerekir^{89 90}. Vergi sorumlusu da kanunda açıkça gösterilmesi gereken unsurlardan birisidir⁹¹. Ayrıca, vergide yasallık ilkesi ve kıyas yasağının bir sonucu olarak, özel hukukun (MK 1) aksine, vergi hukukunda yasada boşluk bulunması halinde hâkimin hukuk yaratma yetkisi yoktur⁹².

Esasında peçeleme sözleşmesi ile tüzel kişilik perdesinin kaldırılması gerek hukuki dayanakları gerekse de sorunun hukuki çözümleri konusunda benzeşmektedirler⁹³. Her iki kavramın da merkezinde; MK 2 dürüstlük kuralı, hakkın kötüye kullanılması yasağı ve kanuna karşı hile kavramlarının olduğu görülmektedir⁹⁴. Ayrıca her iki kurumun uygulanmasında da mevcut hukuki durum geçersiz sayılmamakta, yalnızca somut olay bağlamında ihmal etmektedir. Gerçekten de tüzel kişilik perdesinin kaldırılmasında, tüzel kişilik tamamen geçersiz sayılmamakta,

⁸⁹ **Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker**, Vergi Hukuku, s. 16; **Kaneti/Ekmekçi/Güneş/Kasıkcı**, Vergi Hukuku, s. 56; **Yiğit**, Vergi Hukuku, s. 130.

⁹⁰ “*Vergi ve malî yükümlülüklerin kanunla konulmasını öngören 73. madde, malî yükümlülüğün yalnızca yasa ile konulabileceği ve yasanın hiçbir şekilde bu konuda yürütme organını ve idareyi yetkili kılamayacağı anlamındadır. Bireylerin sosyal ve ekonomik durumlarını etkileyecek keyfi uygulamalara neden olmaması için, vergilendirmede, vergiyi doğuran olayın ve vergilerin matrah ve oranlarının, yukarı ve aşağı sınırlarının, tarh ve tahakkuklarının, tahsil usullerinin, yaptırımlarının ve zamanaşımı gibi belli başlı temel öğelerinin kanunlarla belirlenmesi gerekir. Ancak, kanun ile her konuyu bütün kapsam ve ayrıntılarıyla düzenlemenin olanaklı bulunmadığı durumlarda çerçevesi çizilerek bu sınırlar içinde kalmak koşuluyla uygulamaya ilişkin konularda yürütme organına açıklayıcı ve tamamlayıcı nitelikte düzenleyici idari işlem yapma yetkisi verilebilir.*” AYM. 30.12.2015 Tarih, E. 2014/184, K. 2015/122 sayılı karar. (13.1.2016 Tarih ve 29592 sayılı RG).

⁹¹ **Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker**, Vergi Hukuku, s. 83; **Saban, Nihal**; Vergi Hukukunda Sorumluluk, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1991, s. 78; **Güneş, Gülsen**; Verginin Yasallığı, On İki Levha Yayıncılık, 4. Tıpkı Baskı, İstanbul 2014, s. 140; **Doğrusöz, Bumin**; “Vergi Hukukunda Perdenin Aralanması, Tüzel Kişilik Perdesinin Aralanması”, I. Uluslararası Ticaret Hukuku Sempozyumu, 2 Şubat 2008, Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi, s. 104.

⁹² **Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker**, Vergi Hukuku, s. 20, 33; **Şenyüz/Yüce/Gerçek**, Vergi Hukuku, s. 77.

⁹³ **Saban**’a göre, yabancı hukuklarda görülen tüzel kişilik perdesinin kaldırılması, ülkemizde ekonomik yaklaşım ilkesi ve peçeleme ile ilkesel düzeyde kabul edilmiştir, bkz. **Saban, Nihal**; “Birleşik Devletler Temyiz Mahkemesinin Bir Kararı Işığında Alter Ego Doktrini ve AATUHK. 35 ve Mük. 35. Md.”, Vergi Sorunları Dergisi, Sa. 90, Mart 1996. s. 151.

⁹⁴ Fakat vergi hukukundaki bir ihlal, mutlaka şirketler hukukunda bir ihlale yol açmaz veya bunun tersi de geçerli değildir, bkz. **Kobierski**, Durchgriff, s. 181, 184.

yalnızca söz konusu uyumsuzluk bakımından göz ardı edilmektedir. Peçeleme işleminin tespitinde ise özel hukuk biçimi varlığını sürdürür fakat vergileme işlemi gerçek ekonomik mahiyeti göz önünde bulundurularak yapılır⁹⁵. Peçelemenin perdenin kaldırılmasından farkı, vergi hukukuna özgü bir uygulama olmasıdır⁹⁶. Görüldüğü gibi, peçeleme sözleşmesi ile tüzel kişilik perdesinin kaldırılması, kesişim noktaları olan fakat farklı hukuk disiplinlerine ait kavramlardır.

2. Vergi Kanunlarındaki Limited Şirket Ortaklarına Yönelik Sorumluluk Hükümlerinin Değerlendirilmesi

Vergi hukukunda geçerli olan verginin yasallığı ilkesi ve kıyas yasağı, ekonomik yaklaşım ilkesi ve peçeleme konusunda, geniş bir yorum imkânı vermemektedir⁹⁷. Bununla birlikte, kanun koyucu uygulamada sık karşılaşılan peçeleme hallerini açıkça hükme bağlamıştır. Bu hükümlerden bazıları tüzel kişilik perdesinin kaldırılması sonucunu doğuran hükümlerdir. Bu hükümlere; verginin tahakkuku, tahsilatı ve mükellefiyetin terkinin konularında yer verilmiştir⁹⁸. Kontrol edilen kurum kazancı (KVK 7), örtülü sermaye (KVK 12), transfer fiyatlandırma yoluyla örtülü kazanç dağıtımı (KVK 13) peçelemenin kanunlarda özel olarak düzenlendiği ve tüzel kişilik perdesinin kaldırıldığı hallere örnek olarak gösterilmektedir⁹⁹.

Tüzel kişilik perdesinin kaldırılmasının kanunla düzenlendiği hallerden konumuz açısından en önemlileri, 6183 sayılı Kanun md. 35 ve VUK 10/5 hükümleridir. Bu hükümlerle, limited şirketin kamu borçlarından dolayı, ortaklar sorumlu tutulmaktadır. Böylece limited şirketin ortakları, tüzel kişilik perdesinin

⁹⁵ **Şanver, Salih**; “Ticaret Hukuku ve Vergi Hukuku”, İktisat Maliye Dergisi, C. XXIII, Sa.1, Nisan 1976, s. 24.

⁹⁶ Peçeleme ile kanuna karşı hilenin unsurları örtüşmekte olup, farklılık sadece vergi hukukuna özgü olarak geliştirilen kavramlardadır, bkz. **Saban**, Vergi Hukuku, s. 73.

⁹⁷ **Doğrusöz**, Perdenin Aralanması, s. 104.

⁹⁸ **Uyanık**, Perdenin Kaldırılması, s. 371.

⁹⁹ **Doğrusöz**, Perdenin Aralanması, s. 106; **Uyanık**, Perdenin Kaldırılması, s. 375 vd.

kaldırılması suretiyle sorumlu kılınmaktadır¹⁰⁰. Özel bir kanun hükmünün bulunduğu bu gibi durumlarda, perdenin kaldırılması kurumuna başvurulmasına gerek olmadığına ve MK 2’ye aykırılık aranmayacağına yönelik doktrinde fikir birliği mevcuttur. Diğer taraftan doktrinde bir görüş, tüzel kişi üyelerine başvuru imkanının, bizzat kanun tarafından tanındığı hallerde, bu hükümlerin tüzel kişilik perdesinin kaldırılmasına örnek teşkil ettiğini ileri sürmekte ve kanunen tüzel kişilik perdesinin kaldırılması olarak isimlendirmektedir^{101 102}. Diğer görüş ise böyle hallerde tüzel kişilik perdesinin kaldırılmasından söz edilemeyeceği yönündedir¹⁰³. Bizim de katıldığımız üçüncü bir görüş ise, söz konusu tartışmanın teorik düzeyde olduğu yönündedir. *“Zira açık yasal düzenleme bulunan hallerde zaten öngörülen şartlar dahilinde bir uygulamaya gidileceğinden, perdenin kaldırılıp kaldırılmayacağı sorusu da gündeme gelmeyecektir.”*¹⁰⁴

¹⁰⁰ **Ulusoy**, Perdenin Aralanması, s. 365; **Saraçoğlu, Fatih**; “Vergi Borcundan Sorumluluk ve Sermaye Şirketlerinin Durumu”, Vergi Sorunları Dergisi, Sa. 225, Haziran 2007, s. 125.

¹⁰¹ **Tekinalp/Tekinalp**, Perdeyi Kaldırma Teorisi, s. 394; **Tekinalp (Poroy/Çamoğlu)**, Ortaklıklar I, Nr. 123; **Ulusoy**, Perdenin Aralanması, s. 356 vd.; **Alışkan**, Limited Şirket, s. 176.

¹⁰² Şirket alacaklılarının kanuna veya sözleşmeye dayanarak ortaklara başvurabildiği hallerde gerçek olmayan-geniş anlamda, bir kanun hükmü veya sözleşme olmaksızın ortakların sorumluluğuna başvurabildiği hallerde ise gerçek-dar anlamda tüzel kişilik perdesinin kaldırılmasının söz konusu olduğu yönünde, bkz. **Topaloğlu**, Perdenin Kaldırılması, s. 2084.

¹⁰³ **Dural**, Perdenin Aralanması, s. 97, 102; **Yanlı**, Perdenin Kaldırılması, s. 4; **Kobierski**, Durchgriff, s. 38; **Sağlam**, Perdenin Aralanması, s. 156; **Öztek/Memiş**, Perdenin Aralanması, s. 201; *“Perdenin kaldırılmasını haklı göstermeye yönelik bütün teoriler, görüşler bu alanda doğrudan doğruya bir kanuni düzenleme olmadığı için ortaya çıkmıştır. Kanunla düzenlenen bir hususta artık perdenin kaldırılması diye bir sorun da olmayacağı için öğretinin çözüm için teoriler geliştirip bir çıkış yolu aramasına da gerek kalmazdı.”* bkz. **Kervankıran**, Perdenin Kaldırılması, s. 471.

¹⁰⁴ **Şehirali Çelik (Kırca/Manavgat)**, Anonim Şirketler Hukuku C.I, s. 86.

§ 2. SORUMLULAR ÇEVRESİNİN TESPİTİ

I. Kanuni Temsilci

A. Vergi Hukuku Açısından Vergi Sorumlusu Tanımı ve Niteliği

1. Özel Hukukta Sorumluluk Kavramı

Hukukun temel kavramlarından birisi olan sorumluluk, farklı hukuk alanlarında değişik anlamlara gelebilmektedir. Özel hukuk bağlamında sorumluluk, iki farklı anlamda kullanılmaktadır¹⁰⁵. İlk anlamda sorumluluk, edimini ifa etmeyen borçlunun malvarlığına, alacaklının el koyma imkanına sahip olmasını ifade eder¹⁰⁶. Bir borç ilişkisinde, alacak hakkının verdiği en önemli yetki talep hakkıdır. Fakat talep hakkı yalnızca borç konusu edimin istenmesidir. Borçlu edimini ifa etmediği takdirde, alacaklının cebri icra yoluyla onun malvarlığına el koyabilmesi gerekir. İşte bu sonuç sorumluluk müessesesiyle sağlanmıştır. Bu anlamda sorumluluk, borcun yaptırımıdır¹⁰⁷. Doktrinde bu sorumluluk “...ile sorumluluk” olarak anılmaktadır.

İkinci anlamıyla sorumluluk, bir kişinin hukuk düzenince konulan genel bir yükümlülüğe veya hukuki bir ilişkiden doğan özel bir yükümlülüğe aykırı davranışından doğan sorumluluktur^{108 109}. Diğer bir ifadeyle, bir şahsın yaptığı fiilin

¹⁰⁵ Sorumluluk kavramının dar anlamda borç terimi ile aynı anlamda kullanılabileceği yönünde, bkz. **Çamoğlu, Ersin**; Anonim Ortaklık Yönetim Kurulu Üyelerinin Hukuki Sorumluluğu, Vedat Kitapçılık, Güncelleştirilmiş ve Genişletilmiş 3. Bası, 2010, s. 9; Sorumluluk kavramının daima bir borç ifade ettiği fakat her borcun bir sorumluluk doğurmadığı yönünde, bkz. **Tekinay/Akman/Burcuoğlu/Altop**; Tekinay Borçlar Hukuku, 7. Bası, İstanbul, 1993, s. 19.

¹⁰⁶ **Tandoğan, Haluk**; Türk Mes’uliyet Hukuku (Akit Dışı ve Akdi Mes’uliyet), 1961 Yılı Birinci Basıdan Tıpkı Bası, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2010, s. 3; **Eren**, Borçlar Genel Hukuku, s. 87 ve 552; **Oğuzman/Öz**, Borçlar C.I, s. 16; **Tekinay/Akman/Burcuoğlu/Altop**, Borçlar Hukuku, s. 20, 21; **Kocayusufpaşaoğlu**, Borçlar Hukuku C.I, s. 26; **Tunçomağ**, Borçlar Hukuku C.I, s. 23; **Çamoğlu**, Yönetim Kurulu, s. 10.

¹⁰⁷ **Eren**, Borçlar Genel Hukuku, s. 87.

¹⁰⁸ **Tandoğan**, Mes’uliyet, s. 3; **Kocayusufpaşaoğlu**, Borçlar Hukuku C.I, s. 26; **Oğuzman/Öz**, Borçlar C.I, s. 17.

¹⁰⁹ Geniş anlamda sorumluluk hukuku, bir kişinin hukuki ilişkiden doğan özel bir ödevi aykırı davranışından kaynaklanan sorumluluğunu da ifade eder, bkz. **Tandoğan**, Mes’uliyet, s. 3, 4; Fakat doktrinde, sözleşmeden doğan sorumluluk, sorumluluk hukukunun kapsamı dışında görülmekte ve sadece sözleşme dışı sorumluluk halleri bu kapsamda kabul edilmektedir, bkz. **Honsell, Heinrich/Isenring, Bernhard/Kessler, Martin A.**; Schweizerisches Haftpflichtrecht, Schulthess Juristische Medien AG, 5., neu bearbeitete und ergänzte Auflage, 2013, § 1, Nr. 2; **Eren**, Borçlar Genel Hukuku, s. 552.

kendisine isnad edilmesinin, fiil ve hareketlerinin sonuçlarının o şahsa yüklenmesinin mümkün olmasıdır, bu anlamda isnad kabiliyetini ifade eder¹¹⁰. Bu anlamda sorumluluk bir borç kaynağı olup¹¹¹, zarar görenin zararının tazmin edilmesinden ibarettir¹¹². Doktrinde bu sorumluluk “...den sorumluluk” olarak anılmaktadır. Örneğin, haksız fiilden veya borca aykırılıktan doğan zararı tazmin yükümlülüğü, bu sorumluluğu ifade eder.

2. Vergi Hukukunda Sorumluluk Kavramı

a. Yükümlülük (Mükellefiyet)

Vergi hukuku ilişkisi (*Steuerrechtsverhältnis*)¹¹³, kamu alacaklısı ile yükümlü arasında, kamusal bir borç ilişkisi doğurur¹¹⁴. Vergi borçlusunun (*Steuerschuldner*), vergi borcu ilişkisinden doğan borcun ödenmesinin¹¹⁵ (maddi görev) yanında, bir takım şekli (biçimsel, usule ilişkin) görevleri de vardır¹¹⁶. Bu bağlamda, yükümlü hem maddi hem de şekli görevleri yerine getirmesi gereken kişidir¹¹⁷. Yükümlülük

¹¹⁰ Çamoğlu, Yönetim Kurulu, s. 9.

¹¹¹ Eren, Borçlar Genel Hukuku, s. 552; Oğuzman/Öz, Borçlar C.I, s. 17.

¹¹² Tekinay/Akman/Burcuoğlu/Alttop, Borçlar Hukuku, s. 18 vd.

¹¹³ Vergi hukuku ilişkisi; vergi borcu ilişkisi (*Steuerschuldverhältnis*) (maddi vergi hukuku ilişkisi) ve vergi usulü ilişkisi (*Steuerverfahrensverhältnis*) (şekli vergi hukuku ilişkisi) olarak ikiye ayrılır, bkz. Birk, Dieter/Desens, Mark/Tappe, Henning, Steuerrecht, C.F. Müller GmbH, 20. völlig neu bearbeitete Auflage, Heidelberg, 2017, Nr. 235.

¹¹⁴ Kaneti/Ekmekçi/Güneş/Kaşıkçı, Vergi Hukuku, s. 120; Bu borç ilişkisi, tüm vergi hukukunun özünü oluşturur, bkz. Birk/Desens/Tappe, Steuerrecht, Nr. 236; Bayer, Hermann-Wilfried; Steuerlehre: Steuerverfassung-Steuergezet-Steuergericht, Walter de Gruyter, Berlin-Newyork, 1997, Nr. 370.

¹¹⁵ “Vergi Borçluluğu” yalnız maddi edimde bulunma gereği şeklinde anlaşılır, bkz. Öncel, Mualla; “Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk”, Prof. Dr. Fadıl H. Sur’un Anısına Armağan, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayını, Ankara, 1983, s. 39.

¹¹⁶ Şekli ödev olmadan vergi borcu ödenmesi gereken durumlar (küçük ve kısıtlıların durumu gibi) veya vergi borcu ortaya çıkmadan şekli ödevlerin (zarar edildiği için vergi borcu doğmamakla birlikte beyanname verilmesi gibi) söz konusu olabileceği durumlar da söz konusu olabilir, bkz. Öncel, Sorumluluk, s. 39, 40.

¹¹⁷ VUK 8’e göre; “Mükellef vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettip eden gerçek veya tüzel kişidir.” Bu hüküm, ilk bakışta yükümlülüğü yalnızca ödeme görevi açısından tanımlamış gibidir, bkz. Öncel, Sorumluluk, s. 40; Bu hükümle, yükümlülüğün en önemli unsuru olan, vergi borcunun ödenmesi vurgulanmıştır, bkz. Kırbay, Vergi Hukuku, s. 77.

(*Steuerpflicht*)¹¹⁸, yasadandır doğan hukuki bir durumdur¹¹⁹. Bu nedenle, idari bir işlemle yükümlülük yaratılamayacağı gibi¹²⁰, bu konuda yapılacak sözleşmeler de idareyi bağlamaz¹²¹. Yükümlünün, vergi borcunu ödememesi halinde, vergi (kamu) alacaklısı, cebri icra yoluyla bu alacağını elde etme imkanına sahiptir. Görüldüğü üzere yükümlü, vergi borcunun ödenmesinden, malvarlığı ile sorumludur¹²². Fakat vergi hukukunda sorumluluk denildiğinde, yükümlünün kendi borcundan sorumlu olduğu¹²³ geniş anlamda sorumluluk değil¹²⁴, aşağıda incelenecek olan dar ve teknik anlamda sorumluluk (vergi sorumluluğu) anlaşılır¹²⁵.

¹¹⁸ “Bir kişinin vergi kanunlarıyla (vergiyi doğuran olayla) her zaman bir bağ kurabilecek potansiyele sahip olması onun “soyut mükellef” durumunu ifade ederken, vergi kanunlarıyla somut ilişki içinde bulunması onun “mükellef” durumunu ifade eder” bkz. **Şenyüz/Yüce/Gerçek**, Vergi Hukuku, s. 88.

¹¹⁹ Vergi alacağının kanundan kaynaklanması, bir idari işlemde veya bir sözleşmeden kaynaklanmadığı anlamına gelir, bkz. **Seer in Tipke/Lang**, Steuerrecht, Nr. 6.21.

¹²⁰ **Kaneti/Ekmekçi/Güneş/Kaşıkçı**, Vergi Hukuku, s. 120; **Ortaç, Fevzi Rifat**; Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1990, s. 48.

¹²¹ “Taraflar arasında, kamu düzenine ve verginin konulmasındaki kamusal amaca aykırı düşmemesi koşuluyla, vergi sorumluluğu ve vergi yükümlülüğü ile ilgili sözleşmelerin geçerli olduğunu kabul etmek gerekir.” bkz. **Kaneti/Ekmekçi/Güneş/Kaşıkçı**, Vergi Hukuku, s. 147; **Karakoç**, Vergi Hukuku, s. 214; Aynı sonuca verginin yasallığı ilkesi ile ulaşan görüş için, bkz. **Güneş**, Verginin Yasallığı, s. 168; Aynı yönde diğer görüşler için, bkz. **Akkaya**, Vergi Sorumlusu, s. 186; **Saban**, Vergi Hukukunda Sorumluluk, s. 36; Karş. “Borçlar Kanunu yasaya aykırı sözleşme yapılamayacağını öngördüğünden (BK. md. 19), vergi dairesini bağlamayan bu gibi sözleşmeleri adliye mahkemeleri de hükümsüz sayabilir. (BK. md. 20)” bkz. **Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker**, Vergi Hukuku, s. 77.

¹²² Borç ve sorumluluğun ayrıldığı istisnai durumlar; sorumluluğu bulunmayan borçluluk (tahsil zamanlaşımına uğramış veya vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği fakat henüz tarh edilmeyen vergiler gibi) veya borçtan önce doğan sorumluluktur (peşin vergi), bkz. **Öncel**, Sorumluluk, s. 42 vd.; **Karakoç**, Vergi Hukuku, s. 216; **Ortaç**, Vergi Hukukunda Sorumluluk, s. 32.

¹²³ Vergi yükümlüsü yalnızca vergi borcu olan değil, aynı zamanda vergiden sorumlu olan kişidir, bkz. **Schmittman, Jens M.; (Jesgarzevski, Tim/Schmittmann, Jens M (Hrsg.)); Steuerrecht-Grundlagen und Anwendungsfälle aus der Wirtschaft**, Springer Fachmedien, FOM Edition, Wiesbaden, 2014, s. 442.

¹²⁴ **Seer in Tipke/Lang**, Steuerrecht, Nr. 6.63.

¹²⁵ **Öncel**, Sorumluluk, s. 44, 45; **Kaneti/Ekmekçi/Güneş/Kaşıkçı**, Vergi Hukuku, s. 122; **Kırbaş**, Vergi Hukuku, s. 77; **Ortaç**, Vergi Hukukunda Sorumluluk, s. 34; **Birk/Desens/Tappe**, Steuerrecht, Nr. 292.

b. Vergi Sorumluluğu

aa. Tanımı

Vergi sorumluluğu (*Steuerhaftung*), kanunda düzenlenen hallerde, verginin yükümlüsü dışında üçüncü kişilerin, maddi veya şekli görevlerin yerine getirilmesi bakımından sorumlu tutulmasıdır. Vergi sorumluluğu kurumunun öznesi olarak vergi sorumlusu¹²⁶, VUK 8 inci maddenin 2 nci fıkrasında “*Vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir*”¹²⁷ şeklinde tanımlanmıştır¹²⁸. Vergi sorumlusu gerçek kişi olabileceği gibi, tüzel kişi de olabilir. Vergi sorumlusunun yerine getirmesi gereken görevler maddi veya şekli olabileceği gibi her ikisi birden de olabilir¹²⁹. Vergi sorumlusu, yükümlü ile kamu alacaklısı arasındaki ilişkide, üçüncü kişi konumundadır¹³⁰. Vergiyi doğuran olay hiçbir zaman vergi sorumlusunun şahsında gerçekleşmez, vergi yükümlüsünün şahsında gerçekleşir. Bu nedenle, vergi borcu öncelikle yükümlünün mal varlığından ödenir. Vergi sorumlusunun ödeme (maddi) görevi de esasında yükümlünün mal varlığından alınan paranın kamu alacaklısına ödenmesini ifade eder¹³¹. Bununla birlikte, bazı şartların gerçekleşmesi halinde bu borç, yükümlü ile birlikte veya yükümlü yerine vergi sorumlusunun malvarlığından tahsil edilir.

¹²⁶ **Akkaya**, Vergi Sorumlusu, s.185.

¹²⁷ “*Bir bakıma kanun koyucu vergi sorumlusunu, mükellefin vergisini ödeme bakımından temsilci olarak kabul etmiştir.*” bkz. **Mutluer**, Vergi Hukuku, s. 73,74.

¹²⁸ Bu tanım, vergi sorumlusunun vergiyi ödeme ödevine (maddi görev) vurgu yapıyorsa da aynı maddenin son fıkrasında düzenlenen “*Bu kanunun müteakip maddelerinde geçen “mükellef” tabiri vergi sorumlularına da şamildir*” hükmüyle birlikte ele alındığında şekli ödevleri de içine aldığı anlaşılır, bkz. **Öncel**, Sorumluluk, s. 45; **Akkaya**, Vergi Sorumlusu, s.185; **Karakoç**, Vergi Hukuku, s. 214.

¹²⁹ **Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker**, Vergi Hukuku, s. 80; **Akkaya**, Vergi Sorumlusu, s. 188; **Saban**, Vergi Hukukunda Sorumluluk, s. 81.

¹³⁰ **Saban**, Vergi Hukukunda Sorumluluk, s. 80; Verginin konusu ile hukuki veya ekonomik yönden ilişkili bir üçüncü kişidir, bkz. **Bayer**, Steuerlehre, Nr. 1638.

¹³¹ **Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker**, Vergi Hukuku, s. 80; **Kumrulu, Ahmet**; “Anayasa Mahkemesinin Bir Kararı Nedeniyle Vergi Borcunda Objektif Sorumluluk Esasına Dayanan Teselsül”, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, C.I, Sa.3, 1988, s. 419.

Vergi hukukunda sorumluluk müessesine yer verilmesinin çeşitli nedenleri vardır. Vergi alacağını güvence altına almak¹³², vergi gelirlerinin daha kolay, kısa sürede ve az masrafla tahsilini sağlamak, vergi kaçakçılığının önlenmesi, idarenin yapacağı işlemleri azaltmak ve ölüm/infisah sebepleri nedeniyle mükellefin bulunamaması bu sebepler içinde sayılabilir¹³³. İşte bu nedenlerle, sorumluluk müessesine sadece vergiler açısından değil, tüm kamu alacakları açısından 6183 sayılı Kanun'un çeşitli hükümlerinde de yer verilmiştir¹³⁴. Ayrıca bazı vergiler için özel kanunlarında da sorumluluğa ilişkin hükümler yer bulmuştur (Örneğin; Damga Vergisi Kanunu md. 24, 25; KDVK md. 9; Emlak Vergisi Kanunu md. 30; GVK md. 94)¹³⁵.

Kanuni temsilcilerin, vergi sorumlusu sayılıp sayılmayacağı konusunda doktrinde görüş birliği yoktur. Doktrinde bir görüş, kanuni temsilcinin vergi sorumlusu olmadığını¹³⁶, aralarında bazı farkların olduğunu ileri sürmektedir¹³⁷. Bu görüşün dayanağı olarak ileri sürülen ilk gerekçe, vergi sorumlusunun kaynakta tevkif ettiği vergiyi kendi adına fakat asıl borçlu hesabına beyan edip ödemesidir¹³⁸. Oysa kanuni temsilci, asıl borçlu olmadığı gibi onun vergi ile ilgili ödevlerini de kendi adına

¹³² **Birk/Desens/Tappe**, Steuerrecht, Nr. 292; **Yeniçeri, Harun**; Türk Vergi Sisteminde Vergi Güvenlik Önlemleri, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Mali Hukuk Anabilim Dalı, İstanbul, 2005, s. 233.

¹³³ **Mutluer**, Vergi Hukuku, s.74; **Ortaç**, Vergi Hukukunda Sorumluluk, s. 35 vd.; **Şenyüz/Yüce/Gerçek**, Vergi Hukuku, s. 92.

¹³⁴ **Çelik, Binnur**; Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku (Vergi İcra Hukuku), On İki Levha Yayıncılık, 3. Baskı, İstanbul, 2018, s. 110.

¹³⁵ “*VUK'daki vergi sorumluluğuna ilişkin düzenlemelerin, ilke olarak tek başına vergi sorumluluğu yaratmadığı, aksi özel vergi yasalarında öngörülmemiş olmak koşuluyla vergi sorumluluğunun genel çerçevesini belirleyen düzenlemeler getirdiğine işaret etmek gerekir. Bir başka ifade ile, VUK 8 inci maddenin 2 ve 4 üncü fıkralarında öngörülen vergi sorumluluğu müessesesinin işleyiş ve kapsamına ilişkin saptamalar, özel vergi yasalarındaki vergi sorumluluğuna ilişkin hükümlerle anlam kazanacaktır. Özel vergi yasasında öngörülen vergi sorumluluğunun kapsamı ve hukuki özelliklerinin VUK.'dan farklı olması mümkündür.*” **Akkaya**, Vergi Sorumlusu, s.188, dn. 12.

¹³⁶ **Yaralı**'ya göre, kanuni temsilcilerin sorumluluğu teknik anlamda vergi sorumluluğu değil, tahsil muhataplığı/sorumluluğu'dur, bkz. **Yaralı, Levent**; Limited Şirketin Kamu Borçlarından Müdürlerin ve Ortakların Sorumluluğu, Yaklaşım Yayınları, 2. Baskı, İstanbul, 2011, s. 159.

¹³⁷ **Candan, Turgut**; Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu, Güncelleştirilmiş 3. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2006, s. 8 vd.; **Yaralı**, Limited Şirketin Kamu Borçları, s. 158; **Mutluer**, Vergi Hukuku, s.77, 78; **Erkan Ateşli**, “Anonim Şirketin Kanuni Temsilcisinin Ödenmemiş Vergi Borçları Karşısındaki Sorumluluğu”, Yaklaşım Dergisi, Sa. 94, Ekim 2000, s. 166.

¹³⁸ “*Bu anlamda vergi sorumlusu aracı ödeyiciden başka bir şey değildir*” **Mutluer**, Vergi Hukuku, s.77.

değil, asıl borçlunun adına ve hesabına yerine getirmektedir¹³⁹. Diğer bir gerekçe ise, vergi sorumluluğu için kanuni ehliyet şart değilken (VUK 9/1) kanuni temsilcinin tam ehliyetli olmasının şart olmasıdır (TTK 359/3 ve 363/2). Bir diğer gerekçe, vergi alacağının sorumludan istenebilmesi için vergi sorumlusu ile asıl borçlu arasındaki ilişki yeterli iken, kanuni temsilcinin sorumlu tutulabilmesi için temsil ilişkisi yeterli olmayıp bazı şartların gerçekleşmesinin aranmasıdır¹⁴⁰. Son olarak, tüzel kişiler vergi sorumlusu olabilirken kanuni temsilci olamayacakları bir gerekçe olarak ileri sürülmekteydi. 6762 sayılı TTK için geçerli olan bu dayanak 6102 sayılı TTK'nın yürürlüğe girmesiyle artık ileri sürülemeyecektir. Nitekim anonim şirketler açısından TTK 359/2'de, limited şirketler açısından ise TTK 623/2'de açıkça tüzel kişilerin yönetim kurulu üyesi veya müdür olabilecekleri düzenlenmiştir.

Bizim de katıldığımız hâkim görüş ise, kanuni temsilcilerin vergi sorumlusu olduğu yönündedir^{141 142}. Kanuni temsilcilerin sorumlu tutulma amacı, vergi sorumluluğunda izlenen amaçlardan başka bir şey değildir. Kanun koyucu bu amacı gerçekleştirmek için vergi sorumluluğunun hukuki nitelikleri ile aynı olan bir sorumluluk ihdas etmiştir. Ayrıca kanuni temsilciler, yükümlü ile idare arasındaki ilişkide üçüncü kişi konumundadırlar. Kanuni temsilciler, vergi yükümlüsünün (veya sorumlusunun) sorumluluk alanına dahil olması ve ödev ihlali ile vergi alacağını

¹³⁹ **Candan**, Kanuni Temsilcinin Sorumluluğu, s. 9; **Yaralı**, Limited Şirket Kamu Borçları, s. 158.

¹⁴⁰ **Candan**, Kanuni Temsilcinin Sorumluluğu, s. 10.

¹⁴¹ **Öncel**, Sorumluluk, s. 44, 50 vd.; **Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker**, Vergi Hukuku, s. 80 vd.; **Kaneti/Ekmekçi/Güneş/Kasıkcı**, Vergi Hukuku, s. 130 vd.; **Saban**, Vergi Hukukunda Sorumluluk, s. 116 vd.; **Kırbaş**, Vergi Hukuku, s. 83; **Erginay Akif**, Vergi Hukuku, Savaş Yayınları, 15. Baskı, Ankara, 1995, s. 69; **Barlass İrfan**, Anonim ve Limited Ortaklıklarda Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu, Vedat Kitapçılık, 1. Baskı, İstanbul, 2006, s. 9 vd.; **Gerçek**, Vergi Sorumlusu, s.161 vd.; **Bilici, Nurettin**; Vergi Hukuku, Seçkin Yayınları, Güncelleştirilmiş ve Geliştirilmiş 28. Baskı, Ankara, 2012, s. 53 vd.; **Ortaç**, Vergi Hukukunda Sorumluluk, s. 74 vd.; **Karakoç**, Vergi Hukuku, s. 219 vd.; **Bozkurt, Tamer**; “Vergi yükümlülüğü-vergi sorumluluğu kavramları çerçevesinde anonim şirketlerde tek başına temsil ve ilzama yetkili olanların (Özellikle murahhas azaların) vergisel sorumluluğu”, BATIDER, C. XXIV, Sa. 4, 2008, s. 242; **Şirin, Z.** Ertunç; “Tüzel Kişi Yönetim Kurulu Üyeleri” ve “Tüzel Kişi Müdürler”in Kanuni Temsilcilerin Vergi Sorumluluğu Bağlamında Konumları”, Bahçeşehir Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 11, Sa. 139-140, Mart-Nisan 2016, s. 78; **Geçer, Ahmet Emrah**; “Kanuni Temsilcilerin Amme Borçlarından Sorumluluğu: Kusurlu Sorumluluk v. Kusursuz Sorumluluk”, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, Sa. 129, 2017, s. 108.

¹⁴² Kanuni temsilcilerin sorumluluğu ile ilgili ileri sürülen gerekçelerin doğru olduğu fakat kanuni temsilcinin bağımsız olarak değil, vergi sorumluluğunun bir görünümü şeklinde ele alınması gerektiği yönünde, bkz. **Barlass**, Vergisel Sorumluluk, s. 9.

tehlikeye atma olasılığı bulunduğu için sorumlu tutulmuşlardır¹⁴³. Bu nedenlerle vergi sorumluluğu kurumunun dışında incelenmesini haklı gösterecek bir gerekçe olmadığı kanaatindeyiz. 6183 sayılı Kanunda düzenlenen kanuni temsilcilerin sorumluluğu hükümleri de tıpkı vergi sorumluluğu gibi aynı amaca yönelik ve vergi sorumluluğuna paralel hükümlerdir. Fakat tüm kamu alacaklarını kapsadığı için vergi sorumluluğundan daha geniştir.

ab. Vergi Sorumluluğunun Hukuki Niteliği

i. Kamu Hukuku İlişkisinden Doğması

Vergi sorumluluğu da vergi yükümlülüğü gibi kamu hukuku ilişkisinden doğar¹⁴⁴. Vergi sorumluluğuna ilişkin kurallar kanunla belirlenir¹⁴⁵. Diğer bir ifadeyle, vergi sorumlusunun borcunun kaynağı kanundur. Bu nedenle, idari bir işlemle veya sözleşme ile sorumluluk yaratılamaz. Bu durum verginin yasallığı ilkesinin de bir gereğidir.

Özel hukukta borcun kaynakları, hukuki işlemde doğan borçlar ve doğrudan doğruya kanundan doğan borçlar¹⁴⁶ olarak tasnif edilmektedir¹⁴⁷. Fakat vergi sorumluluğunda, borcun kanundan kaynaklanması ile özel hukuk ilişkilerinde kanundan kaynaklanan borçlar arasında önemli bir fark vardır. Özel hukuk ilişkilerinde taraflar arasında eşitlik söz konusudur. Vergi hukukunda ise, borç ilişkileri kaynak ve sebebini devlet veya kamu kuruluşlarının egemenlik gücünden alır¹⁴⁸. Bu ilişkide kamu gücünü kullanan taraf üstün konumdadır. Bu temel farklılık

¹⁴³ **Birk/Desens/Tappe**, Steuerrecht, Nr. 296.

¹⁴⁴ **Saban**, Vergi Hukukunda Sorumluluk, s. 35 vd.

¹⁴⁵ **Öncel**, Sorumluluk, s. 49; **Akkaya**, Vergi Sorumlusu, s. 186; **Saban**, Vergi Hukukunda Sorumluluk, s. 140.

¹⁴⁶ Borçların kanundan değil, kanunun kendilerine borç doğurucu etki bağladığı olgulardan doğduğu, bu nedenle kanundan doğan borçlar kavramının kullanılmasının isabetli olmadığı, bununla kastedilenin kanunun özel olarak düzenlediği tipik bazı olgular dışında kalan diğer olgulardan doğan borçlar olduğu görüşü için bkz., **Kocayusufpaşaoğlu**, Borçlar Hukuku C.I, s. 76.

¹⁴⁷ **Von Tuhr**, Borçlar Hukuku, s. 43; **Eren**, Borçlar Genel Hukuku, s. 115; Karş. **Oğuzman/Öz**, Borçlar C.I, s. 33 vd.

¹⁴⁸ **Eren**, Borçlar Genel Hukuku, s. 4.

başta özel hukuk borç ilişkilerine hâkim olan irade özerkliği ilkesi olmak üzere birçok ilke ve kavramda farklı sonuçlara ulaşmamıza neden olur.

VUK 8/3 hükmü uyarınca, “*Vergi kanunlarıyla kabul edilen haller müstesna olmak üzere, mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna müteallik özel mukaveleler vergi dairelerini bağlamaz.*”¹⁴⁹ Bu hükümden çıkaracağımız en önemli sonuç şudur; sorumluluğun kaldırılması, yeni sorumluluk yaratılması veya içeriğinin değiştirilmesine ilişkin taraflar arasında yapılacak sözleşmeler idareyi bağlamaz. Ayrıca kanun koyucu bu hükümle, kamu borcunun ödeme gücü olmayanlara geçmesini önlemek¹⁵⁰, vergi idaresini muhatap arama külfetinden kurtarmak¹⁵¹ ve vergi güvenliğinin sağlanması bakımından kötünietli kişilere karşı bir önlem almak istemiştir¹⁵².

Hükümden de anlaşılacağı üzere vergi sorumluluğuna ilişkin sözleşmeler, sadece vergi idaresini bağlamaz. Ancak bu sözleşmeler taraflar arasında geçerliliğini korur¹⁵³. Bu sözleşmelerin iç ilişkide geçerli kabul edilmesi, özellikle sorumlunun borcu yerine getirdiği takdirde, vergi yükümlüsüne veya diğer sorumlulara karşı ileri sürebileceği talep hakları bakımından önem taşımaktadır¹⁵⁴.

ii. Bağımlılık Niteliği

Vergi sorumluluğu; doğumu, kapsamı ve sona ermesi bakımından asıl alacağa sıkı sıkıya bağlıdır. Buna sorumlulukta bağımlılık ilkesi (*Akzessorietät der Haftung*) denir¹⁵⁵. Buna göre vergi sorumluluğu, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile

¹⁴⁹ Bkz. Dn. 121.

¹⁵⁰ **Saban**, Vergi Hukukunda Sorumluluk, s. 140.

¹⁵¹ **Ortaç**, Vergi Hukukunda Sorumluluk, s. 61.

¹⁵² **Yeniçeri**, Vergi Güvenlik Önlemleri, s. 233.

¹⁵³ **Kaneti/Ekmekçi/Güneş/Kaşıkçı**, Vergi Hukuku, s. 147; **Akkaya**, Vergi Sorumlusu, s. 186; **Saban**, Vergi Hukukunda Sorumluluk, s. 36; **Gerçek**, Vergi Sorumlusu, s. 164.

¹⁵⁴ **Kaneti/Ekmekçi/Güneş/Kaşıkçı**, Vergi Hukuku, s. 123.

¹⁵⁵ **Schmittmann in Jesgarzevski/Schmittmann**, Steuerrecht, s. 460; **Birk/Desens/Tappe**, Steuerrecht, Nr. 297; **Öncel**, Sorumluluk, s. 49, 50; **Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker**, Vergi Hukuku, s. 84; **Saban**, Vergi Hukukunda Sorumluluk, s. 40 vd.; **Ortaç**, Vergi Hukukunda Sorumluluk, s. 62.

doğar¹⁵⁶. Vergi borcunun ödeme, takas, terkin, zamanaşımı gibi nedenlerle ortadan kalkması halinde, vergi sorumluluğu da sona erer. Yine sorumlu olunan borcun miktarı asıl borçtan fazla olamaz.

Vergi sorumluluğunun bağımlılık niteliği, özel hukukta var olan *alacağa bağlı haklara (yan haklar, fer'i haklar)* benzetilebilir. Nitekim, fer'i haklar da asıl alacağa bağlı doğar, varlığını sürdürür ve sona erer¹⁵⁷ (BK 131). Vergi sorumluluğunun, özellikle alacak hakkını güvence altına alan fer'i haklardan, kefaletle olan benzerliği dikkati çekmektedir.

iii. Fer'ilik Niteliği

Vergi sorumluluğunun fer'i niteliği (*Subsidiarität der Haftung*), vergi borcunun önce yükümlüden istenmedikçe vergi sorumlusundan istenememesini ifade etmektedir¹⁵⁸. Diğer bir anlatımla, bu ilke kamu alacağının asıl borçludan alınamadığı takdirde sorumluya başvurulabilmesini ifade eder. Vergi hukuku literatüründe *fer'ilik* olarak adlandırılan bu nitelik, özel hukuk literatüründe *ikinci derece sorumluluk, ikincil sorumluluk veya tali sorumluluk* olarak nitelendirilmektedir. Bu nitelik, sorumluluğu düzenleyen tüm durumlarda kabul edilmiş değildir. Bu nedenle vergi sorumluluğunda bu özelliğin genel bir kural olup olmadığı konusunda farklı fikirler vardır¹⁵⁹. Fakat kanuni temsilcilerin ve limited şirket ortaklarının sorumluluğunun bu niteliğe sahip olduğu konusunda bir tartışma yoktur.

Gerek VUK 10 gerekse 6183 sayılı Kanun md. 35 ve mük. md. 35'te sorumluluğun ikinci derecede olma niteliğine işaret edilmiştir. VUK 10'a göre kanuni

¹⁵⁶ Asıl vergi alacağının doğumundan önce ortaya çıkmaz, bkz. **Seer in Tipke/Lang**, Steuerrecht, Nr. 6.65, 6.81.

¹⁵⁷ **Eren**, Borçlar Genel Hukuku, s. 1447.

¹⁵⁸ **Öncel**, Sorumluluk, s. 50; **Saban**, Vergi Hukukunda Sorumluluk, s. 43.

¹⁵⁹ Fer'ilik niteliği, VUK'ta sadece kanuni temsilciler için öngörülen bir nitelik olsa da tüm sorumluluk halleri için geçerli genel bir ilke olarak kabul edilmesi gerekir, bkz. **Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker**, Vergi Hukuku, s. 84; Karş. **Akkaya**'ya göre; Türk hukukundaki mevcut yasal düzenlemeler karşısında fer'ilik niteliği kural olma özelliğini kaybetmiş, istisna haline gelmiştir, bkz. **Akkaya**, Vergi Sorumlusu, s.188; Aynı yönde, bkz. **Gerçek**, Vergi Sorumlusu, s. 165.

temsilciye başvurmak için asıl borçludan “*tamamen veya kısmen alınmayan*”, 6183 sayılı Kanun’a göre ise “*tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan*” bir alacağın mevcut olması gerekmektedir. Kamu alacağının asıl borçludan tahsil edilememesi veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması üzerine, sorumlulara bir ödeme emri gönderilmek suretiyle başvurulur.

Alman Vergi Kanunu’nda ise sorumlulara bir ihbarname ile başvurulur (AO 191). Sorumluluk ihbarnamesi düzenlenmeden önce asıl borçluya karşı verginin tarh edilmesine gerek yoktur¹⁶⁰. Fakat AO’nun 219. maddesinin 1. cümlesi uyarınca; aksi belirtilmedikçe¹⁶¹, sorumlu kişi, vergi borçlusunun taşınır mallarına¹⁶² karşı başlatılan icra takibi başarısız olmuşsa veya icra takibinin yararsız olacağı varsayılabilirse, ödeme yapmak zorunda kalabilir. Bu nedenle, vergi borçlusuna karşı başlatılan takip başarısız olmadan veya başarısız olacağı anlaşılmadan sorumluluk ihbarnamesi göndermenin bir anlamı olmadığı ifade edilmektedir¹⁶³. AO 219 hükmünden dolayı Alman hukukunda da sorumluluğun fer’i niteliğe sahip olduğunu ifade etmemiz gerekir.

ac. Değerlendirme

Vergi sorumluluğu, bilhassa konumuz özelinde kanuni temsilcilerin ve ortakların sorumluluğu, yukarıda incelediğimiz özellikler nedeniyle, kefalet sözleşmesinde kefilin sorumluluğuna benzetilebilir. Gerçekten de her iki

¹⁶⁰ Birk/Desens/Tappe, Steuerrecht, Nr. 301.

¹⁶¹ Aynı maddenin ikinci cümlesinde, belli durumlar için istisna getirilmiştir. Bu istisnalar; vergi kaçakçılığı, vergide stopaj yapma zorunluluğu olduğu haller gibi uygulamada sıklıkla karşılaşılan durumlardır. Bu istisnai durumlar için sorumluluğun ikincil niteliği ortadan kaldırılmıştır, bkz. Seer in Tipke/Lang, Steuerrecht, Nr. 6.85.

¹⁶² Vergi idaresinin, yükümlünün taşınmaz mallarına karşı icra takibi yapması gerekmez, bkz. Schmittmann in Jesgarzewski/Schmittmann, Steuerrecht, s. 461.

¹⁶³ Birk/Desens/Tappe, Steuerrecht, Nr. 302.

sorumluluğun sebebi, alacaklıya bir teminat sağlamaktır¹⁶⁴ (BK 581). Ayrıca, her iki sorumluluk da fer'i (bağımlılık) ve tali (fer'i) nitelikte olmaları bakımından benzeşmektedirler.

Bununla birlikte iki kurum arasında önemli farklar mevcuttur. Her şeyden önce, vergi sorumluluğu kamu hukukuna ait bir kurum iken, kefalet özel hukuka ait bir kurumdur. Bu nedenle, vergi sorumluluğunun kapsamını belirleme konusunda irade özgürlüğü ancak kanunla izin verilen hallerde mümkündür. Oysa, kanundaki kefalet sözleşmesi ile ilgili hükümler, kural olarak emredici nitelikte değildir¹⁶⁵. Taraflar, irade özgürlüğü ilkesi çerçevesinde sözleşme hükümlerini kararlaştırabilirler. Bununla birlikte, kefilin, kefalet sözleşmesine yönelik hükümlerde kendisine tanınan haklardan önceden feragat edemeyeceği hükme bağlanmıştır (Örneğin, BK 582/3). Bu hükümle kefilin korunması amaçlanmıştır. Aynı zamanda, her iki kurumun *ratio legis* i farklıdır. Vergi sorumluluğuna ilişkin kanun hükümleri, vergi borcu ilişkisinin alacaklı tarafını koruma amacına yöneliktir. Oysa kefalet sözleşmesine ilişkin kanun hükümlerinin çoğunluğu, kefilin korunma amacına yöneliktir¹⁶⁶.

Üzerinde durmamız gereken diğer bir husus, kefilin borcu¹⁶⁷, asıl borca yabancı bir borçtur¹⁶⁸. Asıl borçlu edimini ifa etmediği takdirde, kefil kendi edimini ifa eder. Kefilin ediminin konusu, asıl borç konusu edimin ifası değil, bu edimin yerine getirilmemesinden doğan zararı karşılamaktır¹⁶⁹. Kefil, asıl borçlunun edimini ifa

¹⁶⁴ **Tandoğan, Haluk**; Borçlar Hukuku Özel Borç İlişkileri Cilt:II İstisna (Eser) ve Vekalet Sözleşmeleri Vekaletsiz İş Görme Kefalet ve Garanti Sözleşmeleri, Evrim Basım Yayın Dağıtım, Dördüncü Tıpkı Basım, 1989, s. 694, 701; **Reisoğlu, Seza**; Türk Hukukunda ve Bankacılık Uygulamasında Kefalet, Ayyıldız Matbaası, Ankara, 1992, s. 1; **Eren, Fikret**; Borçlar Hukuku Özel Hükümler, Yetkin Yayınları, 4. Baskı, Ankara, 2017, s. 759, 765; **Özen, Burak**; Kefalet Sözleşmesi Özellikleri Kuruluşu Türleri, Vedat Kitapçılık, 1. Bası, İstanbul, 2008, s. 54; **Yavuz, Cevdet**; Türk Borçlar Hukuku Özel Hükümler, Beta Yayınları, Yenilenmiş 10. Bası, İstanbul, 2014, s. 1395.

¹⁶⁵ **Eren**, Borçlar Özel Hukuku, s. 760.

¹⁶⁶ **Tandoğan**, Borçlar C. II, s. 704.

¹⁶⁷ Kefilin borcunun bir çeşit tazminat niteliğinde olduğuna yönelik, bkz. **Tandoğan**, Borçlar C. II, s. 697; **Reisoğlu**, Kefalet, s. 8 vd; **Yavuz**, Özel Hükümler, s. 1401; Karş. **Barlas, Nami**; Kefalet Hukukuna İlişkin Bazı Sorunlar ve Yargıtay Uygulaması, Ticaret Hukuku ve Yargıtay Kararları Sempozyumu, XXI (9-10 Aralık 2005), Ankara, 2006, s. 43; **Özen**, Kefalet, s. 52, dn. 124; **Gümüş, Mustafa Alper**; Borçlar Hukuku Özel Hükümler Cilt-II, Vedat Kitapçılık, 2. Baskı, İstanbul, 2012 s. 288.

¹⁶⁸ **Tandoğan**, Borçlar C. II, s. 699; **Yavuz**, Özel Hükümler, s. 1403; **Gümüş**, Özel Hükümler C.II, s. 284, 288.

¹⁶⁹ **Tandoğan**, Borçlar C. II, s. 697; **Eren**, Borçlar Özel Hukuku, s. 760; **Yavuz**, Özel Hükümler, s. 1399; **Özen**, Kefalet, s. 52.

ederse, BK 83 anlamında üçüncü kişinin ifası söz konusu olur. Kefile, asıl edimin ifası seçimlik olarak da tanınabilir, fakat kefilin yalnız asıl borcu yerine getireceği kararlaştırılmışsa artık kefalet sözleşmesinden söz edilmez¹⁷⁰.

Kanuni temsilciler ile ortakların sorumluluğuna yönelik hükümleri incelediğimizde ise, VUK 10/2’de “...vergi ve buna bağlı alacaklar, kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınır.”, 6183 sayılı Kanun mük. md. 35/1’de “...amme alacakları, kanuni temsilcilerin ... şahsi mal varlıklarından bu Kanun hükümlerine göre tahsil edilir.” ve 6183 sayılı Kanun md. 35/1’de ise, “amme alacağından... doğrudan doğruya sorumlu olurlar...” hükümleri yer almaktadır. Görüldüğü üzere, kanuni temsilci ve ortakların ediminin konusu, kefaletin aksine, asıl borçtur. Bu edimin ifası, asıl borcu sona erdireceği için, halefiyetin de söz konusu olamayacağı kanaatindeyiz.

Bu nedenlerle, kefalet ile kanuni temsilciler ve ortakların kamu borçlarından doğan sorumlulukları ayrı hukuki kurumlardır. Özellikle, iç ilişkide uygulanacak kurallarda bir boşluk olması halinde, bir kuruma ait kuralların diğerine kıyas yoluyla uygulanmasında dikkatle yaklaşılması gerektiği düşüncesindeyiz.

B. Anonim ve Limited Şirkette Kanuni Temsilci

Bu bölümde, anonim ve limited şirkette kanuni temsilci sıfatının kime ait olduğunu, bu sıfatın kazanılması, kaybedilmesi ve özel durumları inceleyeceğiz.

¹⁷⁰ Tandoğan, Borçlar C. II, s. 698; Eren, Borçlar Özel Hukuku, s. 763; Ayrıca bkz. Özen, Kefalet, s. 53, dn. 126.

1. Kanuni Temsilci ve Organ Kavramları

Temsilcinin, hukuki sonuçları temsil olunan üzerinde doğmak üzere ve yine onun adına ve hesabına hukuki işlem yapma yetkisine temsil yetkisi denir¹⁷¹. Temsil yetkisinin, temsil olunanın tek taraflı iradesinden değil de bir kanun hükmünden kaynaklandığı¹⁷² hallerde kanuni temsilden söz edilir¹⁷³ ve bu temsil türündeki temsilciye de kanuni temsilci denir^{174 175}. Vergi kanunları, tüzel kişilerin ödevlerinin yerine getirilmesi ve ödenmeyen kamu borçlarından sorumluluk açısından kanuni temsilci kavramını esas almıştır¹⁷⁶.

Kanuni temsilci kavramı, esasında tüzel kişiliğin niteliğini açıklayan *varsayım teorisini* çağrıştırmaktadır. Nitekim varsayım teorisine göre, tüzel kişiler fiil ehliyetine sahip olmadıkları için bir (kanuni) temsilci aracılığıyla iradelerini açıklarlar¹⁷⁷. Oysa hukuk düzenimiz “*gerçek kişilik teorisi*”nin bir yansıması olarak, tüzel kişilerin fiil ehliyetine sahip olduğunu ve iradesinin organları aracılığıyla açıklanacağına hükmetmiştir (MK 49, 50)¹⁷⁸. Organ (üyeleri) temsil yetkisine sahiptir fakat organın irade beyanı, bir üçüncü kişinin (temsilcinin) değil, bizzat tüzel kişinin irade beyanıdır. Oysa temsilci, kendi iradesini açıklar. Ayrıca, haksız fiillerde temsil mümkün değildir,

¹⁷¹ **İnceoğlu, M. Murat**; Borçlar Hukukunda Doğrudan Temsil, On İki Levha Yayıncılık, 1. Baskı, İstanbul, 2009, s. 7; **Eren**, Borçlar Genel Hukuku, s. 479; **Von Tuhr**, Borçlar Hukuku, s. 314; **Oğuzman/Öz**, Borçlar C.I, s. 217; **Tekinay/Akman/Burcuoğlu/Altıp**, Borçlar Hukuku, s. 167.

¹⁷² Temsil olunanın iradesi dışında kalan bir kaynağa dayanıyorsa kanuni temsil söz konusudur, bkz. **Kocayusufpaşaoğlu**, Borçlar Hukuku C.I, s. 628; Buna karşılık kanuni temsilci terimi daha dar bir anlam taşır. Burada eksik işlem ehliyeti tamamlanan kimseler söz konusudur, bkz. **Tunçomağ**, Borçlar Hukuku C.I, s. 250.

¹⁷³ Kanuni temsil yetkisi her halükârda kanuna dayanmakla birlikte, kanun gereği kendiliğinden doğabileceği gibi (MK 342 velayet), mahkeme kararıyla da doğabilir (MK 403 vesayet). Ayrıca bazı hallerde kanuni temsilci özel bir kişi tarafından atanabilir (MK 550/1 vasiyeti yerine getirme görevlisi).

¹⁷⁴ Kanuni temsil ile iradi temsili birbirinden ayıran en önemli noktalardan birisi, iradi temsilde temsil olunan aynı konuda bizzat işlem yapma iktidarını hiçbir şekilde kaybetmezken, kanuni temsilde kendisine temsilci tayin edilen kişi ilke olarak bu imkândan yoksundur, bkz. **Von Tuhr**, Borçlar Hukuku, s. 345; **Kocayusufpaşaoğlu**, Borçlar Hukuku C.I, s. 628.

¹⁷⁵ İradi temsile ilişkin hükümler, kanuni temsile ancak mahiyetine aykırı düşmedikçe uygulanabilir, bkz. **Tekinay/Akman/Burcuoğlu/Altıp**, Borçlar Hukuku, s. 169; **İnceoğlu**, Temsil, s. 40.

¹⁷⁶ Alman Vergi Kanunu’nda da aynı anlama gelen “*Der gesetzlicher Vertreter*” kavramı kullanılmıştır (AO 34).

¹⁷⁷ **Akünel**, Tüzel Kişiler, s. 14, 35; **Serozan**, Tüzel Kişiler, s. 22; **Helvacı, Mehmet**; Anonim Ortaklıkta Yönetim Kurulu Üyesinin Hukuki Sorumluluğu, Beta Yayınları, 2. Baskı, İstanbul, 2001, s. 4; **Kırca (Şehirali Çelik/Manavgat)**, Anonim Şirketler Hukuku, s. 387.

¹⁷⁸ **Akünel**, Tüzel Kişiler, s.35; **Oğuzman/Seliçi/Oktay Özdemir**; Kişiler Hukuku, s. 250.

oysa organın haksız fiilinden tüzel kişi sorumlu tutulur (MK 50/2, TTK 371/5 ve 629/1). Bu nedenlerle, Türk Borçlar Hukuku doktrinde organ, kanuni temsilci veya iradi temsilci olarak kabul edilmemektedir^{179 180}.

Peki vergi kanunlarına göre kanuni temsilci ile kastedilen nedir? Bu sorunun cevabı, vergi ehliyeti ve vergi sorumlusu kavramı ile yakından ilgilidir. Bilindiği gibi, yükümlülük ve vergi sorumluluğu için fiil ehliyeti aranmamaktadır (VUK 9). Hatta bazı istisnai durumlarda hak ehliyeti de aranmamaktadır. Kanun koyucu, fiil ehliyetine sahip olmayanların ödevlerinin, bunlarla hukuki ve fiili bakımdan ilişki içinde olan bazı kişiler tarafından yerine getirilmesi gerektiğini düzenlemiştir. Gerek VUK'ta gerekse 6183 sayılı Kanun'da sorumluluğu düzenleyen hükümlerin kapsamına, sadece tüzel kişiler değil, küçük ve kısıtlılarıyla tüzel kişiliği olmayan teşekküller de girmektedir. Küçük ve kısıtlıların yasal olarak temsil etme görevi, kanuni temsilcilerine verilmiştir (MK 342, 403). Bu nedenle, küçükler ve kısıtlılar açısından, ödevlerinin yerine getirilmesinden, kanuni temsilcilerinin sorumlu tutulması ve bu kavramın kullanılması hukuken doğrudur. Fakat aynı şeyi tüzel kişiler için söylememiz mümkün değildir.

Tüzel kişiler, fiil ehliyetlerini organları aracılığıyla kullanırlar. Organların fiillerinin tüzel kişiye izafesi bir yetkiye dayanır¹⁸¹. Bu yetki, iç ilişkide yönetim, dış ilişkide ise temsildir. Bu yetkilerin, hangi organlar tarafından yerine getirilmesi gerektiği ise tüzel kişiyi düzenleyen kanunlarca veya bu kanunların verdiği yetki ile ana sözleşmelerince belirlenir. Örneğin, dernekler için yönetim ve temsil MK 85'te düzenlenmiştir. Vergisel ödevlerin, tüzel kişiye ait diğer iş ve işlemlerden bu noktada bir farkı yoktur. Bu nedenle organların yönetim ve temsil yetkisi çerçevesinde çözüme

¹⁷⁹ **Özta**n, Organ kavramı, s. 89; **Eren**, Borçlar Genel Hukuku, s. 484; **Oğuzman/Öz**, Borçlar C.I, s. 218, dn. 606; **Oğuzman/Seliçi/Oktay Özdemir**; Kişiler Hukuku, s. 272; **Akdağ Güney, Necla**; Anonim Şirket Yönetim Kurulu, Genişletilip Güncelleştirilmiş 2. Baskı, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2016, s. 352; **İnceoğlu**, Temsil, s. 42; **Kırca (Şehirali Çelik/Manavgat)**, Anonim Şirketler Hukuku, s. 387.

¹⁸⁰ *Kocayusufpaşaoğluna* göre, tüzel kişilerin organları aracılığıyla temsili, klasik anlamda bir temsil değil, “*kendine özgü (sui generis)*” veya “*atipik*” bir temsildir. Bu nedenle borçlar kanunu hükümleri organ temsiline doğrudan doğruya değil, nitelik ve özelliklerine uygun düştüğü ölçüde kıyasen uygulanır, bkz. **Kocayusufpaşaoğlu**, Borçlar Hukuku C.I, s. 629; “*Alman ve İsviçre doktrinlerinde daha ağırlıklı görüş, tüzel kişinin temsil organını bir çeşit yasal temsilci olarak görmektedir.*” **İnceoğlu**, Temsil, s. 42.

¹⁸¹ **Oğuzman/Seliçi/Oktay Özdemir**; Kişiler Hukuku, s. 272.

kavuşturulur. Üstelik vergi kanunlarında tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinden bahsedilmesi, kullanılan kavram itibariyle, hukuk düzenince benimsenen tüzel kişilik yapısı ve işleyişine uygun olmaması da ayrıca eleştirilmesi gereken bir husustur.

VUK 10/1 hükmünün, tüzel kişilerin vergi ödevlerinin, yönetim ve temsil ile görevli organlar tarafından yerine getirileceği şeklinde anlaşılması gerektiği kanaatindeyiz. Bu kapsamda, kural olarak anonim şirketlerde yönetim kurulu (TTK 365), limited şirketlerde ise müdürler (TTK 623) yönetim ve temsil ile görevlendirilmişlerdir¹⁸². Ana kural bu olmakla birlikte, yönetim ve temsil yetkisini anonim şirketin yönetim kuruluna veren TTK 365 inci maddenin 2 inci cümlesi, kanundaki istisnai hükümleri saklı tutmuştur. Kanunda, limited şirketin yönetim ve temsilini düzenleyen hükümlerde, istisnalardan bahseden bir hükme yer verilmemiştir. Bununla birlikte, anonim şirketlerde, yönetim ve temsille ilgili öngörülen istisnalar aynen limited şirketler açısından da geçerlidir. Bunlardan en önemlisi, yönetim ve temsil yetkisinin devridir. Diğer istisnai durumlar ise; tasfiye, iflas ve olağanüstü dönemler için kayyım atanmasıdır.

Bu noktada üzerinde durulması gereken önemli bir nokta da fiili organın vergi kanunları açısından sorumlu tutulup tutulamayacağıdır. Bilindiği üzere, bir tüzel kişinin organlarının kanuna veya statüye (ana sözleşmeye, şirket sözleşmesine) göre belirlendiği hallerde şekli organ söz konusu olur. Fakat kanunda veya statüsünde organ olarak tayin edilmemiş olmasına rağmen, yönetim ve temsil ile ilgili görevli organın yerine getirmesi gereken görevleri ifa eden şahıs veya şahıs grupları bulunabilir. Fiili organ ¹⁸³ olarak nitelendirilen bu kişiler, herhangi bir yetkilendirme veya

¹⁸² Ticaret Hukuku doktrinde, yönetim kurulunun anonim ortaklığın kanuni temsilcisi olduğu kabul edilmektedir. bkz. **Arslanlı, Halil**; Anonim Şirketler II-III (Anonim Şirketin Organizasyonu ve Tahviller), Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1960, s. 93; **İmregün, Oğuz**; Anonim Ortaklıklar, Yasa Yayınları, Yenilenmiş 4. Baskı, İstanbul, 1989, s. 191; **Mimaroglu, Sait Kemal**, Ticaret Hukuku İkinci Cilt İşletme Hukuku Ticaret Ortaklıkları Hukuku, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Sevinç Matbaası, Ankara, 1972, s. 109, 110; **Çamoğlu (Poroy/Tekinalp)**, Ortaklıklar I, Nr. 521a, 522; **Yanlı, Veliye**; “Anonim Şirketlerin Vergi Borçlarından Kanuni Temsilcilerinin Sorumluluğuna İlişkin bazı Hususlar”, Batıder, C. 29, Sa. 4, 2013, s. 61.

¹⁸³ “*Olgu organ*” kavramının kullanılmasının daha yerinde olacağı görüşü için bkz. **Helvacı**, Sorumluluk, s. 9.

görevlendirme olmaksızın tüzel kişinin iradesinin oluşumuna ve temsiline katılırlar¹⁸⁴. Organ kavramının geniş yorumlanması sonucunda, fiili organ da organ kavramı içinde değerlendirilmekte ve sorumluluk açısından aynı hükümlere tabi olmaktadır. Vergi kanunları açısından aynı geniş yorumu yapmak, verginin yasallığı ilkesine uygun düşmeyebilir. Nitekim kanunlarda “kanuni temsilci” kavramının kullanılması, idarenin kendisine bir muhatap aramasının ve bunu en hızlı şekilde tespit etmek istemesinin sonucudur. Böyle olunca idarenin, fiili organı tespit ederek, fiili organın sorumluluğuna gitmesine olanak tanımak kanaatimizce doğru bir çözüm yolu olmaz. Bununla birlikte sorumlu tutulan kanuni temsilcinin rücu haklarını kullanırken, fiili organa başvurabileceği görüşündeyiz.

2. Kural Olarak Anonim ve Limited Şirket Yönetimi ve Temsili

a. Anonim Şirket Yönetim ve Temsili

Anonim şirkette iki zorunlu organ söz konusudur. Birisi genel kurul, diğeri ise yönetim kuruludur. Kural olarak anonim şirketin yönetimi ve temsili, yönetim kuruluna aittir. Bu husus TTK 365’te açıkça düzenlenmiştir. Yönetim kurulu, işletme sahibi gibi şirketi idare ve temsil eder¹⁸⁵ ve faaliyeti süreklilik gösterir.

Anonim şirket yönetim kurulu bir veya birden fazla kişiden oluşabilir (TTK 359/1)¹⁸⁶ ¹⁸⁷. Yönetim görev ve yetkisi devredilmediği takdirde, yönetim kurulunun tüm üyelerine aittir (TTK 367/2). Buna karşın temsil yetkisi, esas sözleşmede aksi öngörülmemiş veya tek kişiden oluşmuyorsa, çift imza ile kullanılmak üzere yönetim kuruluna aittir (TTK 370/1). Yönetim kurulu üye sayısının, esas sözleşmede gösterilmesi zorunludur (TTK 339/2-g). Ayrıca yönetim kurulu üyesinin bir tüzel kişi

¹⁸⁴ **Öztan**, Organ Kavramı, s. 36 vd.; **Çamoğlu**, Yönetim Kurulu, s. 34, 35; **Helvacı**, Sorumluluk, s. 9 vd.; **Akdağ Güney**, Yönetim Kurulu, s. 356.

¹⁸⁵ **Arslanlı**, Anonim Şirketler II, s. 93; **Çamoğlu (Poroy/Tekinalp)**, Ortaklıklar I, Nr. 521a; **İmregün**, Anonim Ortaklıklar, s. 191; **Akdağ Güney**, Yönetim Kurulu, s. 4.

¹⁸⁶ eTK 312/1’de en az üç kişiden oluşması gerekiyordu.

¹⁸⁷ Özel kanunlarda düzenlenen istisnalar mevcuttur. Örneğin; 5411 sayılı Bankacılık Kanunu md. 23/1, 5684 sayılı Sigortacılık Kanunu md. 4/1, 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring, Finansman ve Tasarruf Finansman Şirketleri Kanunu md.13/2.

de olması mümkündür (TTK 359/2). Bir tüzel kişinin yönetim kurulu üyesi olması hali, sorumluluk bakımından taşıdığı önem dolayısıyla aşağıda ayrıca incelenmiştir.

Yönetim kurulu üyelerinin görev süresi en çok üç yıl olabilir (TTK 362/1 ilk cümle). Bu süre azami olup esas sözleşmeyle daha kısa bir süre için seçilecekleri düzenlenebilir. Ayrıca esas sözleşmede aksi düzenlenmemişse, bir üye tekrar seçilebilir (TTK 362/1 son cümle). Üç yıllık görev süresi kısıtlaması, kamu tüzel kişilerince atanan üyeler hakkında uygulanmaz (TTK 362/2).

aa. Yönetim Kurulu Üyesinin Seçimi veya Atanması

Yönetim kurulu üyesi olabilmek için kanunda bazı şartlar aranmıştır. Kanunda aranan ilk şart, ehliyet şartıdır. TTK 359/3 uyarınca, hem gerçek kişi yönetim kurulu üyesinin hem de tüzel kişi yönetim kurulu üyesi adına tescil edilecek gerçek kişinin tam ehliyetli¹⁸⁸ olması şarttır¹⁸⁹. Kanunda düzenlenen ikinci şart ise üyeliği sona erdiren sebeplerin bulunmamasıdır (TTK 363/2). Nitekim üyeliği sona erdiren sebepler, seçilmeye de engeldir¹⁹⁰. Bu nedenle, iflas etmiş veya kanunda ya da esas sözleşmede öngörülen şartları taşımayan kişiler, yönetim kurulu üyesi olamaz. Bunların dışında, yönetim kurulu üyesi seçilebilmek için pay sahibi olmak veya belirli bir tecrübe şartı aranmamıştır.¹⁹¹ Kanunda aranan şartların yanında, yönetim kurulu üyesi olabilmek için esas sözleşmeyle başka şartlar da konulabilir¹⁹².

¹⁸⁸ MK'da tam ehliyet kavramına yer verilmediğinden, bu ifadenin fiil ehliyeti olarak anlaşılması ve hükümde yer almasının daha isabetli olacağı yönünde, bkz. **Kırca (Şehirali Çelik/Manavgat)**, Anonim Şirketler Hukuku, s. 410, dn. 66.

¹⁸⁹ eTK'da ehliyet şartı aranmamakla birlikte gerek doktrinde gerekse Yargıtay kararlarında, yönetim kurulu üyesinin tam ehliyetli olması aranıyordu. **Akdağ Güney**, Yönetim Kurulu, s. 35.

¹⁹⁰ **Çamoğlu (Poroy/Tekinalp)**, Ortaklıklar I, Nr. 548/d; **Kırca (Şehirali Çelik/Manavgat)**, Anonim Şirketler Hukuku, s. 411.

¹⁹¹ Özel kanunlarda yönetim kurulu üyelerinin belirli niteliklere sahip olması aranabilmektedir. 5411 sayılı Bankacılık Kanunu'nda yönetim kurulu üyelerinin tamamı ve üyelerin çoğunluğu için aranan nitelikler için, bkz. **Altay, Sıtkı Anlam**; Hukuki Açıdan Banka Anonim Ortaklığı, Vedat Kitapçılık, 1. Bası, İstanbul, 2019, s.47, 48.

¹⁹² Esas sözleşme ile seçilebilme koşulu düzenlerken eşitlik, hakkın kötüye kullanılması yasağı ve hakkın sakınılarak kullanılması ilkelerine dikkat edilmesi gerektiği yönünde bkz. **Akdağ Güney**, Yönetim Kurulu, s. 29, 30.

i. Kural Olarak Genel Kurul Tarafından Seçilmesi

Yönetim kurulu üyeleri, kural olarak genel kurul tarafından seçilir¹⁹³. Bu görev ve yetki münhasıran genel kurula aittir ve devredilemez (TTK 408/2-b).

Kural olarak yönetim kurulu üyelerinin seçiminde gündeme bağlılık ilkesi geçerlidir. Bununla birlikte, yönetim kurulu üyelerinin görevden alınmaları ve yenilerinin seçimi yılsonu finansal tablolarının müzakeresi maddesiyle ilgili sayıldığı için (TTK 413/3), olağan genel kurul toplantılarında gündemde konuya ilişkin madde bulunup bulunmadığına bakılmaksızın istem halinde doğrudan görüşülerek karar verilir (Genel Kurul Toplantılarının Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik md. 25/1-c.)¹⁹⁴.

Yönetim kurulu üyelerinin seçimine ilişkin kararlarda, adi toplantı ve karar nisapları aranır (TTK 418)¹⁹⁵. Bu hüküm uyarınca, adi nisap esas sözleşmeyle ağırlaştırılabilir, fakat hafifletilemez¹⁹⁶.

¹⁹³ TTK 360 hükmü uyarınca, belli grupların yönetim kurulunda temsilinin uygulandığı hallerde her ne kadar üyeyi seçme yetkisi genel kurula ait olsa da bu yetkinin kısıtlanmış olduğu, bu nedenle anılan hükmün genel kurul tarafından seçilmenin istisnası olmasa da karma bir yapıya sahip olduğu yönünde, bkz. **Kırca (Şehirli Çelik/Manavgat)**, Anonim Şirketler Hukuku, s. 426 vd.

¹⁹⁴ Diğer bir istisna da Genel Kurul Toplantılarının Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik md. 25/1-ç'de düzenlenmiştir. Bu hükme göre; “*Gündemde madde bulunmasa bile, yolsuzluk, yetersizlik, bağlılık yükümlünün ihlali, birçok şirkette üyelik sebebiyle görevin ifasında güçlük, geçimsizlik, nüfuzun kötüye kullanılması gibi haklı sebeplerin varlığı halinde, yönetim kurulu üyelerinin görevden alınması ve yerine yenilerinin seçilmesi hususları genel kurulda hazır bulunanların oy çokluğuyla gündeme alınır.*”

¹⁹⁵ Madde 418- (1) *Genel kurullar, bu Kanunda veya esas sözleşmede, aksine daha ağır nisap öngörülmüş bulunan hâller hariç, sermayenin en az dörtte birini karşılayan payların sahiplerinin veya temsilcilerinin varlığıyla toplanır. Bu nisabın toplantı süresince korunması şarttır. İlk toplantıda anılan nisaba ulaşamadığı takdirde, ikinci toplantının yapılabilmesi için nisap aranmaz.*

(2) *Kararlar toplantıda hazır bulunan oyların çoğunluğu ile verilir.*

¹⁹⁶ **Kırca (Şehirli Çelik/Manavgat)**, Anonim Şirketler Hukuku C.I, s. 415; **Akdağ Güney**, Yönetim Kurulu, s. 8; karşı. Bu nisabın ağırlaştırılamayacağı yönünde, **Pulaşlı**, Şerh C.I, s. 1001.

ii. İstisnalar

Burada sadece TTK’da yer alan istisnalar yer vereceğiz. Bununla birlikte, halka açık şirketler için 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanun’unda Kurul’a yönetim kurulu üyesi atama yetkisinin verildiği bazı haller için bkz. md. 96/2, 97/1, 128/1-k.

1) İlk Esas Sözleşmeyle Atanması

Yönetim kurulu üyelerinin genel kurul tarafından seçilmesinin ilk istisnası, kuruluşan sonra atanan ilk yönetim kurulu üyeleridir. Bunlar, ilk esas sözleşme ile atanır (TTK 339/3). Bilindiği gibi, anonim şirket tescil ile tüzel kişilik kazanır (TTK 355/1). MK 49’a göre ise, tüzel kişi kanunen (veya kuruluş belgelerine göre) gerekli organlara sahip olmakla fiil ehliyetini kazanır. Dolayısıyla anonim şirketin tüzel kişilik kazanmasıyla birlikte fiil ehliyetini kullanmaya başlayabilmesi için böyle bir hükme ihtiyaç duyulmuştur¹⁹⁷.

2) Kamu Tüzel Kişilerinin Yönetim Kurulunda Temsilci Bulundurma Hakkı

Yönetim kurulu üyelerinin genel kurul tarafından seçilmesi kuralının ikinci istisnası, kamu tüzel kişilerine yönetim kurulunda temsilci bulundurma hakkı verilmesidir¹⁹⁸. Bu istisna TTK 334’te düzenlenmiştir¹⁹⁹. Bu hükme göre, kamu tüzel kişilerinden (Devlet, il özel idaresi, belediye ve köy ile diğer kamu tüzel kişileri) birine, esas sözleşmede hüküm bulunması koşuluyla²⁰⁰, pay sahibi olmasalar bile,

¹⁹⁷ TTK 339 gerekçesi.

¹⁹⁸ Bir kamu tüzel kişinin menfaatinin, anonim ortaklık yönetim kurulunda temsil edilmesini sağlayan yöntemler hk, bkz. **Altay, Sıtkı Anlam**; “Paysahibi Olmayan Kamu Tüzel Kişisini Temsil Eden Yönetim Kurulu Üyesinin Azlinde Yetki Sorunu”, Prof. Dr. Hamdi Yasaman’a Armağan, Onikilevha Levha Yayınları, 2017, s. 4 vd.

¹⁹⁹ Bu hüküm, kamu tüzel kişilerinin veya temsilcilerinin yönetim kurulu üyesi seçilebilmesini hükme bağlayan TTK 359/5’ten farklıdır. 334 üncü madde uyarınca bir atama söz konusuysa 359 üncü maddenin 5 inci fıkrasında genel kurul tarafından yapılan bir seçim söz konusudur, bkz. **Akdağ Güney**, Yönetim Kurulu, s. 16; **Altay**, Yetki Sorunu, s. 8.

²⁰⁰ Esas sözleşme değişikliği ile böyle bir hüküm konulması için, imtiyazlı pay oluşturulması için aranan nitelikli nisabın aranacağı yönünde, bkz. **Kırca (Şehirali Çelik/Manavgat)**, Anonim Şirketler Hukuku C.I, s. 417; adi nisabın yeterli olduğu yönünde, bkz. **Akdağ Güney**, Yönetim Kurulu, s. 10,11.

işletme konusu kamu hizmeti olan anonim şirketlerin yönetim kurullarında temsilci bulundurma hakkı²⁰¹ verilebilir. Bu şekilde seçilen temsilciler, genel kurul tarafından seçilen yönetim kurulu üyelerinin hak ve görevlerini haizdir (TTK 334/1 son cümle).

Böyle bir durumda, kamu tüzel kişinin mi yoksa atadığı temsilcinin mi yönetim kurulu üyesi olduğu tartışmalıdır.²⁰² Bu noktada bizim için önemli olan husus, yönetim kurulu üyeliğinden kaynaklanan sorumluluğun, kamu tüzel kişiye mi yoksa onun temsilcisine mi ait olduğudur. Bu husus TTK 334/3 ikinci cümlesinde hükme bağlanmıştır. Bu hüküm uyarınca, “...*Kamu tüzel kişileri, şirket yönetim kurulundaki temsilcilerinin bu sıfatla işledikleri fiillerinden ve yaptıkları işlemlerden dolayı şirkete ve onun alacaklılarıyla pay sahiplerine karşı sorumludur. Tüzel kişinin rücu hakkı saklıdır.*” Görüldüğü gibi sorumluluk kamu tüzel kişiye yüklenmiştir.

3) Yönetim Kurulunun Geçici Üye Seçmesi

Diğer bir istisna, yönetim kurulunun boşalan üyelik için seçim yapmasıdır. TTK 363 gereğince; “...*Herhangi bir sebeple bir üyelik boşalırsa, yönetim kurulu, kanuni şartları haiz birini, geçici olarak yönetim kurulu üyeliğine seçip ilk genel kurulun onayına sunar. Bu yolla seçilen üye, onaya sunulduğu genel kurul toplantısına kadar görev yapar ve onaylanması halinde selefinin süresini tamamlar.*”²⁰³ Görüldüğü

²⁰¹ Kamu tüzel kişisi bir üye gönderebileceği gibi bizzat kamu tüzel kişinin yönetim kurulu üyesi olması hukuken mümkündür, bkz. **Akdağ Güney**, Yönetim Kurulu, s. 11; **Kırca (Şehirali Çelik/Manavgat)**, Anonim Şirketler Hukuku C.I, s. 418, dn. 81; **Altay**, Yetki Sorunu, s. 7, 8.

²⁰² **Çamoğlu**’na göre, kamu tüzel kişisi pay sahibi ise yönetim kurulu üyeliği sıfatı tüzel kişiye aittir ve görevlendirilen gerçek kişi ise TTK 359/3 anlamında tüzel kişi ile birlikte sicile tescil olunan temsilcidir, bkz. **Çamoğlu (Poroy/Tekinalp)**, Ortaklıklar I, Nr. 546; **Altay**’a göre, pay sahibi olup olmadığına bakılmaksızın, kamu tüzel kişinin bizzat yönetim kurulu üyesi olduğu hallerde üyelik sıfatı kamu tüzel kişiye aittir, temsilci gönderildiği hallerde ise yönetim kurulu üyeliği sıfatı bizzat temsilciye aittir, bkz. **Altay**, Yetki Sorunu, s. 17; **Kırca**’ya göre, bu üyelerin seçim, azil ve sorumlulukları maddede hükme bağlandığı için sadece birden fazla temsilci tayin edilemeyeceği bakımından bu tespit önemlidir. Yazar, kamu tüzel kişinin değil temsilcinin üye kabul edilmesinin uygun olduğunu, bu nedenle birden fazla temsilci tayin edilebileceği fikrindedir, bkz. **Kırca (Şehirali Çelik/Manavgat)**, Anonim Şirketler Hukuku C.I, s. 418.

²⁰³ Bu hüküm emredici değildir, esas sözleşmeye konulacak hükümle, yönetim kurulunun bu yetkisi sınırlandırılabilir veya kaldırılabilir, bkz. **Arslanlı**, Anonim Şirketler II, s. 106; **Çamoğlu (Poroy/Tekinalp)**, Ortaklıklar I, Nr. 547.

gibi, bu yolla üye seçimi²⁰⁴ genel kurul onayına kadar, geçici bir süre için yapılır²⁰⁵. Eğer genel kurul tarafından bu seçim onaylanırsa, seçilen üye kalan süreyi tamamlar, genel kurul tarafından onaylanmazsa üyeliği sona erer. Bu durumda, geçici olarak seçilen ve genel kurulca onaylanmayan üyenin, bu süre boyunca yaptığı iş ve işlemlerin akıbeti ne olacaktır? Bu durumda, yönetim kurulunca geçici olarak seçilen üyenin, onaylanmama tarihine kadar yaptığı iş ve işlemlerin, hukuk güvenlik açısından hem şirket hem üçüncü kişiler bakımından geçerli kabul edilmesi gerekir²⁰⁶. Dolayısıyla geçici olarak seçilen üye, seçildiği tarihten genel kurulca onaylamama tarihine kadar yaptığı işlemlerden sorumlu olacaktır.

ab. Yönetim Kurulu Üyeliğinin Sona Erme Sebepleri

i. Azil

Yönetim kurulu üyeliği güvene dayanan bir ilişkidir. Bu güvenin kaybolması halinde, genel kurula yönetim kurulu üyelerini azil yetkisi verilmiştir^{207 208}. TTK 364/1 hükmü gereğince, “*Yönetim kurulu üyeleri, esas sözleşmeyle atanmış olsalar dahi, gündemde ilgili bir maddenin bulunması veya gündemde madde bulunmasa bile haklı*

²⁰⁴ Boşalan üyeliğin, belirli grupların yönetimde temsiline ilişkin TTK 360 gereği seçilen bir üye olması halinde gösterdiği özellik için, bkz. **Kırca (Şehirali Çelik/Manavgat)**, Anonim Şirketler Hukuku C.I, s. 421, 422; **Akdağ Güney**, Yönetim Kurulu, s. 13 vd.

²⁰⁵ Yönetim kurulunun geçici üye seçimi yapabilmesi için toplantı yeter sayısına sahip olması gerekir. **Çamoğlu (Poroy/Tekinalp)**, Ortaklıklar I, Nr. 547b; Toplantı yeter sayısı, esas sözleşmede ağırlaştırıcı bir hüküm yoksa, üye tam sayısının çoğunluğudur (TTK 390/1). Dolayısıyla toplantı yeter sayısının sağlamadığı yönetim kurullarında ve özellikle tek kişilik yönetim kurulunda, bu hükmün uygulanması mümkün değildir. Böyle bir durumda, ilgililerin kayyım atanmasını talep edebileceği hakkında, bkz. **Çamoğlu (Poroy/Tekinalp)**, Ortaklıklar I, Nr. 547a; organ eksikliğinin gündeme gelebileceği hakkında bkz. **Kırca (Şehirali Çelik/Manavgat)**, Anonim Şirketler Hukuku C.I, s. 421.

²⁰⁶ **Arsanlı**, Anonim Şirketler II, s. 106; **Çamoğlu (Poroy/Tekinalp)**, Ortaklıklar I, Nr. 547; **Kırca (Şehirali Çelik/Manavgat)**, Anonim Şirketler Hukuku C.I, s. 423; **Akdağ Güney**, Yönetim Kurulu, s. 14.

²⁰⁷ Azil yetkisi mutlak olup esas sözleşme ile de olsa sınırlandırılmaz, bkz. **Forstmoser/Meier-Hayoz/Nobel**, Aktienrecht, § 27 Nr. 39.

²⁰⁸ Yönetim ve temsil yetkisinin devri halinde, yetkiyi devralanları azli yetkisi, genel kurula değil yönetim kuruluna aittir. Bu yetkinin dayanağının TTK 375/1-d hükmü olduğu görüşü için, bkz. **Kırca (Şehirali Çelik/Manavgat)**, Anonim Şirketler Hukuku C.I, s. 555, 610; **Akdağ Güney**, Yönetim Kurulu, s. 134 vd.; Bu yetkinin dayanağının TTK 367 ve 375/1-b hükmü olduğu görüşü için, bkz. **Altay, Sıtkı Anlam**; Anonim Ortaklıklarda Yönetim Yetkilerinin Devrinin Sorumluluğa Etkileri, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2011, s. 115.

bir sebebin varlığı hâlinde, genel kurul kararıyla her zaman görevden alınabilirler. Yönetim kurulu üyesi olan tüzel kişi, kendi adına tescil edilmiş bulunan kişiyi her an değiştirebilir.”

Azil yetkisi, genel kurulun devredilemez yetkilerindendir²⁰⁹ (TTK 408/2-b). Genel kurulun bu yetkisini kullanabilmesi için ya gündemde azille ilgili bir madde bulunmalı ya da gündemde böyle bir madde yoksa bile haklı bir sebep bulunmalıdır (TTK 364/1). Görüldüğü üzere, kanun koyucu gündemde doğrudan azil maddesi aramamış, azille ilgili bir maddenin bulunmasını yeterli görmüştür. Örneğin, TTK 413/3'te yılsonu finansal tablolarının görüşülmesi, azille ilgili bir madde olarak sayılmıştır. Eğer gündemde azille ilgili bir madde varsa, artık azlin haklı sebebe dayanması aranmaz. Fakat gündemde azille ilgili bir madde bulunmaması halinde, azil için haklı bir sebebin varlığı aranmıştır. Bu anlamda madde gerekçesine göre, yolsuzluk, yetersizlik, bağlılık yükümünün ihlali, birçok şirkette üyelik sebebiyle görevin ifasında güçlük, geçimsizlik, nüfusun kötüye kullanılması haklı sebeplerdendir.

Esas sözleşmede ağırlaştırıcı bir hüküm yoksa azil için adi nisaplar aranır (TTK 418). Genel kurul tarafından azil yetkisinin kullanılması, yenilik doğuran bir hakkın kullanılması olup geleceğe etkili olarak hüküm ve sonuçlarını doğurur (*ex nunc*)²¹⁰.

ii. İstifa

TTK'da düzenlenmemiş olmakla birlikte, yönetim kurulu üyelerinin istifa etme hakları da vardır. İstifa, güven ilişkisinde, genel kurula tanınan azil yetkisinin karşılığını oluşturur.

²⁰⁹ TTK 364/2'de, 334 üncü madde saklı tutulduğu için, kamu tüzel kişilerinin yönetim kurulundaki temsilcisi, ilgili kamu tüzel kişisi tarafından azledilebilir. TTK 334/1'de pay sahibi olmasa bile kamu tüzel kişisine temsilci gönderme hakkı verilmesine karşın, hükmün ikinci fıkrasında yalnızca pay sahibi olan kamu tüzel kişilerine azil yetkisi tanınmıştır. Buna rağmen, TTK 334 gereğince temsilci bulundurulduğu hallerde, pay sahibi olmasa bile azil yetkisinin kamu tüzel kişisine ait olduğu görüşü için, bkz. **Altay**, Yetki Sorunu, s. 24.

²¹⁰ **Kırca (Şehirli Çelik/Manavgat)**, Anonim Şirketler Hukuku C.I, s. 464.

İstifa, yönetim kurulu başkanına veya başkan vekiline veya temsille görevli bir üyeye verilebilir. Fakat tüm üyelerin veya tek üyeden oluşan yönetim kurulunda bu üyenin istifası halinde, istifa beyanının kime yöneltileceği tartışmalıdır. Genel kurula yöneltilmesi gerektiği yönünde görüşler²¹¹ olduğu gibi tek bir pay sahibine yöneltilmesi²¹² gerektiği de savunulmaktadır.

Bozucu yenilik doğuran bir hak olan istifa, tek taraflı, varması gereken bir irade beyanı ile kullanılır. Dolayısıyla şirkete vardığı anda hüküm ve sonuçlarını doğurur. İstifa da azil gibi hüküm ve sonuçlarını geleceğe etkili olarak doğurur (*ex nunc*).

iii. Diğer Sebepler

TTK 363/2’de sayılan; iflas, ehliyetin kısıtlanması, kanunda ve esas sözleşmede aranan şartların kaybedilmesi hallerinde üyelik sıfatı sona erer. Bunlar gibi, gerçek kişiler için ölüm de bir son bulma sebebidir. Bu hallerde, herhangi bir işlem yapılmasına gerek yoktur. Üyelik kendiliğinden sona erer²¹³.

Son olarak, aksine yargı kararları bulunsa da görev süresinin sona ermesi halinde, üyeliğin sona ereceği kabul edilmektedir²¹⁴.

b. Limited Şirket Yönetimi ve Temsili

Limited şirketin yönetim ve temsil organı müdürlerdir. eTK 540 ve 541 hükümleri gereğince müdürler, şirket sözleşmesi veya genel kurul kararıyla, ortaklardan veya üçüncü kişilerden seçilebiliyordu. Fakat böyle bir atama veya seçim

²¹¹ **Homburger, Eric**; Kommentar zum schweizerischen Zivilgesetzbuch, Obligationenrecht, 5. Teil: Die Aktiengesellschaft (Zürcher Kommentar), Zürich, 1997, Art. 710, Nr. 225; **Akdağ Güney**, Yönetim Kurulu, s. 59.

²¹² **Kırca (Şehirali Çelik/Manavgat)**, Anonim Şirketler Hukuku C.I, s. 466.

²¹³ Ayrıca TCK 53/1-d hükmü gereğince, kasten işlenen suçtan dolayı hapis cezasına mahkûmiyetin kanuni sonucu olarak da üyelik kendiliğinden sona erer.

²¹⁴ **Çamoğlu (Poroy/Tekinalp)**, Ortaklıklar I, Nr. 554; **Kırca (Şehirali Çelik/Manavgat)**, Anonim Şirketler Hukuku C.I, s. 469 vd.; **Akdağ Güney**, Yönetim Kurulu, s. 57 vd.

yapılmamışsa md. 540/1 gereğince, ortaklar hep birlikte müdür sıfatıyla şirket işlerini idareye ve şirketi temsile mezun ve mecbur idiler. Özden (yasa gereği) organ²¹⁵ ilkesi olarak adlandırılan bu sistem, birçok yönden eleştirilmişti²¹⁶. TTK 623/1 ilk cümlesine göre; “*Şirketin yönetim ve temsili şirket sözleşmesi ile düzenlenir.*” Görüldüğü üzere, 6102 sayılı TTK²¹⁷ ile özden organ kuralı kaldırılmış, seçilmiş organ kuralı benimsenmiştir^{218 219}. Bu suretle, işletme sahipliği ile işletme yönetimi arasındaki ayniyet de kaldırılmıştır²²⁰. Ayrıca bu nedenle, 576/1-d ve 623 üncü maddelerde, müdürlerin şirket sözleşmesinde gösterilme zorunluluğu getirilmiştir.

Şirket müdürlerinin, ortaklardan veya üçüncü kişilerden²²¹ olabileceği fakat en az bir ortağın yönetim hakkının ve temsil yetkisinin bulunması gerektiği hükme bağlanmıştır (TTK 623/1)²²². Ayrıca tüzel kişiler müdür olarak seçilebileceklerdir (TTK 623/2)²²³.

²¹⁵ Bu ilke, tüm ortakların yasa gereği şirketi birlikte yönetmesi, dolayısıyla şirketin yönetiminin ve temsiline ortaklar için hem bir hak hem de bir yükümlülük niteliği taşıması anlamına gelir.

²¹⁶ **Arsılanlı, Halil/Domaniç, Hayri**; Türk Ticaret Kanunu Şerhi Cilt:III, Temel Yayınları, İstanbul, 1989, s. 658 vd.

²¹⁷ eTK’da limited şirketin, sermaye şirketi-şahıs şirketi ayrımındaki karma niteliği, en çok yönetim ve temsil hükümlerinde kendini göstermekteydi. 6102 sayılı TTK. ile şahıs şirketi özellikleri azaltılıp, sermaye şirketi özelliği güçlendirilmiştir. **Bahtiyar**, Ortaklıklar Hukuku, s. 425.

²¹⁸ OR 809/1 gereğince, şirket sözleşmesinde aksi belirtilmedikçe, yönetim tüm ortaklar tarafından müştereken yerine getirilir. Dolayısıyla İsviçre’de özden organ ilkesi uygulanmaktadır, bkz. **Forstmoser, Peter/Peyer, Patrik R.**; “Die Einwirkung der Gesellschafterversammlung auf geschäftsführende Entscheide in der GmbH”, SJZ, 103/2007, s. 398; **Jörg/Arter**, GmbH, s. 33, 82.

²¹⁹ Özden organ ilkesinin kaldırılmasıyla, yönetim ve temsil ortaklar için bir hak ve görev değil, sadece yönetimi oluşturacak kişileri seçmek konusunda bir katılım hakkıdır, bkz. **Pulaşlı, Hasan**; Şirketler Hukuku Şerhi Cilt II, Adalet yayınları, 2014, s. 2307.

²²⁰ **Sener, Oruç Hami**; Yargıtay Kararları Işığında Limited Ortaklıklar Hukuku, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2017, s. 643.

²²¹ **Jörg/Arter**, GmbH, s. 82; eTK döneminde, ortak olan müdürlerin organ sıfatını haiz, üçüncü kişi müdürlerin ise ticari mümessil niteliğinde olduğu görüşü için, bkz. **Arsılanlı/Domaniç**, TTK. Şerhi-III, s. 662; **Pulaşlı**, Şerh C.II, s. 2308.

²²² eTK’da müdürlerin tamamı üçüncü kişilerden seçilebiliyordu, bkz. **Yıldız, Şükrü**; Türk Ticaret Kanunu Tasarısına Göre Limited Şirketler Hukuku, Arıkan Basım Yayın, İstanbul, 2007, s. 244; **Çebi**, Limited Şirketler, s. 127.

²²³ OR 809/2’ye göre sadece gerçek kişiler müdür olabilir. Bu hususta bkz. **Jörg/Arter**, GmbH, s. 82.

Müdürlerin sayısı veya görev süresi ile ilgili bir kural getirilmemiştir. Dolayısıyla bir veya birden fazla müdür olabilir²²⁴. Fakat bir müdür varsa, bu kişi zorunlu olarak ortak olmak zorundadır. Eğer müdür sayısı birden fazla ise, bunlar bir kurul oluşturur (TTK 624). Müdürlerin görev süreleri belirli süreli olarak belirlenebileceği gibi süresiz²²⁵ olarak da belirlenebilir. Gerek müdürlerin sayısı gerekse görev süreleri, şirket sözleşmesinde serbestçe belirlenebilecektir²²⁶.

aa. Müdürlerin Seçimi ve Atanması

Müdürlerin belirlenmesi iki aşamada gündeme gelebilir. İlk olarak, kuruluş aşamasında müdürlerin şirket sözleşmesiyle atanmasıdır. Nitekim şirket sözleşmesinde bulunması zorunlu kayıtları düzenleyen TTK 576/1-d bendinde, müdürlerin adları, soyadları, unvanları ve vatandaşlıklarının açıkça belirtilmesi gerektiği ifade edilmiştir. Bu aşamada müdürler, kurucular tarafından atanır.

İkinci olarak, kuruluştaki şirket sözleşmesinde gösterilen müdürlerin görevlerinin herhangi bir nedenle sona ermesi durumunda ortaya çıkar. Bu durumda boşalan müdürlük görevine seçimi, genel kurul yapar. Bu husus, genel kurulun devredilemez yetkileri arasındadır (TTK 616/1-b). Seçim için adi nisap yeterlidir (TTK 620).

Kanun koyucu müdürler için tam ehliyetli olmayı aramadığı gibi seçilme engellerine de yer vermemiştir. Bununla birlikte, anonim şirket yönetim kurulu üyeleri için aranan ehliyet şartının (TTK 359/3), limited şirket müdürleri için de aranması gerektiği, haklı olarak ifade edilmektedir²²⁷. Bu nedenle, limited şirketlerin müdürlerinin tam ehliyetli olmaları gerekmektedir. Ayrıca, üyeliği sona erdiren

²²⁴ Limited şirket organizasyonunun çok sayıda müdürün hareket edebilmesi bakımından uygun olmadığı görüşü için, bkz. Şener, Limited Ortaklıklar, s. 643.

²²⁵ Şener, anonim şirket yönetim kurulu üyelerinin görev süresini üç yıl olarak belirleyen TTK 362 hükmünün, kıyasen limited şirket müdürlerinin görev süreleri için de uygulanmasının isabetli olacağı görüşündedir. Şener, Limited Ortaklıklar, s. 650, 774.

²²⁶ Çamoğlu, Limited Ortaklıklar, Nr. 304.

²²⁷ Çamoğlu, Limited Ortaklıklar, Nr. 307; Şener, Limited Ortaklıklar, s. 648; Yıldız, Limited Şirketler Hukuku, s. 250; Çebi, Limited Şirketler, s. 128

nedenlerin, seçilmeye engel olacağı da kabul edilmektedir²²⁸. Bu nedenle, iflasına karar verilmiş olması²²⁹, ehliyetinin kısıtlanmış olması veya müdürlük için aranan kanuni ve şirket sözleşmesinde öngörülen nitelikleri taşıyamaması halinde (TTK 363/2), ilgili kişi müdür olamaz.

ab. Sona Ermesi

Genel kurul, müdürleri görevden alabilir (azil) (TTK 630/1). Müdürün ortak veya üçüncü kişi olması²³⁰, sözleşmeyle veya genel kurul kararıyla atanması, azil yetkisini etkilemez²³¹. Ayrıca azil için bir haklı neden bulunması gerekmez²³². Genel kurulun azil yetkisi, devredilemez yetkileri arasındadır (TTK 616/1-b). Genel kurul tarafından azil yetkisinin kullanılması, bozucu yenilik doğuran bir hakkın kullanılması olup geleceğe etkili olarak hüküm ve sonuçlarını doğurur (*ex nunc*). Azil için herhangi bir nitelikli çoğunluk aranmadığından, TTK 620 nci maddedeki adi nisap uygulanır.

Azlin karşılığında müdürlerin istifası yer alır. Müdürler de tek taraflı, varması gereken bir irade beyanıyla, görevlerinden istifa edebilirler. Şirkette birden fazla müdür bulunması halinde, istifa beyanı diğer müdüre yöneltilir. Eğer müdürlerin tamamının veya tek müdür mevcutsa ve onun istifası söz konusu ise bu beyanın kime yöneltileceği tartışmalıdır. Diğer ortaklara yöneltilmesi gerektiğini ileri süren bir

²²⁸ **Tekinalp**, Yeni Hukuk, Nr. 22-44; **Yıldız**, Limited Şirketler Hukuku, s. 250, 251; **Şener**, Limited Ortaklıklar, s. 648; **Pulaşlı**, Şerh C.II, s. 2315, 2316; **Çebi**, Limited Şirketler, s. 129.

²²⁹ eTK'nın limited şirketlerle ilgili hükümlerinde veya İİK. 184 vd. hükümlerinde iflas halinin limited şirket müdürlüğüne engel olduğuna yönelik bir hüküm bulunmadığından, iflasın müdürlüğe engel olmayacağı ileri sürülmekteydi, bkz. **Arslanlı/Domaniç**, TTK. Şerhi-III, s. 663; Gerçek kişiler için iflasın, müdürlük sıfatının sona ermesine sebep olmayacağı yönünde, **Çamoğlu**, Limited Ortaklıklar, Nr. 318.

²³⁰ eTK 543'te ortak olan müdür ile ortak olmayan müdürün azli farklı düzenlenmişti.

“Ortaklara ait idare ve temsil salahiyetlerinin kaldırılması hakkında, kollektif şirkete dair 161 ve 162 nci maddeleri hükümleri tatbik olunur.

Ortak olmayan müdür umumi heyet kararıyle her zaman azlolunabilir. Azlolunan müdürün mukaveleden doğan hakları mahfuzdur.”

²³¹ Anonim şirket yönetim kurulu üyelerinin azlinde gündeme bağlılık kuralı ile ilgili TTK 364 hükmünün, müdürler için de uygulanması gerektiği hakkında, bkz. **Şener**, Limited Ortaklıklar, s. 775.

²³² TTK 630/4'e göre, *“Görevden alınan yöneticinin tazminat hakları saklıdır”*.

görüř²³³ olduğu gibi, kural olarak kayyım atanması ve bu kayyıma yöneltilmesi gerektiği de ifade edilmektedir²³⁴.

Limited şirketlerde, müdürler mahkeme kararıyla da görevden alınabilir. TTK 630/2 hükmü gereğince, haklı sebeplerin bulunması halinde, her ortak, müdürlerin azledilmesini mahkemeden isteyebilir. Ortaklar açısından azil davası açmak, vazgeçilmez, sınırlanamaz, mutlak bir ortaksal haktır²³⁵. Ortaklar bu dava hakkını, genel kurul kararıyla azil için yeterli çoğunluğa sahip olmadıkları durumlarda kullanabileceklerdir²³⁶. Ayrıca mahkeme kararıyla azil, haklı sebeplerin varlığına bağlanmıştır. Bu kapsamda, özen ve bağlılık yükümlülüğünün ihlali, kanunlardan ve şirket sözleşmesinden doğan yükümlülüklerinin ihlali, şirketin iyi yönetilmesi için gerekli yeteneğin kaybedilmesi, haklı sebeplere örnek olarak gösterilmiştir (TTK 630/4). Haklı nedenle görevden alma davası, niteliği itibariyle inşai bir davadır²³⁷. Bu nedenle verilen hüküm, (şekli anlamda) kesinleşmesiyle hüküm ve sonuçlarını doğurur²³⁸.

Bunların dışında, kanunda veya şirket sözleşmesinde öngörülen nedenlerle müdürlük görevi sona erebilir. Bu kapsamda, müdürün ehliyetinin kısıtlanması,

²³³ **Çamoğlu**, Limited Ortaklıklar, Nr. 314.

²³⁴ şener, iki kişilik ortaklıkta bir istisna tanınması gerektiğini, böyle bir durumda diğer ortağa yönelebileceğini ileri sürmektedir. **şener**, Limited Ortaklıklar, s. 786.

²³⁵ Bu hak sayesinde çoğunluk gücü sınırlandırılmakta, düzenleme ile problemli durumlar için bir teminat kuralı getirilmiş olmaktadır, bkz. **şener**, Limited Ortaklıklar, s. 777

²³⁶ Yargıtay, genel kurulda azil kararı alabilmek için yeterli çoğunluğa sahip bir ortağın, dava açmakta hukuki yararı olmadığına hükmetmiştir. Yargıtay 11. HD. 14.01.2016 Tarih ve E. 2015/2097, K. 2916/274 sayılı Karar (Batıder, C. XXXII, Sa. 1, Mart 2016, s. 289).

²³⁷ İnşai (yenilik doğuran) haklar, kural olarak hak sahibinin tek taraflı olarak hakkını kullanması ile sonuç doğurmakla birlikte kamu düzeni ve hukuki durumun tereddütsüz açıklığa kavuşturulması gibi sebeplerle kanun koyucu tarafından bazı inşai hakların dava açıarak kullanılması öngörülebilir, bkz. **Pekcanitez, Hakan/Atalay, Oğuz/Özekes, Muhammmet**; Medeni Usul Hukuku, Vedat Kitapçılık, 6. Bası, İstanbul, 2018, s. 212.

²³⁸ **Tanrıver, Süha**; Medeni Usul Hukuku Cilt I, Yetkin Yayınları, 3. Baskı, Ankara, 2020, s. 587; **Kuru, Baki**; Hukuk Muhakemeleri Usulü Cilt:II, Demir Demir Yayıncılık, 6. Baskı, İstanbul, 2001, s. 1472.

iflası²³⁹, ölümü, tüzel kişi müdürler için tüzel kişiliğin sona ermesi, TCK 53/1-d hükmü gereği yoksun bırakılma hallerinde, müdürün görevi kendiliğinden sona erer.

c. Tüzel Kişi Yönetim Kurulu Üyesi veya Müdür

eTK’da tüzel kişilerin yönetim kurulu üyesi seçilmesi mümkün değildi²⁴⁰. Nitekim eTK 312/2’ nin üç ve dördüncü cümleleri “... *hükmü bir şahıs idare meclisi azası olamaz. Fakat hükmü şahsın temsilcisi olan hakiki şahıslar idare meclisine aza seçilebilirler.*” şeklindeydi. Dolayısıyla yönetim kurulu üyesi sıfatı tüzel kişiye değil, onun temsilcisi olan gerçek kişiye ait ve kamu alacakları karşısında sorumlu da bu gerçek kişiydi²⁴¹. Tüzel kişilerin limited şirket müdürü olup olamayacağı konusu ise doktrinde tartışmalı idi²⁴².

6102 sayılı TTK’nın önemli yeniliklerinden birisi de tüzel kişilere yönetim kurulu üyesi seçilebilme olanağının tanınması olmuştur. Bunun yanında, bir tüzel kişi yönetim kurulu üyesi veya müdür seçildiği (veya atandığı takdirde nitekim ilk esas sözleşmeyle veya şirket sözleşmesiyle atanabilir) takdirde, tüzel kişi ile birlikte, tüzel kişi adına, tüzel kişi tarafından belirlenen²⁴³, sadece bir gerçek kişi²⁴⁴ de tescil ve ilan

²³⁹ İflasın, tüzel kişi müdürler için bir sona erme nedeni olmakla birlikte, gerçek kişi müdürler için bir sona erme nedeni olmadığı, fakat mahkeme tarafından azil için haklı neden oluşturacağı yönünde, bkz. **Çamoğlu**, Limited Ortaklıklar, Nr. 318.

²⁴⁰ eTK dönemine ilişkin ayrıntılı inceleme için bkz. **Tekinalp, Ünal**; Anonim Ortaklıkların Yönetim Kurullarında Tüzel Kişilerin Temsili, Ankara, 1965; İsviçre hukukunda tüzel kişilerin yönetim kurulu üyesi olamayacakları kabul edilmektir, bkz. **Homburger**, Zürcher Kommentar, Art. 707 Nr. 62.

²⁴¹ **Barlass**, Vergisel Sorumluluk, s. 136 vd.

²⁴² eTK 540/4’te “*Limitet şirketin temsilcileri arasında bir hükmi şahıs bulunduğu takdirde, ancak o hükmi şahıs adına limitet şirketin temsil ve idaresini üzerine almış bulunan hakiki şahıs limitet şirketin temsilcisi olarak tescil ve ilan edilir.*” hükmü yer almaktaydı. Tüzel kişilerin limited şirket müdürü olamayacağı yönünde, bkz. **Arsanlı/Domaniç**, TTK. Şerhi-III, s. 661. Aksi yönde, bkz. **Poroy, Reha/Tekinalp, Ünal/Çamoğlu, Ersin**; Ortaklıklar ve Kooperatif Hukuku, Arıkan Basım Yayım Dağıtım, 10. Tıpkı Basım, İstanbul, 2005, Nr. 1722.

²⁴³ Yönetim kurulu üyesi olan tüzel kişinin anonim şirket olması halinde, bu gerçek kişi temsilci TTK 375/1-d uyarınca, üye şirketin yönetim kurulu tarafından belirlenecektir, bkz. **Yanlı, Veliye**; “Anonim Şirketlerde İmza Yetkilileri Sadece Yönetim Kurulu Tarafından mı Atanabilir?”, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, Ersin Çamoğlu’na Armağan, C. LXXI, Sa. 2, s. 447.

²⁴⁴ Sadece bir gerçek kişinin belirlenebilmesi, tüzel kişinin kurula her toplantıda farklı kişileri yollayarak kurulun çalışmasını ve istikrarını bozmasına engel olmak amacına yöneliktir, bkz. TTK 359/2 gerekçesi.

olunur²⁴⁵ ²⁴⁶. (TTK 359/2, 623/2). Tüzel kişinin soyut bir varlık olması ve iradesini açıklamak için gerçek kişilere ihtiyaç duymasından dolayı tüzel kişi ile birlikte bir gerçek kişinin de belirlenmesi doğaldır ²⁴⁷. Yönetim kurulu üyeliğinin veya müdürlüğün icrasıyla ilgili faaliyetler (toplantılara katılmak, oy vermek, şirketi temsil etmek, bilgi alma ve inceleme hakkı gibi) tüzel kişi adına sadece bu tescil edilmiş gerçek kişi tarafından yerine getirilir (TTK 359/2 son cümle). Gerçek kişinin tescilinin kurucu etkiye sahip olup olmadığı tartışmalıdır²⁴⁸. Ayrıca tüzel kişi, kendi adına tescil edilen gerçek kişiyi, her an değiştirebilecektir (TTK 364/1 son cümle)²⁴⁹.

Sorumluluk bakımından, tüzel kişinin mi yoksa tüzel kişi adına belirlenen gerçek kişinin sorumlu olacağı irdelenmelidir. Nitekim, tüzel kişi adına bu görevin icrasıyla ilgili faaliyetleri yerine getirme yetkisi, tescil edilen gerçek kişiye aittir. Bu noktada, yönetim ve temsille görevli organ sıfatı tüzel kişiye ait olduğu için, bu görevin ifası nedeniyle üçüncü kişilerin gerçek kişiye başvurması mümkün değildir²⁵⁰ ²⁵¹. Fakat tüzel kişinin gerçek kişiye aralarındaki ilişkinin niteliğine göre rücu etme imkânı

²⁴⁵ Limited şirketlerde tüzel kişi müdürün temsilcisi olan gerçek kişinin tescil ve ilan edileceği her nedense madde hükmünde yer almamıştır, bkz. **Kendigelen**, İlk Tespitler, s. 537; Bununla birlikte, TTK 359/2'nin müdürler için de kıyasen uygulanması gerektiği yönünde, bkz. **Şener**, Limited Ortaklıklar, s. 646.

²⁴⁶ Yönetim kurulu üyeliği veya müdürlük için, kanunlarda veya esas sözleşmede sahip olunması gereken şartlara hem tüzel kişi hem de gerçek kişi sahip olmalıdır. **Kırca, İsmail**; "Anonim Şirketlerde Tüzel Kişilerin Yönetim Kurulu Üyeliği", BATIDER, C.XXVIII, Sa. 2, 2012, s. 55, 56; **Tekinalp**, Yeni Hukuk, Nr. 12-15; Karş., gerçek kişi için tam ehliyet dışında, kanunda başka şart aranmadığı yönünde, **Akdağ Güney**, Yönetim Kurulu, s. 32, 33.

²⁴⁷ **Kırca**, Anonim Şirketlerde Tüzel Kişilerin Yönetim Kurulu Üyeliği, s. 53; Tüzel kişinin, bu gerçek kişide somutlaştığı, üyelik bakımından aynı kişi sayılacağı ve bunun bir kanuni varsayım olduğu hakkında, bkz. **Tekinalp**, Yeni Hukuk, Nr. 12-15; **Yanlı**, Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu, s. 63.

²⁴⁸ Tescilin kurucu olduğu yönünde, bkz. **Kırca**, Tüzel Kişilerin Yönetim Kurulu Üyeliği, s. 53; **Pulaşlı**, Şerh C.I, s. 943, 944; Aksi görüş için, bkz. **Akdağ Güney**, Yönetim Kurulu, s. 20 vd.

²⁴⁹ Bu hükmün limited şirketlerde de kıyasen uygulanması gerektiği hakkında, bkz. **Şener**, Limited Ortaklıklar, s. 647.

²⁵⁰ **Tekinalp**, Yeni Hukuk, Nr. 12-15a.

²⁵¹ TTK 359/2 gerekçesi; "...tüzel kişinin yönetim kurulu üyesi olarak sorumlu tutulmasının yolu açılarak şirkete, pay sahiplerine ve alacaklılara güvence verilmiştir. Düzenleme sorumluluk hukukunun ana gelişme eksenine ile çalışmaktadır. Dev yapılı, çok uluslu şirketlerin; temsilcilerinin arkasına gizlenmelerine hukukun seyirci kalması sadece adaletsizliği artırmakla kalmamakta aynı zamanda hukuka güveni de sarsmakta, hukuki gerçeğe göz kapama anlamına gelmekte ve kanun koyucuyu da hukuk kuralının nesnelliği yönünden müşkül durumda bırakmaktadır. Bu fıkra ile çağdaş, hakça bir sorumluluk sistemi kabul edilerek, tüzel kişinin temsilcisinin üye seçilmesi ile üyenin (temsilcinin) tüzel kişi ile arasındaki bağın kesildiği ve tüzel kişinin, temsilcisinin eylem ve kararlarından sorumlu tutulamayacağı şeklindeki yapay teori reddedilmiştir. Artık, tüzel kişilerin temsilcilerinden oluşan zayıf mal varlıklı üyelerin sorumluluğu ile hukuki gerçeklere göz yumulmayacaktır."

mevcuttur²⁵². Özel hukuk açısından geçerli olan bu açıklamalarımız, vergi kanunlarından doğan sorumluluk için de aynen geçerlidir²⁵³.

Vergi borçlarından doğan sorumluluk açısından konuyu ele alan *Yanlı*, yönetim kurulu üyesi olan tüzel kişinin vergi borçlarını ödeme ödevinin, şirkete karşı bir yükümlülüğü olduğunu ifade eder²⁵⁴. Bu nedenle, tüzel kişi adına tescil edilen gerçek kişinin vergi borcunu ödeme ödevini yerine getirmemesinin, vergi dairesine karşı gerçek kişinin bir haksız fiili niteliğinde olmadığını, şirkete karşı bir yükümlülük ihlali olduğunu belirtmiştir. Bunun sonucu olarak da gerçek kişinin sorumlu tutulamayacağını ifade etmiştir. Kanaatimizce, tüzel kişi adına tescil edilen gerçek kişinin sorumlu olup olmadığına yönelik değerlendirme için bu ödev ihlalinin niteliğini değerlendirmeye ihtiyaç yoktur. Zira kanuni temsilci sıfatı kime aitse vergi hukuku açısından sorumluluk da ona aittir.

Bu bahiste ele alınması gereken diğer bir konu, tüzel kişi yönetim kurulu üyesinin veya tüzel kişi müdürün mal varlığından tahsil edilemeyen kamu alacakları için, bu tüzel kişinin kanuni temsilcilerine başvurulup başvurulamayacağıdır. Doktrinde *Yanlı*, kanuni temsilcilerin vergi sorumlusu olduğu kabul edilirse, vergi mükellefi olan anonim şirkette yönetim kurulu üyesi olan tüzel kişinin kanuni temsilcilerinin de vergi ve buna bağlı alacaklardan sorumlu tutulabilmesinin mümkün olduğunu ileri sürmüştür²⁵⁵. *Şirin* ise, konuyu 6183 sayılı Kanun mük. 35 ve VUK 10 bakımından ayrı ayrı ele alarak incelemiştir²⁵⁶. Bu görüşe göre, tüzel kişi yönetim kurulu üyesi veya müdür 6183 sayılı Kanun md. 3 bağlamında kamu borçlusu sıfatını taşıyacaktır. Bu nedenle söz konusu kamu borçlarından tüzel kişi yönetim kurulu üyesi

²⁵² Tüzel kişi ile gerçek kişi arasında temsil ilişkisi olduğu yönünde, bkz. **Çamoğlu (Poroy/Tekinalp)**, Ortaklıklar I, Nr. 548g; Aksi yönde, bkz. **Tekinalp**, Yeni Hukuk, Nr. 12-15a.

²⁵³ Aynı yönde, bkz. **Şirin**, Tüzel Kişi Kanuni Temsilciler, s. 87; **Öztürk, İlhami**; “Vergi Hukuku Kapsamında Anonim Şirketlerin Tüzel Kişi Yönetim Kurulu Üyelerinin Kanuni Temsilci Sıfatıyla Sorumluluğu”, Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, Yıl 7, Sa. 24, Ocak 2016, s. 326, 327.

²⁵⁴ **Yanlı**, Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu, s. 67.

²⁵⁵ “...eğer çoğunluk görüşü doğrultusunda bir değerlendirme yapmak gerekirse, o takdirde, vergi mükellefi olan bir anonim şirketin, vergi ödevini yerine getirmesi gereken kanuni temsilcisi olan yönetim kurulu üyesi tüzel kişinin de vergi sorumlusu olarak kendi varlığından tahsil edilemeyen vergi ve buna bağlı alacakların, bu tüzel kişinin kanuni temsilcilerinin varlıklarından alınabileceğini söylemek mümkün olacaktır.” **Yanlı**, Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu, s. 69.

²⁵⁶ **Şirin**, Tüzel Kişi Kanuni Temsilciler, s. 88 vd.

veya müdürün kanuni temsilcileri de sorumludur. Fakat VUK 10 kapsamında aynı sonuca ulaşmak güçtür. Nitekim VUK 10 gereğince, vergilerin asıl borçludan alınamama sebebi kanuni temsilcilerin vergisel ödevleri yerine getirmemesinden kaynaklanmalıdır. Oysa tüzel kişi yönetim kurulu yesi veya müdürün kanuni temsilcilerinin, asıl borçlu şirketin vergisel ödevlerini yerine getirme görev ve yetkisi bulunmamaktadır. Biz de aynı gerekçeyle, şirin'in görüşüne katılmaktayız. Böylece, tüzel kişi yönetim kurulu yesi veya müdürün kanuni temsilcilerinin, VUK kapsamındaki vergi ve buna bağlı alacaklardan sorumlu tutulamayacakları fakat diğer kamu alacakları için 6183 sayılı Kanun mk. 35 kapsamında sorumlu tutulabilecekleri kanaatindeyiz.

d. Yönetim Kurulu yeliği veya Müdürlük Sıfatının Kazanılması, Kaybedilmesi, Tescil ve İlanın Rolü, Kamu Alacaklarından Sorumluluk Açısından Değerlendirilmesi

aa. Sıfatın Kazanılması, Tescil ve İlanın Rolü

Yönetim kurulu yeliği veya müdürlük sıfatı, seçim veya atama kararlarıyla kazanılmış olmaz. Yapılan seçim veya atama kararı, bir icap nitelięindedir²⁵⁷. Adaylar bu öneriyi kabul etmek zorunda deęillerdir²⁵⁸. Adayların bu öneriye önceden onay vermeleri, açık veya zımni²⁵⁹ kabul etmeleri halinde şirket ile aralarında hukuki ilişki kurulmuş olur²⁶⁰. Yönetim kurulu yeliği veya müdür sıfatı da bu anda kazanılır²⁶¹.

²⁵⁷ Arslanlı, Anonim şirketler II, s. 107; amoğlu (Poroy/Tekinalp), Ortaklıklar I, Nr. 544; İmregün, Anonim Ortaklıklar, s. 204; şener, Limited Ortaklıklar, s. 652.

²⁵⁸ amoğlu, Yönetim Kurulu, s. 114; amoğlu, Limited Ortaklıklar, Nr. 311.

²⁵⁹ Seçimin yapıldığı genel kurul toplantısında hazır bulunup karara itiraz etmemek, yönetim kurulu toplantılarına katılmak, ilk sözleşme ile atanan ye veya müdürün tescil talebinde bulunması, zımnn kabul anlamına gelir.

²⁶⁰ Forstmoser/Meier-Hayoz/Nobel, Aktienrecht, ř 27 Nr. 23; Böckli, Peter; Schweizer Aktienrecht, 4. Auflage, Zürich-Basel-Genf, 2009, ř 13 Nr. 47.

²⁶¹ amoğlu, Limited Ortaklıklar, Nr. 311; Kırca (şehirali elik/Manavgat), Anonim şirketler Hukuku C.I, s. 452; Bilgili/Demirkapı, şirketler Hukuku, s. 371.; şirket kuruluşu esnasında tescil talebinde bulunmakla bu sıfatın kazanılacağı yönünde, bkz. Akdağ Güney, Yönetim Kurulu, s. 20.

Yönetim kurulu üyeleri ve müdürlerin, vergi kanunlarınca kanuni temsilci olarak sorumluluğu da işte bu andan itibaren başlar.

Yönetim kurulu üyeleri ve müdürler ile şirket arasındaki hukuki ilişki, bir sözleşmeye dayanır. Bu sözleşmenin şartları, taraflarca irade özgürlüğü çerçevesinde kararlaştırılır²⁶². Türk Hukukunda hâkim olan görüşe göre, bu ilişkinin bir vekalet sözleşmesi olduğu kabul edilmektedir^{263 264}. *Kırca*, yönetim kurulu üyeleri ile şirket arasındaki ilişkilerin, üyelerin organ veya organ üyesi niteliğinden dolayı, şirketler hukuku alanında ayrıntılı olarak düzenlendiğini, ancak TTK'da bir hüküm bulunmayan hallerde bu sözleşmenin niteliğinin önem kazanacağını, ifade etmiştir²⁶⁵. Bu belirlemeden hareketle diyebiliriz ki, kanuni temsilci olarak sorumlu tutulan yönetim kurulu üyesi veya müdürlerin, kamu borcunu yerine getirmesi halinde, şirkete rücu hakkı konusunda şirketler hukukunda herhangi bir düzenleme yoktur. Esasında sorumluluk getiren hükümler, vergi hukukuna ait hükümlerdir. Bu sorumluluğun esas kaynağı vergi kanunları olunca, şirket ile kanuni temsilci arasındaki ilişkiye öncelikle bu kanunlardaki hükümler uygulanacaktır. Eğer sorumluluk getiren hükümlerde bir boşluk varsa, vekalet sözleşmesi hükümleri uygulanır.

TTK 339 hükmünde, yönetim kurulu üyelerinin esas sözleşmede yer alması gerektiği belirtilmemiştir. Bununla birlikte, hükmün (g) bendinde, şirket adına imza koymaya yetkili olanların yer alması gerektiği ifade edilmiştir. Fakat hükmün son

²⁶² **Arslanlı**, Anonim Şirketler II, s. 109; **Çamoğlu**, Yönetim Kurulu, s. 115; **Akdağ Güney**, Yönetim Kurulu, s. 278, 279.

²⁶³ **Arslanlı**, Anonim Şirketler II, s. 108; **İmregün**, Anonim Ortaklıklar, s. 202; **Ansay, Tuğrul**, Anonim Şirketler Hukuku, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, 6. Baskı, Ankara, 1982, s. 104; **Çamoğlu**, Yönetim Kurulu, s. 117; **Helvacı**, Sorumluluk, s. 109; **Ayoğlu, Tolga**; “Pay Sahipleri ile Alacaklıların Dolayısıyla Zarar Nedeniyle Yönetim Kurulu Üyelerine Karşı Sorumluluk Davası Açma Hakkı ve Bu Tür Davalarda Alınan İlamları İcraya Koyma Yetkisi”, Legal Hukuk Dergisi, S. 73, 2009, s. 68; Limited şirketler açısından aynı yönde, bkz. **Çamoğlu**, Limited Ortaklıklar, Nr. 311; **Şener**, Limited Ortaklıklar, s. 652; **Çebi**, Limited Şirketler, s. 127.

²⁶⁴ Yönetim kurulu üyesi ile şirket arasındaki ilişkinin hizmet sözleşmesi olduğu yönünde, bkz. **Tekinalp**, Yeni Hukuk, Nr. 12-112.; Bu ilişkinin şirket, vekalet ve hizmet akitlerinin karışımından meydana geldiği, bu akit türlerinden bazen biri bazen diğerinin ağırlık kazandığı yönünde, bkz. **Domaniç, Hayri**; Anonim Şirketler Hukuku ve Uygulaması TTK. Şerhi II, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2010, s. 492 vd.; Borçlar hukukuna ve şirketler hukukuna özgü çifte karakterli bir ilişki olduğu yönünde, bkz. **Akdağ Güney**, Yönetim Kurulu, s. 284; **Kırca (Şehirali Çelik/Manavgat)**, Anonim Şirketler Hukuku C.I, s. 453 vd.; İsviçre hukukunda da çifte karakterli bir ilişki olduğu kabul edilmektedir, bkz. **Forstmoser/Meier-Hayoz/Nobel**, Aktienrecht, § 28 Nr. 5 vd; **Böckli**, Aktienrecht, § 13 Nr. 88;

²⁶⁵ **Kırca (Şehirali Çelik/Manavgat)**, Anonim Şirketler Hukuku C.I, s. 453 vd.

fıkrası uyarınca, ilk yönetim kurulu üyelerinin esas sözleşme ile atanacağı hükme bağlanmıştır. Ayrıca, TTK 354/1-g bendinde, yönetim kurulu üyelerinin, ad ve soyadları, unvanları, yerleşme yerleri ve vatandaşlıklarının da tescil ve ilanın müspet etkisinden yararlanacağı hükme bağlanmıştır. Bu hükümlerden, ilk yönetim kurulu üyelerinin esas sözleşmede yer alması, tescil ve ilan edilmesi gerektiği sonucu çıkmaktadır²⁶⁶.

Limited şirket müdürlerinin, ad ve soyadları, unvanları ve vatandaşlıklarının şirket sözleşmesinde yer alması gerektiği açıkça belirtilmiştir (TTK 576/1-d). TTK 587/1 gereğince ise, şirket sözleşmesinin tamamı tescil ve ilan edilir.

TTK 31/1 gereğince, tescil edilmiş hususlarda meydana gelen her türlü değişiklik de tescil edilir (tadil) ve md. 35/3 gereği ilan edilir. Bu nedenle, yönetim kurulu üyelerinde veya müdürlerde meydana gelecek değişiklikler de tescil ve ilan olunacaktır.

Tescil ve ilan zorunlu olmakla birlikte, kurucu değil, bildirici etkiye sahiptir²⁶⁷. Diğer bir ifadeyle, yönetim kurulu üyeliği veya müdürlük sıfatının kazanılması tescile bağlı değildir. İyiniyetli üçüncü kişiler açısından ise bu sıfat tescille başlayacaktır.

ab. Sıfatın Kaybedilmesi, Tescil ve İlanın Rolü

Yönetim kurulu üyeliği veya müdürlük sıfatının sona erme sebepleri kanundan, taraf iradelerinden veya mahkeme kararından kaynaklanabilir. Ölüm, iflas, ehliyetin kısıtlanması, gerekli kanuni şartların veya esas sözleşmede öngörülen niteliklerin kaybedilmesi halinde, bu sıfat kendiliğinden sona erer. İflas²⁶⁸ ve ehliyet kısıtlanması

²⁶⁶ Sadece temsil yetkisine sahip üyelerin tescilinin zorunlu olduğu görüşü için bkz. **Teoman, Ömer**; Yaşayan Ticaret Hukuku, C. I, Kitap:12, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2008, s. 62, 63.

²⁶⁷ **Arsılanlı**, Anonim Şirketler II, s. 111; **İmregün**, Anonim Ortaklıklar, s. 224; **Tekil**, Anonim Şirketler, s. 113; **Çamoğlu (Poroy/Tekinalp)**, Ortaklıklar I, Nr. 557; **Forstmoser/Meier-Hayoz/Nobel**, Aktienrecht, § 27 Nr. 28; **Homburger**, Zürcher Kommentar, Art. 710 Nr. 221; **Kırca (Şehirali Çelik/Manavgat)**, Anonim Şirketler Hukuku C.I, s. 452.

²⁶⁸ Limited şirket müdürleri için, bkz. dn. 239.

nedeniyle üyeliğin düşmesi için, ilgili mahkeme kararlarının kesinleşmesi gerekir²⁶⁹. Bunun dışındakiler, sebebinin gerçekleştiği anda sona erer.

Azil ve istifa, bozucu yenilik doğuran bir hakkın kullanılması niteliğindedir. Tek taraflı, varması gereken bir irade beyanıyla kullanılır. Bu irade beyanı, muhatabın hakimiyet alanına ulaştığı anda, varmış sayılır²⁷⁰. Varma anında, sonuç kendiliğinden meydana gelir. Muhatabın kabulü gerekmez. Limited şirketlerde müdürlerin haklı nedenle azli de aslında yenilik doğuran bir hakkın dava yoluyla kullanılmasıdır. Bu dava sonucunda, mahkemece verilen azil kararı, bozucu yenilik doğuran bir karardır. Yenilik doğurucu sonuç ise, hükmün kesinleşmesiyle meydana gelir²⁷¹.

Yukarıda bahsedilen sona erme anları, iç ilişkide derhal hüküm ve sonuçlarını doğurur. Bu anda, yönetim kurulu üyesi veya müdür, bu sıfatını kaybetmiş olur. Bu sıfatın kaybedilmesinin, dış ilişkide üçüncü kişilere karşı ileri sürülebilmesi ise (tescil ve) ilanına bağlıdır. Tescil ve ilan, sıfatın kaybedilmesi açısından geçerlilik şartı olmayıp üçüncü kişilerin korunması amacıyla öngörülmüştür²⁷². TTK 36/1'e gereğince, ticaret sicil kayıtları, üçüncü kişiler hakkında, tescilin Türkiye Sicil Gazetesinde ilan edildiği günü izleyen iş gününden itibaren hukuki sonuçlarını doğurur. Aynı maddenin dördüncü fıkra hükmü uyarınca, tescili gerekip de tescil edilmemiş veya tescil edilip de ilan edilmemiş bir husus, ancak bunu bildikleri veya bilmeleri gerektiği ispat edildiği takdirde, üçüncü kişilere karşı ileri sürülebilir (Olumsuz etki). Fakat bu hüküm, üçüncü kişilerin ticaret sicili kayıtlarına güvenerek şirketle ilişkiye girdiği hallerde uygulanır²⁷³. Böyle bir ilişki ise ancak hukuki işlemler yoluyla kurulur. Bunun dışında kalan haksız fiil, sebepsiz zenginleşme veya kanundan

²⁶⁹ Çamoğlu (Poroy/Tekinalp), Ortaklıklar I, Nr. 552.

²⁷⁰ Eren, Borçlar Genel Hukuku, s. 69.

²⁷¹ Çamoğlu, Limited Ortaklıklar, Nr. 319; Kuru, C.II, s. 1472; Tanrıver, Usul C.I, s. 586.

²⁷² Karayalçın, Yaşar; Özel Hukuk'ta Meseleler ve Görüşler "Hukuki Mütalâalar" (1992-1996) V, Ankara, Banka ve Ticaret Hukuku Enstitüsü Yayınları, Ankara, 1997, s. 40; Akdağ Güney, Yönetim Kurulu, s. 59.

²⁷³ Poroy, Reha/Yasaman, Hamdi; Ticari İşletme Hukuku, Vedat Kitapçılık, 13. Baskı, İstanbul, 2010, s. 213; Nomer Ertan, Füsün (Ülgen, Hüseyin/Helvaci, Mehmet/Kendigelen, Abuzer/Kaya, Arslan); Ticari İşletme Hukuku, XII Levha Yayınları, 5. (Tıpkı) Basım, İstanbul, 2015. s. 377.

doğan borçlar bakımından, üyelik veya müdürlük sıfatının kaybedilmesi etkisini, tescil veya ilanla değil, iç ilişkide sonuçlarını doğurduğu anda gösterir²⁷⁴.

ac. Kamu Alacaklarından Sorumluluk Açısından Değerlendirme

Kamu alacaklarından sorumluluk, kanuni temsilci sıfatına bağlanmıştır. Sorumluluk, bu sığata bağı olduğı için, kazanılma ve kaybedilme sebepleri ile bu sebeplerin hüküm ve sonuçlarını doğurduğu anın belirlenmesinin ne kadar önemli olduğı açıktır. Bu hususları yukarıda detaylı olarak ele aldık. Ayrıca, tescil ve ilanın, bu sıfatın kazanılması ve kaybedilmesi üzerindeki rolüne de değindik. Kısaca, yönetim kurulu üyeliğı veya müdürlük sıfatı, kazanma veya kaybetme sebebinin gerçekleşmesi ile hüküm ve sonuçlarını doğurur. Ancak, hukuki işlemler bakımından, dış ilişkide ileri sürülebilmesi tescil ve ilana bağıdır. Bunun dışında, haksız fiiller, kanundan doğan borçlar bakımından ise tescil ve ilanın bir etkisi yoktur. Vergi hukukundan doğan ödevlerin de hukuki işlemde kaynaklanmadığı açıktır. Bu nedenle, vergi kanunlarının uygulanması bakımından, tescil ve ilan herhangi bir etkiye sahip değildir.

Bununla birlikte, uygulamada idareler, sorumluları tespit ederlerken, ticaret sicilindeki kayıtları esas alma eğilimindedirler²⁷⁵. Nitekim Tahsilat Genel Tebliğı'nde²⁷⁶, kanuni temsilcilerin ticaret sicilindeki kayıtlardan tespit edileceğı belirtilmiştir²⁷⁷. İdarenin bu uygulaması, özellikle bu sıfatın kaybedilmiş fakat sicilden

²⁷⁴ **Karayalçın**, Meseleler ve Görüşler V, s. 40,41; **Çamoğlu (Poroy/Tekinalp)**, Ortaklıklar I, Nr. 551; **Çamoğlu**, Yönetim Kurulu, s. 275; **Arkan Sabih**, Ticari İşletme Hukuku, Son Değişikliklere Göre Hazırlanmış 27. Bası, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü (Türkiye İş Bankası A.Ş Vakfı), Ankara, 2021, s. 275; **Kırca (Şehirali Çelik/Manavgat)**, Anonim Şirketler Hukuku C.I, s. 473.

²⁷⁵ **Çamoğlu (Poroy/Tekinalp)**, Ortaklıklar I, Nr. 551.

²⁷⁶ Genel tebliğler, vergi kanunlarının uygulanmasına açıklık getirmek için çıkarılır. Yeni bir vergi normu getirmediğı için, yükümlüler bakımından bağlayıcı değildir. Vergi idaresinin hiyerarşik ilişkileri bakımından, idareyi bağlayıcı kurallardır. Vergi idareleri, kanunların uygulanması bakımından bu tebliğler doğrultusunda işlemler yapmaktadır. **Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker**, Vergi Hukuku, s. 19; Bağlayıcı nitelikteki tebliğler hk., bkz. **Kaneti/Ekmekçi/Güneş/Kaşıkçı**, Vergi Hukuku, s. 36; **Yiğit**, Vergi Hukuku, s. 57.

²⁷⁷ Tahsilat Genel Tebliğı, Birinci Kısım, İkinci Bölüm, "IX. Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğı" başlıklı bölümünün (1) numaralı alt bölümü, "Buna göre, ilgili mevzuatta belirlenen tüzel kişiliğı haiz

terkin edilmemiş olması halinde önemli sonuçlar doğurur. Bu hallerde, kanuni temsilci sıfatının kaybından sonra doğan borçlardan sorumlu olmaması gereken bir kişi, ödeme emrine muhatap olabilir.

Danıştay eski tarihli kararlarında, istifanın iç ilişkide hüküm doğuracağı, üçüncü kişileri etkilemeyeceği, istifanın üçüncü kişilere karşı ancak tescil ve ilanla hüküm ifade edeceği, yönünde kararlar vermiştir²⁷⁸. Daha sonraki dönemde Danıştay, yönetim kurulu üyeliğinden fiilen ayrılan kişilerin, VUK 10 kapsamında ödevleri yerine getirme yetkileri kalmayacağından, ayrılan kişinin sorumlu tutulamayacağına hükmetmiştir^{279 280}.

Bugün gerek doktrinde gerekse yargı kararlarında, kanuni temsilcinin vergi alacaklarından sorumluluğu bakımından, bu sıfatının kaybedilmesinde, tescil ve ilan aranmayacağı görüşü hakimdir²⁸¹. Bu husus hem VUK hem de 6183 sayılı Kanun'da düzenlenen sorumluluk için geçerlidir.

kuruluşlar için ayrıca ticaret siciline tescil ve Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinde ilan edilen ana sözleşmelerinde ve bu sözleşmelerde aynı usulle yapılan değişikliklerde tayin edilen kanuni temsilciler, 6183 sayılı Kanunun mükerrer 35 inci maddesi ile amme alacağının ödenmesinden de sorumlu tutulmuşlardır.

Diğer taraftan, kanuni temsilcilerin sorumluluğuna ilişkin olarak 213 sayılı Kanunun 10 uncu maddesinde de aynı içerikte hükümler yer almaktadır.”

²⁷⁸ Danıştay 3D. 11.12.1991 Tarih ve E. 1990/3640, K. 1991/3106 sayılı karar. Bkz. Danıştay Dergisi, Yıl:22, Sa. 84-85, 1992.

²⁷⁹ Danıştay VDDK. 31.03.1995 Tarih ve E. 1995/21, K. 1995/116 sayılı karar. “Tescil ve ilan edilmiş hususlardaki değişikliklerin de tescil ve ilan edilmesi kuralı, bu işlemlerin geçerlilik şartı olarak değil, iyi niyetli üçüncü kişilerin korunması amacıyla öngörülmüştür. Bu bağlamda, yönetim kurulu üyeliği herhangi bir nedenle sona eren kişinin üyelikten ayrılışı Ticaret Sicilinde tescil ve gazeteyle ilan edilmezse, şirket borçlarından iyi niyetli üçüncü kişilere karşı sorumluluğu devam eder. Ancak, yönetim kurulundan fiilen ayrılmakla, şirketin vergi ödevlerinin yerine getirilmesi konusunda yetkisi kalmayan üyenin Vergi Usul Kanununun 10.maddesi uyarınca şirketten alınamayan vergi ve buna bağlı alacaklardan sorumlu tutulması hukuka aykırıdır.” (www.danistay.gov.tr).

²⁸⁰ Candan, bu kararın istifa ve azlin hangi tarihte hüküm doğuracağı konusunda bir çözüm getirmediği, sorunu sadece kusursuzluk açısından çözmeye yönelik olduğunu ifade etmiştir, bkz. Candan, Kanuni Temsilcinin Sorumluluğu, s. 128, 129.

²⁸¹ Karayalçın, Meseleler ve Görüşler V, s. 40,41 Karayalçın, Yaşar; “Vergi Hukuku Bakımından Kanuni Temsilcinin Sorumluluğu”, Yaklaşım Dergisi, Yıl 2, Sa. 15, Mart 1994, s. 8,9; Çamoğlu (Poroy/Tekinalp), Ortaklıklar I, Nr. 551; Çamoğlu, Yönetim Kurulu, s. 275; Kırca (Şehirali Çelik/Manavgat), Anonim Şirketler Hukuku C.I, s. 473; Candan, Kanuni Temsilcinin Sorumluluğu, s. 131; Barlass, Vergisel Sorumluluk, s. 116; Narter, Recep; “Anonim Şirketlerde Yönetim Kurulunun Vergisel Sorumluluğu”, Yaklaşım Dergisi, Yıl 2, Sa. 17, Mayıs 1994, s. 79.

3. İstisnai Hallerde Yönetim ve Temsil Yetkisine Sahip Olanlar

a. Yönetim ve Temsil Yetkisinin Devri

TTK 365 hükmü uyarınca, anonim şirketin yönetim ve temsille görevli organının kural olarak yönetim kurulu olduğunu ve bu kuralın kanunda düzenlenen istisnaları olduğundan bahsetmiştik. İşte bu istisnalardan en önemlisi, yönetim ve temsil yetkisinin devredilmesidir.

Anonim şirketlerde, yönetimin devri TTK 367’de, temsil yetkisinin devri ise TTK 370’te düzenlenmiştir. Limited şirketlerde yönetimin devri açıkça düzenlenmemiş, temsil yetkisinin devri ise anonim şirketlere atıf ile düzenlenmiştir (TTK 629). Buna karşın, TTK 577/1 (i) bendi ile TTK 625/1 (d) bendi gereğince yönetim yetkisi devredilebilir²⁸². Yönetim ve temsil yetkisinin devrine ilişkin anonim şirketlerle ilgili aşağıda yapacağımız açıklamalar, birçok noktada limited şirketlerde de uygulanır. Ayrık hüküm bulunan noktalara ayrıca işaret edeceğiz.

Yönetim ve temsilin devri ile kastedilen, organa özgü yetkilerin devridir. Geçerli bir yetki devri halinde, devir konusu görevlerle ilgili, devredenlerin bir yetkisi kalmaz²⁸³. Yetkiyi devralanlar organ sıfatına sahip olurlar. Bunun sonucunda ise sorumluluk çevresine dahil olurlar.

Açıklamalara geçmeden önce, yönetim ve temsil yetkisinin birlikte devrinin zorunlu olmadığını ifade etmemiz gerekir²⁸⁴. Diğer bir ifadeyle, yönetim ve temsil yetkileri ayrı ayrı devredilebilir.

²⁸² Şener, Limited Ortaklıklar, s. 701.

²⁸³ Öztan, Organ Kavramı, s. 50.

²⁸⁴ eTK’da yönetim ve temsil yetkileri ancak birlikte devredilebilmekteydi.

aa. Yönetimin Devri

Kanun koyucu, yönetimin devri ile şirket işleyişinin hızlandırılması ve kolaylaştırılmasını amaçlamış²⁸⁵ ve yetkiyi devreden üyelerin (limited şirkette müdürlerin) günlük işlere müdahil olmaksızın adeta bir gözetim kurulu gibi çalışmasına fırsat vermiştir²⁸⁶. Geniş anlamda yönetim yetkileri hem yürütme hem de gözetim yetkilerini içerir. Dar anlamda yönetim yetkileri ise, yürütme yetkilerini ifade eder ve devredilebilir yetkiler bunlardır²⁸⁷. TTK 367 hükmü gereğince, yönetim kurulu, esas sözleşmeye konulacak bir hüküm ve düzenlenecek iç yönerge ile, yönetimi kısmen veya tamamen, bir veya birkaç yönetim kurulu üyesine veya üçüncü kişilere devretmeye yetkili kılınabilir. Bu noktada limited şirketler için bir fark olduğuna işaret etmemiz gerekir. TTK 623 son cümlesi gereğince, en azından bir ortağın, yönetim (ve temsil) yetkisinin bulunması gerekmektedir²⁸⁸.

Yönetim yetkilerinin, murahhaslara²⁸⁹ devri için birtakım şartlar söz konusudur. Aşağıda inceleyeceğimiz şartlar bulunmaksızın yapılan yönetim devri geçersizdir²⁹⁰. Devrin geçersiz olmasının sonucu ise devir halinde uygulanacak olan sorumluluk hükümlerinin uygulanamayacak olmasıdır. Diğer bir ifadeyle, devir geçersiz olduğu takdirde, sorumlular çevresinde bir değişiklik olmayacak, yetkiyi devralanlar sorumlu tutulamayacaklardır.

²⁸⁵ Akdağ Güney, Yönetim Kurulu, s. 83.

²⁸⁶ Kırca (Şehirali Çelik/Manavgat), Anonim Şirketler Hukuku, s. 592.

²⁸⁷ Altay, Yetki Devri, s. 94.

²⁸⁸ Kanun koyucu bu hükümle, limited şirket yönetiminin (ve temsiline) tamamen üçüncü kişilere bırakılmasını engellemeyi amaçlamaktadır, bkz. Şener, Limited Ortaklıklar, s. 701

²⁸⁹ eTK döneminde, yönetim ve temsil yetkileri bir yönetim kurulu üyesine devredildiği takdirde murahhas üye, dışarıdan üçüncü bir kişiye devredildiği takdirde ise murahhas müdür kavramları kullanılmaktaydı. 6102 sayılı TTK. ile yönetim ve temsil yetkilerinin ayrı ayrı devrine imkan tanınması nedeniyle, sadece yönetimin devredildiği kişiler için murahhas kavramının kullanılamayacağı ileri sürülmüştür, bkz. Tekinalp, Yeni Hukuk, Nr. 12-68; Üçışık, Güzin/Çelik, Aydın; Anonim Ortaklıklar Hukuku I. Cilt, Adalet Yayınevi, Ankara, 2013, s. 451; Bu görüş doktrinde eleştirilmiştir, bkz. Altay, Yetki Devri, s. 78; Kırca (Şehirali Çelik/Manavgat), Anonim Şirketler Hukuku C.I, s. 595; Akdağ Güney, Yönetim Kurulu, s. 82. Çalışmamızda, yönetim veya temsil yetkisinin devri ayrımı yapmaksızın, yetkinin devredildiği kişiler için murahhas kavramını kullanacağız.

²⁹⁰ Devrin geçersiz olmasına rağmen bu yetkileri geçerli bir devir varmış gibi kullanan kişilerin fiili organ sayılması gerektiği görüşü için, bkz. Altay, Yetki Devri, s. 102.

i. Yönetimin Devrinin Koşulları

1) Esas Sözleşmede Hüküm Bulunması

Yönetimin devredilebilmesinin ilk şartı, esas sözleşmede devre izin veren bir hükmün olmasıdır. Bu hüküm, ilk esas sözleşmede yer alabileceği gibi daha sonra değişiklik yoluyla da getirilebilir. Devre izin veren hüküm açık, net ve anlaşılabilir olmalıdır²⁹¹. Burada önemle üzerinde durulması gereken husus, esas sözleşmede yetki devrine izin veren bir hüküm bulunması gerektiğidir²⁹², yoksa yönetimin esas sözleşmeyle veya genel kurul kararıyla devri mümkün değildir²⁹³. Son olarak belirtmemiz gerekir ki, 6102 sayılı Kanunda yönetim ve temsil yetkileri kesin olarak ayrıldığı için, hangi yetkinin devredildiği açık bir şekilde belirtilmelidir.

2) İç Yönerge ve Yönetimin Devrine İlişkin Yönetim Kurulu (Müdür veya Müdürler Kurulu) Kararı

Diğer bir şart ise bir iç yönerge²⁹⁴ düzenlenmiş olmasıdır²⁹⁵. İç yönerge, görev ve yetkilerin tanımlandığı, hangi görevlerin hangi mevkideki yöneticiler tarafından yürütüleceğini ve bunlar arasındaki hiyerarşiyi gösteren yan (ikincil) bir düzenlemedir²⁹⁶. Esasında tanımda sayılan bu unsurlar, iç yönergenin asgari (zorunlu) içeriğini oluşturur (TTK 367/1 ikinci cümle).

²⁹¹ **Tekinalp**, Yeni Hukuk, Nr.12-52.

²⁹² Esas sözleşmeye yönetimin devri ile ilgili bir hüküm konulmaması suretiyle yönetimin devri yasaklanabileceğine göre, evleviyet kuralı gereği esas sözleşme ile yönetimin devri belli şartlara ve kısıtlamalara tabi tutulabilir. **Altay**, Yetki Devri, s. 166.

²⁹³ eTK 319 hükmüne göre, yönetimin devri için esas sözleşme ile genel kurula veya yönetim kuruluna yetki tanınabilmekteydi.

²⁹⁴ Bu belgenin iç yönerge olarak isimlendirilmesi zorunlu değildir. **Kırca (Şehirali Çelik/Manavgat)**, Anonim Şirketler Hukuku, s. 604; Doktrinde ve uygulamada iç yönetmelik, örgüt şeması, örgüt yönetmeliği, örgüt şeması, teşkilat şeması gibi isimlerle adlandırılmaktadır.

²⁹⁵ Kural olarak iç yönergenin düzenlenmesinin şart olduğu fakat istisnaen yönetim kurulunun yönetimi devretme iradesi ve iç yönergenin asli unsurlarını barındıran bir kararı olması halinde, şeklen bir iç yönergenin aranmasının gerekmediği görüşü için bkz. **Altay**, Yetki Devri, s. 170, 171.

²⁹⁶ İç yönergenin tanımı ve yan düzenleme niteliği hakkında bkz. **Altay**, Yetki Devri, s. 178 vd.

İç yönergeyi hazırlamak ve değiştirmek münhasıran yönetim kurulunun görevlerindendir²⁹⁷. Yönetim kurulu, bu yetkisini bir kararla kullanır (TTK 390). Bu karar, yönetimin devrini ve bu amaçla iç yönergeyi yürürlüğe koyma iradesini barındırmalıdır. Yönetim kurulu kararı, karar defterine işlenir (TTK 64/4)²⁹⁸. Bu husus, iç yönergenin tescil ve ilana tabi olmaması²⁹⁹ ve bunu nedenle ispat işlevi görmesi bakımından son derece önemlidir³⁰⁰.

3) Görev ve Yetkilerin Devredilebilir Nitelikte Olması

6102 sayılı TTK gerek anonim şirketler gerekse limited şirketler bakımından, organlar arası işlev ayrılığı modelini benimsemiştir³⁰¹. Böylece genel kurul ile yönetim kurulunun (müdürler), birbirlerinin görev alanlarına müdahale etmeleri istenmemiştir. Bu bağlamda, kanunda hem yönetim kurulunun (müdürlerin) (TTK 375, 625) hem de genel kurulun (TTK 408, 616) vazgeçilmez ve devredilemez görev ve yetkileri sayılmıştır. Fakat bu sayma sınırlı sayıda (numerus clausus) değildir³⁰². Diğer bir ifadeyle, TTK'da ve diğer kanunlarda bazen açıkça bazen de işin niteliği gereği yönetim kurulunun devredilemez yetkilerine rastlanmaktadır³⁰³. Örneğin, yıllık faaliyet raporunun hazırlanması (TTK 516, 518), birleşme sözleşmesinin imzalanması (TTK 145) gibi.

²⁹⁷ İç yönergenin genel kurul onayına tabi olamayacağı hk. bkz. **Altay**, Yetki Devri, s. 175, 176, **Akdağ Güney**, Yönetim Kurulu, s. 85; Aksi yönde, **Üçışık/Çelik**, Ortaklıklar C.I, s. 452.

²⁹⁸ **Altay**, Yetki Devri, s. 174 ve 184.

²⁹⁹ TTK 367/1 son cümlesi gereğince, “Yönetim kurulu, istem üzerine pay sahiplerini ve korunmaya değer menfaatlerini ikna edici bir biçimde ortaya koyan alacaklıları, iç yönerge hakkında, yazılı olarak bilgilendirir.”

³⁰⁰ **Altay**, Yetki Devri, s. 173, 174.

³⁰¹ **Tekinalp**, Yeni Hukuk, Nr. 11-08; Bununla birlikte TTK 625/2 gereğince limited şirkette müdürlere, aldıkları belli kararları ve münferit sorunları, genel kurul onayına sunma gereği, şirket sözleşmesi ile getirilebilir. Bu hükmün işlev ayrılığı ilkesinin istisnası olduğu görüşü için, bkz. **Şener**, Limited Ortaklıklar, s. 663.

³⁰² **Tekinalp**, Yeni Hukuk, Nr. 12-37; **Forstmoser/Meier-Hayoz/Nobel**, Aktienrecht, § 30 Nr. 30; **Forstmoser, Peter**; Organisation und Organisationsreglement der Aktiengesellschaft, Zürich, 2011, §8 Nr. 6; **Böckli**, Aktienrecht, §13 Nr. 287; **Altay**, Yetki Devri, s. 162; **Kırca (Şehrali/Çelik/Manavgat)**, Anonim Şirketler Hukuku, s. 540; **Akdağ Güney**, Anonim Şirket Yönetim Kurulu, s. 146.

³⁰³ **Kırca (Şehrali Çelik/Manavgat)**, Anonim Şirketler Hukuku C.I, s. 540.

Burada, yönetim kurulunun devredilemez tüm yetkilerini incelemeyeceğiz. Fakat konumuzla ilgisi nedeniyle, TTK 375'te gösterilen ve devredilemez nitelikteki iki görevin özellikle üzerinde ayrıca durmakta yarar görüyoruz. Nitekim devredilemez olan görev ve yetkiler ile kanuni temsilciye yüklenen ödevler arasında bir kesişim olduğu takdirde, bu yetkiler devredilemeyeceği için, sorumlular çevresi de değişmeyecektir. Diğer bir ifadeyle, her hâlükârda yönetim kurulu üyeleri veya müdürler sorumlu tutulacaktır. Bu kapsamda üzerinde durulacak görev ve yetkiler; muhasebe düzeninin kurulması ve üst gözetimdir.

Yönetim kurulunun devredilemez görevleri arasında bulunan ve üzerinde duracağımız ilk görev, TTK 375 inci maddenin (c) bendinde düzenlenen, *“Muhasebe, finans denetimi ve şirketin yönetiminin gerektirdiği ölçüde, finansal planlama için gerekli düzenin kurulması”*dır. Benzer bir hüküm, limited şirket müdürlerinin devredilmez görevleri arasında da sayılmıştır. Fakat limited şirketler için getirilen hükümde *“şirket yönetimi için gerekli olduğu takdirde”* bu düzenin oluşturulması düzenlenmiştir (TTK 625/1-c bendi).

Bilindiği üzere, her tacir ticari defter tutmakla yükümlüdür³⁰⁴ (TTK 18/1, 64/1)³⁰⁵. TTK 64/1 gerekçesine göre, maddede ve kenar başlığında *“ticari defter”* başlığı kullanılmış olsa da gerçekte muhasebe tutma yükümünün ifade edilmek istendiği belirtilmiştir³⁰⁶. Benzer şekilde, VUK gereğince mükellef ve sorumlulara yüklenmiş ödevlerden birisi de defter tutmaktır (VUK 171 vd.). VUK'ta defter tutma ödevi ile ilgili; hangi defterlerin tutulacağı, kayıt nizamı, bunların tasdikine ilişkin hükümlere yer vermiştir. Ayrıca, 64 üncü maddenin son fıkrasında, TTK

³⁰⁴ Ayrıca bkz. Ticari Defterlere İlişkin Tebliğ. 19.12.2012 Tarihli ve 28502 Sayılı RG.

³⁰⁵ Bu defterler sayesinde; tacir işletmenin gerçek durumunu anlamak ve işlerin gelişimini izlemek imkânı bulurken, devlet de vergi yükümlüsünün durumunu tam ve doğru olarak saptayabilmektedir. **Arkan**, Ticari İşletme Hukuku, s. 373; **Poroy/Yasaman**, Ticari İşletme Hukuku, s. 221; **Ülgen (Helvacı/Kendigelen/Kaya/Nomer Ertan)**, Ticari İşletme Hukuku, s. 585.

³⁰⁶ TTK 64 üncü maddenin birinci fıkrasında bahsi geçen ticari defterler, şirket muhasebesiyle ilgili defterler olup (Yevmiye defteri, defteri kebir, envanter defteri), muhasebe ile ilgili olmayan ticari defterler (pay defteri, yönetim kurulu karar defteri, genel kurul toplantı ve müzakere defteri) aynı maddenin dördüncü fıkrasında düzenlenmiştir. Ayrıca şirketin muhasebesi ile ilgili olmayan defterlerin tutulması görev ve yetkisi devredilemez (TTK 375/1 (f) bendi), bkz. **Akdağ Güney**, Yönetim Kurulu, s. 149, 150; Bununla birlikte **Altay**, tüm ticari defterler açısından yaptığı değerlendirmede, ticari defterlerin bizzat yönetim kurulu tarafından tutulmayacağını fakat bunların usulüne uygun tutulmasından yönetim kurulunun sorumlu olacağını ve ticari defter tutulması görevinin devredilemeyeceğini ifade etmiştir, bkz. **Altay**, Yetki Devri, s. 143.

hükümlerinin, VUK ve diğer vergi kanunlarının uygulanmasına engel teşkil etmeyeceği hükme bağlanmıştır³⁰⁷. Her iki hüküm gereğince, defter tutulması ve kayıtların muhasebeleştirilmesi görevi, anonim ve limited şirkette, yönetim ve temsil organının sorumluluğundadır.

Üzerinde durulması gereken konu, muhasebenin tutulması süreçlerine ilişkin görev ve yetkinin devredilebilir olup olmadığıdır. Dikkat edilirse, hükümde muhasebenin tutulması süreçlerinin değil, muhasebenin gerektirdiği ölçüde düzenin kurulması görevinin devredilemez olduğu ifade edilmiştir³⁰⁸. Bu nedenle, yönetim kurulu, muhasebenin tutulması süreçlerinin yürütülmesi görevini devredebilir³⁰⁹. Böylece yetkiyi devralan murahhaslar, sorumluluk çevresine dahil olacaklardır.

TTK 375 inci maddenin (e) bendinde düzenlenen hükme göre; *“Yönetimle görevli kişilerin, özellikle kanunlara, esas sözleşmeye, iç yönergelere ve yönetim kurulunun yazılı talimatlarına uygun hareket edip etmediklerinin üst gözetimi”* yönetim kurulunun devredilemez görev ve yetkiler arasında sayılmıştır. Benzer hüküm limited şirketler bakımından TTK 625/1-d’de yer almaktadır. Hemen ifade edelim, ticaret hukuku doktrininde de üzerinde tartışılan bu hükmün, sadece konumuzla bağlantısı nispetinde üzerinde duracağız.

Öncelikli ifade etmemiz gerekir ki söz konusu olan gözetim, şirketin günlük işlerinin gözetimi değildir³¹⁰. Günlük ve münferit işlerin gözetiminin devredilebileceği konusunda tereddüt yoktur. Diğer bir husus ise hükümde gözetileceği belirtilen *“yönetimle görevli kişilerin”* her kademedeki yöneticiler değil, yalnızca yönetim devri yapılan murahhaslar olduğudur³¹¹.

³⁰⁷ Kanun koyucunun bu hükmü sevk etmesine, finansal tabloların yeni standartlara göre düzenlenirken vergi kaybına uğrayacağı endişesi neden olmuştur. **Kendigelen**, İlk Tespitler, s. 88.

³⁰⁸ Finansal tabloların çıkarılması ve hazırlanması da bu görev ve yetkiye dahildir (TTK 68, 514 vd.). Fakat TTK 71 gereğince, finansal tabloların tacir tarafından imzalanması gerektiğinden, bu görev ve yetkinin devrinin mümkün olduğunu söylemek güçtür, bkz. **Kırca (Şehirali Çelik/Manavgat)**, Anonim Şirketler Hukuku C.I, s. 547.

³⁰⁹ **Böckli**, Aktienrecht, § 13 Nr. 343; **Forstmoser**, Organisation, § 8 Nr. 51; **Pulaşlı**, Şerh C.I, s. 1049.

³¹⁰ **Forstmoser/Meier-Hayoz/Nobel**, Aktienrecht, § 30 Nr. 47; **Forstmoser**, Organisation, § 8 Nr. 62.

³¹¹ **Kırca (Şehirali Çelik/Manavgat)**, Anonim Şirketler Hukuku C.I, s. 560.

Üst gözetimin konusu itibariyle iki boyutu olduğu kabul edilmektedir. İlki uyumluluk denetimi (compliance), diğeri ise yönetim yetkilerinin ne şekilde yürütüldüğünün gözetimidir³¹². Uyumlulukla kastedilen, yönetimle görevli kişilerin kanuna, esas sözleşmeye, iç yönergelere ve yönetim kurulunun talimatlarına uygun hareket edip etmediğinin gözetimidir. Diğer bir ifadeyle, yönetimin devredildiği kişilerin bu görev ve yetkilerini, şirketin uymakla yükümlü olduğu hukuk kurallarına uygun olarak yerine getirip getirmediğinin denetimidir. Diğer boyut ise, yönetimin devredildiği murahhasların faaliyetlerinin izlenmesi ve yönlendirilmesi anlamına gelmektedir³¹³. Yönetim kurulunun üst gözetim görevi kapsamında yapması gereken, bilgi akışının doğru ve hızlı bir şekilde kendisine aktarılmasını sağlayacak sistemi kurması, kendisine ulaşan bilgilerde açık olmayan hususlar varsa bunları açıklığa kavuşturacak ek bilgi istemesi, bu bilgileri doğru bir şekilde değerlendirmesi ve gerektiğinde müdahale etmesidir³¹⁴.

Konumuz açısından önemli olan soru ise şudur; vergi konularıyla ilgili yönetim yetkisini murahhaslara devretmiş olan yönetim kurulu üyeleri, üst gözetim yetki ve görevi olduğu ileri sürülerek sorumlu tutulabilir mi? Hemen belirtelim, yönetim kurulu üyelerinin gözetim sorumluluğu, TTK 553 üncü maddenin ikinci ve üçüncü fıkraları bakımından derin tartışmalara neden olmuştur³¹⁵. Bu tartışmaların odağında, yönetimin devrinin TTK 553'ten doğan sorumluluğa etkisi yer almaktadır. Diğer bir ifadeyle, sorun özel hukuktan doğan sorumlulukla bağlantılıdır. Oysa bu husus, vergi kanunlarından sorumluluk açısından ise sorumlular çevresinin tespiti bakımından önem arz eder. Şurası tartışmasızdır ki, geçerli bir yetki devri halinde, devredilen konularda organ sıfatı, devralan murahhaslara geçer. Diğer bir ifade ile, vergi kanunlarında kanuni temsilci kavramı ile ifade edilen, yönetimi devralan murahhastır.

³¹² **Altay**, Yetki Devri, s. 115 vd.; **Kırca (Şehirli Çelik/Manavgat)**, Anonim Şirketler Hukuku C.I, s.562, 563.

³¹³ **Altay**, Yetki Devri, s. 118.

³¹⁴ **Forstmoser/Meier-Hayoz/Nobel**, Aktienrecht, § 30 Nr. 49; **Akdağ Güney**, Yönetim Kurulu, s. 165, 166.

³¹⁵ **Altay**, Yetki Devri, s. 279 vd.; **Akdağ Güney**, Yönetim Kurulu, s. 161 vd.; **Kırca (Şehirli Çelik/Manavgat)**, Anonim Şirketler Hukuku C.I, s. 611 vd.

ab. Temsil Yetkisinin Devri

Temsil yetkisi de yönetim yetkisi gibi kural olarak yönetim kuruluna (müdürlere) aittir. Fakat yönetim yetkisi tüm üyeler tarafından kullanılırken (TTK 367/2), temsil yetkisinin kullanım tarzı farklıdır. TTK 370 hükmü gereğince³¹⁶, “*Esas sözleşmede aksi öngörülmemiş veya yönetim kurulu tek üyeden oluşmuyorsa temsil yetkisi çift imza ile kullanılmak üzere yönetim kuruluna aittir.*” Görüldüğü üzere, şirketin temsili bakımından³¹⁷, birlikte temsil esası kabul edilmiştir³¹⁸. Çifte imza kuralının aksi esas sözleşme ile kararlaştırılabilir. Diğer bir ifadeyle, esas sözleşmeye konulacak bir hükümle, tek imza ile veya ikiden fazla üyenin imzası ile temsil yetkisinin kullanılması kararlaştırılabilir.

Temsil yetkisinin devrini düzenleyen TTK 370 inci maddenin ikinci fıkrasına göre, temsil yetkisi bir veya daha fazla Murahhas üyeye veya (Murahhas) Müdür olarak üçüncü kişilere devredilebilir. Fakat en az bir yönetim kurulu üyesinin temsil yetkisine sahip olması şarttır³¹⁹. Doktrinde hâkim görüş, temsil yetkisinin devri için esas sözleşmede hüküm bulunması gerektiği yönündedir³²⁰.

Temsile yetkili kişiler ve bunların temsil şekillerini gösteren kararın noterce onaylanmış sureti, tescil ve ilan olunur (TTK 373). Temsil yetkisi bakımından tescil, kurucu değil bildirici etkiyi haizdir.

Bununla birlikte, TTK 371/3’e göre, “*temsil yetkisinin sınırlandırılması, iyi niyet sahibi üçüncü kişilere karşı hüküm ifade etmez, ancak temsil yetkisinin sadece*

³¹⁶ Limited şirketler bakımından, müdürlerin temsil yetkisini düzenleyen TTK 629 uncu maddenin birinci fıkrası, temsil yetkisinin kapsamı, sınırlandırılması, yetkili olanların belirlenmesi, imza şekli ile bunların tescil ve ilanına uygulanacak hükümlere ilişkin olarak, anonim şirketler hükümlerine atıf yapmıştır.

³¹⁷ Birlikte temsil kuralı, şirketin aktif temsili için geçerlidir. Her üye pasif temsil yetkisine sahiptir. Şirkete yapılan ihtar, ihbar, tebligatların üyelerden birisine yapılması yeterlidir, bkz. **Çamoğlu (Poroy/Tekinalp)**, Ortaklıklar I, Nr. 538; **İmregün**, Anonim Ortaklıklar, s. 220; **Üçışık/Çelik**, Ortaklıklar C.I, s. 454.

³¹⁸ **Arslanlı**, Anonim Şirketler II, s. 129.

³¹⁹ Limited şirketlerde en az bir ortağın temsil yetkisine sahip olması gerekir (TTK 623).

³²⁰ **Tekinalp**, Yeni Hukuk, Nr. 12-75; **Çamoğlu (Poroy/Tekinalp)**, Ortaklıklar I, Nr. 540; **Pulaşlı**, Şerh C.I, s. 1107; **Akdağ Güney**, Yönetim Kurulu, s. 107 vd.; **Bilgili/Demirkapı**, Şirketler Hukuku, s. 382; Aksi yönde, **Kırca (Şehirali Çelik/Manavgat)**, Anonim Şirketler Hukuku C.I, s. 627.

merkezin veya bir şubenin işlerine özgülendiğine veya birlikte kullanılmasına ilişkin tescil ve ilan edilen sınırlamalar geçerlidir.” Hükümden de anlaşılacağı üzere, temsil yetkisine getirilen birlikte temsil ve yer dışındaki diğer sınırlamalar, tescil ve ilan edilse bile iyiniyetli üçüncü kişilere karşı ileri süremez³²¹. Temsil sınırlandırılması konusunda, sicilin olumlu etkisi (TTK 36/3) yalnızca yer ve birlikte temsil konusunda tanınmıştır. Dikkat edilecek olursa, temsil yetkisinin sınırlandırılmasına getirilen kısıtlama sadece dış ilişkide ve iyiniyetli üçüncü kişiler açısındandır. Buna karşın temsil yetkisi iç ilişkide sadece birlikte temsil ve yer itibarıyla değil, her konuda sınırlandırılabilir³²².

ac. Sorumluluğa Etkisi

Yönetim ve temsil yetkisinin devri halinde, özel hukuk alanında sorumluluk bakımından birtakım sonuçlar meydana gelir. Özel hukuk açısından meydana gelen bu sonuçlar bir yana vergi hukuku alanında sorumluluk açısından bir değişikliğin meydana gelip gelmeyeceği doktrinde tartışma konusu olmuştur. Diğer bir ifadeyle, yönetim ve temsil yetkisinin devri halinde, kanuni temsilci sıfatının kime ait olacağı konusunda farklı fikirler ileri sürülmüştür.

Yönetim ve temsil yetkisinin devri halinde, yönetim kurulunun sorumlu tutulmaya devam edeceğini ileri süren görüşe göre³²³, kanuni temsilcilik sıfatı kanundan doğmaktadır. Oysa yönetim ve temsil yetkisinin devri halinde, devralanların temsilcilik sıfatı, (esas) sözleşmeye dayanmaktadır. VUK 8/3’e göre, kanunda gösterilen istisnalar saklı kalmak üzere, vergi mükellefiyetine veya vergi sorumluluğuna ilişkin sözleşmeler vergi dairesini bağlamaz. Bu hüküm uyarınca, vergi sorumluluğu sözleşme ile devredilemez. Bu nedenle, yönetim ve temsil yetkisi esas

³²¹ Temsil yetkisi, kısmen devrine izin verilen yönetim yetkisi ile bu noktada farklılaşır. **Kırca (Şehirali Çelik/Manavgat)**, Anonim Şirketler Hukuku C.I, s. 629.

³²² **Akdağ Güney**, Yönetim Kurulu, s. 116.

³²³ **Özsüt, Tuğrul**; “3505 Sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanunu’nda Yapılan Değişiklikler”, Vergi Dünyası, Sa. 90, 1989, s. 37; **Narter**, Yönetim Kurulunun Vergisel Sorumluluğu, s. 80,81; **Bağdımlı, İ. Halil**; “Anonim Şirketlerde Kanuni Temsilciler ile Ortakların Vergisel Sorumluluğu”, Vergi Sorunları Dergisi, S. 119, Ağustos 1998, s. 62; **Saraçoğlu**, Vergi Borcundan Sorumluluk, s. 121; **Bozkurt**, Murahhas Azaların Vergisel Sorumluluğu, s. 261 vd.

sözleşmeyle devredilse dahi kanuni temsilci sıfatı yönetim kurulunda kalmaya devam edecektir. Ayrıca, vergi kanunlarından doğan görevlerin devredilemez yetkiler arasında olduğu, yetki devredilse bile yönetim kurulunun gözetim sorumluluğunun devam edeceği gerekçeleri de ileri sürülmüştür³²⁴. Sonuç olarak bu görüş taraftarlarına göre, VUK 10 bağlamında herhalde yönetim kurulu sorumlu tutulmalıdır³²⁵.

Doktrinde hâkim olan diğer görüşe göre ise, yönetim ve temsil yetkisinin usulüne uygun devri halinde, kanuni temsilcilik sıfatı da devredilmiş olur³²⁶. Böylece vergi kanunlarından doğan sorumluluk, yetkiyi devralana geçer. Bu görüşü savunan *Barlass*'a göre³²⁷, VUK 10 uncu maddesinde, yetki devri halinde sorumluluk zaten düzenlenmiştir. VUK 10/2 hükmüne göre, *“Yukarıda yazılı olanların bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacaklar, kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınır.”* Yazar'a göre, bu hükümde iki önerme mevcuttur. İlk önerme, şirketten tahsil edilemeyen alacakların ödevleri yerine getirmeyen temsilciden isteneceğidir. Diğer önerme ise, ödevlerin yapılmaması nedeniyle başvurulacak kanuni temsilcinin, herhangi bir kanuni temsilci olmadığıdır. Buna göre, kanun koyucu tüm kanuni temsilcileri sorumlu tutmak isteseydi, ödevlerini yerine getirmeyenlerden değil, *“kanuni temsilciden alınır”* ifadesini tercih ederdi³²⁸.

Candan ise azınlıktaki görüşün, kanuni temsilci sıfatının devri ile bu sıfatın getirdiği sorumluluk ve yükümlülüklerin devrini birbirine karıştırdığı fikrindedir³²⁹.

³²⁴ **Bozkurt**, *Murahhas Azaların Vergisel Sorumluluğu*, s. 263, 264.

³²⁵ **Saban**, *Alter Ego Doktrini*, s. 149.

³²⁶ **Çamoğlu**, *Yönetim Kurulu*, s. 274; **Çamoğlu, Ersin**; “Anonim Ortaklık Yönetim Kurulu Üyelerinin Ortaklığın Kamu Borçlarından Dolayı Sorumluluğu”, *Milletlerarası Hukuk ve Milletlararası Özel Hukuk Bülteni*, C. 23, Sa. 1-2, 2003, s. 142, **Karayalçın**, *Kanuni Temsilcinin Sorumluluğu*, s. 8; **Yıldız, Şükrü**; “Anonim Ortaklıkta Yönetim Kurulu Üyelerinin Kamu Borçlarından Sorumluluğu”, Prof. Dr. Erdoğan Moroğlu'na 65. Yaş Günü Armağanı, 1. Baskı, İstanbul, 2001, s. 782,783; **Öztürk**, *Tüzel Kişi Yönetim Kurulu Üyeler*, s. 321, 322; **Karakoç**, *Vergi Hukuku*, s. 221; **Can, Mustafa Erdem**; “Limited Şirketin Kamu Borçlarından Dolayı Ortakların ve Yöneticilerin Sorumluluğu”, *Akdeniz Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. VII, Sa. 1, Haziran 2017, s. 75.

³²⁷ **Barlass**, *Vergisel Sorumluluk*, s. 91 vd.

³²⁸ Yazar ayrıca, mülga 5432 sayılı VUK 10/2'de, tahsil edilemeyen vergi alacaklarının “kanuni temsilciden alınır” lafzına yer verdiğini, 213 sayılı VUK.'da ise “kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınır” lafzına yer verildiğini, tarihi süreçte kanun koyucunun iradesinin de bu görüşü destekler mahiyette olduğunu ifade etmiştir, bkz. **Barlass**, *Vergisel Sorumluluk*, s. 92.

³²⁹ **Candan**, *Kanuni Temsilcinin Sorumluluğu*, s. 29 vd.

Yazara göre, VUK 10’da tüzel kişilerin kimler tarafından temsil edileceği belirlenmemiştir. Zaten kimlerin temsilci olacağı VUK 10’un konusu da değildir. Bu belirleme; ilgili kanun, tüzük, esas sözleşme tarafından yapılır. Burada yer alan hükümlere göre kanuni temsilci sıfatı kimdeyse, ödevleri yerine getirme görevi ona aittir. Bu nedenle tahsil edilemeyen kamu alacaklarından da o sorumludur.

İdarenin uygulamasını gösteren genel tebliği incelediğimizde, yetki devrine ilişkin uzun açıklamalar yapıldığı görülmektedir³³⁰. Bu açıklamalardan sonra, *“...şirket esas sözleşmesinin ve ticaret sicili kayıtlarının tetkik olunması, temsil salahiyetinin aynı zamanda yönetim kurulu üyesi olan murahhas bir veya birkaç üyeye veya müdür olarak üçüncü kişilere bırakılmış olup olmadığının tespit edilmesi gerekmektedir. Yapılacak tespit sonucunda; şirketi temsil salahiyetinin murahhas üye veya üyeler ile müdür olarak üçüncü kişilere bırakıldığının anlaşılması halinde amme alacağının bunlardan takip ve tahsiline gidilmesi, bu durumda diğer yönetim kurulu üyeleri hakkında işlem yapılmaması icap etmektedir.”* ifadelerine yer verilmiştir³³¹. Görüldüğü gibi idare de yetki devri halinde, murahhasların sorumlu tutulması yönünde uygulama geliştirmiştir. Fakat burada dikkat çekmemiz gereken bir husus bulunmaktadır. İdare, temsil yetkisinin devrini esas almaktadır. eTK’da yönetim ve temsil yetkisi bir arada devredilmekteydi. Oysa 6102 sayılı TTK’da bu yetkiler ayrı ayrı devredilebilmektedir. Bu hususu aşağıda ayrıca inceleyeceğimiz için, sadece bu hususa dikkat çekip, açıklamalarımıza devam ediyoruz.

Danıştay gerek eTK yürürlükte olduğu dönemde gerekse de TTK yürürlüğe girdikten sonra verdiği kararlarında, temsil yetkisinin devri halinde, vergi kanunlarından doğan sorumluluğun murahhaslara ait olduğuna hükmetmiştir³³².

³³⁰ Tahsilat Genel Tebliği’nin, Birinci Kısım, İkinci Bölüm, “IX. Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu” başlıklı bölümünün (2), (3) ve (4) numaralı alt bölümlerinde, gerek eTK gerekse de TTK’ya göre yetki devri açıklanmıştır.

³³¹ Tahsilat Genel Tebliği, Birinci Kısım, İkinci Bölüm, “IX. Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu” başlıklı bölüm, (5) numaralı alt bölüm. (Seri: A Sıra No: 5 G.T. ile değişen bölüm).

³³² Danıştay 4D., 05.10.1995 Tarih ve E. 1995/2057 , K. 1995/3807 sayılı karar. “Uyuşmazlık konusu olayda, şirket ana sözleşmesine eklenen bir madde ile; şirketin idaresi ve dışarıya karşı temsiline ilişkin

Daha önce açıkladığımız üzere, tüzel kişilerde kanuni temsilci ile kastedilen, o tüzel kişinin yönetim ve temsile yetkili organlarıdır. TTK ilgili hükümlerine uygun olarak yapılan yönetim ve temsil yetkisinin devri halinde bu devrin organsal işlevin devri olduğu kabul edilmektedir³³³. Böylece yönetim ve temsil yetkisini devralanlar, iç ilişkide şirket iradesinin oluşumunda belirleyici oldukları gibi dış ilişkide şirket adına üçüncü kişilerle işlem yapma yetkisine de sahip olurlar. Bu yetkilere paralel olarak sorumluluğu da üstlenirler. İlerde açıklayacağımız üzere, VUK 10 kapsamında, bir görevin yerine getirilmesi söz konusu olduğu için, bu görevleri üstlenen murahhasların sorumlu tutulması hakkaniyete uygundur. Nitekim yetki ve sorumluluk birbirini takip eder. Oysa 6183 sayılı Kanun'da düzenlenen sorumluluk, herhangi bir görevin ihlaline bağlanmamıştır. Buna rağmen yetkiyi devralan murahhasların sorumlu tutulup tutulmayacağı akla gelebilir. Kanaatimizce, sorumluluğun herhangi bir ödevde aykırılığa bağlanmamış olması, sorumluların tespiti açısından, VUK 10 hükmünden farklı bir sonuca ulaşmamıza neden olmaz. 6183 sayılı Kanun mük. md. 35 hükmünün sevk edilme gerekçesi, VUK kapsamına girmeyen kamu alacaklarının tahsilinin, kamu alacaklarına özgü takip yollarına başvurarak tahsilini sağlamaktır. Esasında mük. md. 35, VUK 10'un kapsamını genişletmek için getirilen bir

görev ve yetkilerinin tamamının yönetim kurulunun başkanlığında, davacı dışında diğer iki yönetim kurulu üyesinden oluşan icra komitesine devredildiği belirtilmiştir. Böylece yönetim kurulu kanuni temsilci olarak icra komitesini belirlemiştir. Dolayısıyla şirketin vergi borçlarının ödenmemesi nedeniyle, bu görevleri devralan icra komitesinin takibi gerekirken, bunun dışındaki yönetim kurulu üyelerinin görevlerini yerine getirmediği ileri sürülerek kamu alacağının kendilerinden aranması yasaya uygun değildir.” (www.danistay.gov.tr);

Danıştay 4D. 30.11.2021 Tarih ve E. 2017/1940, K.2021/7699 sayılı karar. “Dava dosyasının incelenmesinden; ... Sağlık Hizmetleri A.Ş'nin vadesinde ödenmeyen ve tüzel kişilikten tahsil edilemeyeceği anlaşılan 2008-2011 yılları muhtelif dönemlerine ait amme alacakları nedeniyle, uyuşmazlık konusu vergilerin ait oldukları dönem veya vade tarihlerinde şirketin yönetim kurulu üyesi olduğundan bahisle davacı adına kanuni temsilci sıfatıyla ödeme emirlerinin düzenlendiği anlaşılmaktadır.

Anonim şirketin vadesinde ödenmeyen vergi borcunun ilgili dönemdeki yönetim kurulu üyesinden istenebilmesi için, yönetim kurulu üyesinin şirketi temsil ve ilzama yetkisinin bulunması gerekmektedir. Bu itibarla şirketi temsil ve ilzam yetkisinin yönetim kurulu üyelerinden bir veya bir kaçına bırakılması durumunda temsil ve ilzam yetkisi bulunmayan diğer üyelerin sorumluluğu doğmayacaktır. Türkiye Ticaret Sicil Gazetesinde ... Sağlık Hizmetleri A.Ş. hakkındaki ilanların incelenmesinden, davacının 2006-2011 dönemlerinde yönetim kurulu üyesi olduğu fakat ilgili dönemlerde şirketi temsil ve ilzam yetkisinin davacı dışındaki iki veya üç yönetim kurulu üyesine bırakıldığı, dolayısıyla davacının yönetim kurulu üyesi olduğu dönemlerde şirketi temsil ve ilzam yetkisinin bulunmadığı anlaşıldığından, kanuni temsilcilik sıfatı bulunmayan davacı adına şirketin ödenmeyen borçları için düzenlenmiş olan dava konusu ödeme emirlerinde hukuka uyarlık bulunmadığından...” (www.danistay.gov.tr)

³³³ Altay, Yetki Devri, s. 49; Pulaşlı, Şerh C.I, s. 1096; Akdağ Güney, Yönetim Kurulu, s. 89; Üçışık/Çelik, Ortaklıklar C.I, s. 451.

hükümdür³³⁴. Dolayısıyla sorumlular çevresi bakımından, bir fark olmasını haklı gösterecek bir neden bulunmamaktadır. Nitekim Danıştay da verdiği bir kararında 6183 sayılı Kanun mük. md. 35'e dayanan sorumluluk açısından, yetki devri halinde, yetkiyi devreden yönetim kurulu üyesinin sorumlu olmayacağını içtihat etmiştir³³⁵.

ad. Yönetim ve Temsil Yetkisinin Ayrı Ayrı Devri Halinde Sorumluluk

6762 sayılı eTK 319'da yönetim ve temsil yetkilerinin bir bütün olarak devredileceği düzenlenmişti³³⁶. 6102 sayılı TTK'da yönetim ve temsil işlevleri birbirinden ayrılmıştır. Bunun sonucunda, yönetim ile temsil yetkisinin ayrı ayrı devredilmesi mümkün hale getirilmiştir³³⁷. Yönetimin devri, temsil yetkisinin de devredilmiş olduğu anlamına gelmez. Yönetim yetkisinin yanında, temsil yetkisi de devredilmek isteniyorsa TTK 370'e göre bunun ayrıca veya aynı işlemde açıkça belirtilmesi gerekir³³⁸. TTK yönetimin devredildiği hallerde, temsil yetkisinin de devredildiğine yönelik bir karine koymamıştır³³⁹.

Yönetim ve temsil yetkisinin ayrı ayrı devredilmesi halinde, vergi hukukunda düzenlenen sorumluluğun, hangi yetkinin sonucu olarak doğduğu sorusu akla gelebilir. Diğer bir ifadeyle, yönetim ve temsil yetkisinin ayrı ayrı kişilere devredilmesi halinde,

³³⁴ Birbirini tamamlaması ve paralel olması gereken bu iki hüküm, birçok noktada farklılıklar içermektedir.

³³⁵ Danıştay 13D., 29.12.2021 Tarih ve E. 2018/1118, K. 2021/5421 sayılı karar. “Dairemizin 20/10/2021 tarihli ara kararı ile davalı idareden, davacının annesi ...'ın yönetim kurulu üyesi olduğu ...'e ilişkin olarak şirketi temsil ve ilzama yetkili kanuni temsilcileri gösteren Türkiye Ticaret Sicili Gazetelerinin birer örneğinin gönderilmesi istenilmiş, davalı idarenin ara karara cevaben gönderdiği Türkiye Ticaret Sicili Gazeteleri örneklerinden davacının annesi ...'ın şirketin yönetim kurulu üyesi olduğu ancak şirketi temsil ve ilzam yetkisinin bulunmadığı, yönetim kurulu başkanı ...ile yönetim kurulu başkanvekili ...'ın şirketi müferriden temsil ve ilzam ile yetkili kılındığı anlaşılmıştır. Bu itibarla, davacının annesi ...'ın adı geçen şirketi, borcun doğduğu ve ödenmesi gereken tarihlerde temsil ve ilzama yetkili kılınmadığı anlaşıldığından ve mülga 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 317. maddesi uyarınca yönetim kurulu üyesi olduğundan bahisle ...'ın sorumluluğuna gidilemeyeceğinden, mirasçı sıfatıyla davacı adına düzenlenen dava konusu işlemde hukuka uygunluk, davanın reddi yönündeki İdare Mahkemesi kararında hukuki isabet bulunmamaktadır.” (www.danistay.gov.tr)

³³⁶ Tekinalp, Yeni Hukuk, Nr. 12-49.

³³⁷ Yönetim ve temsil yetkilerinin arasında bir sınır tespiti çok güç ve hatta imkansızdır, her temsil görevi bir miktar yönetim görevi de içerir. Öztan, Organ Kavramı, s. 48.

³³⁸ TTK 367 gerekçesi.

³³⁹ Tekinalp, Yeni Hukuk, Nr. 12-51.

kanuni temsilci olarak kim sorumlu tutulacaktır? Yönetim yetkisine mi yoksa temsil yetkisine mi sahip olan murahhas sorumlu olacaktır?

Bu sorunun yanıtı için öncelikle, VUK 10'da kanuni temsilciye yüklenen ödevleri incelememiz gerekir. Bu ödevler; bildirimde bulunma, defter tutma, belge düzenine uyma, defter ve belgeleri muhafaza ve ibraz, beyanname verme ve ödeme ödevleridir. *Candan*, defter tutma ve muhafaza gibi bir kısım ödevlerin şirketin (iç işleyişiyle) yönetimle ilgili, bildirimde bulunma ve beyanda bulunma gibi bir kısım ödevlerin ise temsille ilgili olduğu düşüncesindedir³⁴⁰. *Karayalçın*, vergi ödeme görevinin, temsil değil idare ile ilgili olduğu görüşünü ifade etmiştir³⁴¹.

Yönetim, şirketin işletme konusunun gerçekleştirilmesi için gerekli olan her çeşit iş ve işlemler hakkında karar alma yetkisidir (TTK 374). Temsil ise şirketin amacına ve işletme konusuna giren her türlü işleri ve hukuki işlemleri, şirket adına üçüncü kişilerle yaparak, şirketi hak sahibi kılmak veya borç altına sokmayı ifade eder³⁴² (TTK 371/1). Vergi kanunlarınca kanuni temsilcilere yüklenen ödevler, niteliği itibariyle, kanundan doğmaktadır. Bir hukuki işlem sonucu doğan bir borç veya yükümlülük söz konusu değildir. Her ne kadar bildirim, ödeme gibi ödevler bir temsilci tarafından yerine getiriliyor olsa da yönetim yetkisi kapsamındadır. Bu nedenle, kanaatimizce, yönetim ve temsil yetkisinin ayrı ayrı devredildiği hallerde, yönetimin devrinin esas alınarak sorumluların tespit edilmesi gerekmektedir.

Bu bakımdan ticaret sicili kayıtlarına dayanarak tespitte bulunan idarenin uygulamasının doğru olmadığı fikrindeyiz. Öncelikle yönetimin devri için, esas sözleşmede hüküm bulunması, iç yönerge hazırlanması ve devrin bir yönetim kurulu kararına dayanması gerekmektedir. İdarenin tescil kayıtları yanında, iç yönerge hükümlerini de incelemesi gerekir. Fakat iç yönerge kural olarak tescil edilmez³⁴³. Sicil kayıtlarından iç yönergeyi inceleme olanağı olmayan idarenin, daha geniş bir imkânı bulunmaktadır. Bu da bilgi alma hakkıdır. Bu hak, korunmaya değer menfaatini

³⁴⁰ **Candan**, Kanuni Temsilcinin Sorumluluğu, s. 13.

³⁴¹ **Karayalçın**, Kanuni Temsilcinin Sorumluluğu, s. 8.

³⁴² **Öztan**, Organ Kavramı, s. 53.

³⁴³ TTK 371/7 gereğince, sınırlı yetkili ticari vekil veya diğer tacir yardımcısı atanması halinde, tescil ve ilan edilir.

ikna edici bir biçimde ortaya koyan alacaklılara³⁴⁴, TTK 367 son cümlede açıkça tanınmıştır. Fakat idarenin, kamu gücüne dayanan ve bilgi alma konusunda daha geniş imkân veren, bilgi toplama yetkisi vardır (VUK 148 vd.). Hatta idarenin bilgi talebinin yerine getirilmemesi halinde, özel usulsüzlük cezası düzenlenmiştir (VUK. mük. md. 355). Bu şekilde elde edilecek bilgilerle, iç yönergeye göre sorumluların tespit edilmesinin uygun olacağı kanaatindeyiz.

Nitekim, Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu yakın tarihte verdiği bir kararda, sicildeki kayıtlarda temsil yetkisine sahip bir yönetim kurulu üyesinin, yönetim kurulu kararıyla yapılan iş bölümü gereği, mali konularda yönetim yetkisine sahip olmadığı gerekçesiyle sorumlu olmadığına hükmeden Daire kararını uygun bulmuştur³⁴⁵.

³⁴⁴ Menfaatin, bilgi istenen konu ve olgu ile ilgisi dikkate alınmalıdır, bkz. **Üçışık/Çelik**, Ortaklıklar C.I, s. 452.

³⁴⁵ Danıştay VDDK., 09.02.2022 Tarih ve E. 2020/615, K. 2022/26 Sayılı karar “...Davacının temyiz istemini inceleyen Danıştay Dokuzuncu Dairesinin 20/09/2018 tarih ve E:2016/23403, K:2018/5498 sayılı kararı: ... Özel ... Dershanesi İşletmeciliği Anonim Şirketi'nin ... tarihli yönetim kurulu toplantısında ... ve ... sayılı kararlar alınmış, ... sayılı karar ile yönetim kurulundan herhangi iki kişinin şirket unvanı altında atacakları müşterek imzaları ile şirketi en geniş manada temsil ve ilzama yetkili oldukları karara bağlanmıştır. ... sayılı karar ile de yönetim kurulu üyeleri arasında iş bölümü yapılmış, davacı, ... Dershanenin ders programlarını incelemek, dersane müdürü ve diğer çalışanların performansını artırmak için çalışmalarda bulunmak, performanslarını ölçmek, gereken durumlarda teftişini yapmak, dershanenin ihtiyaç duyduğu pazarlama metotlarını ve öğrenci adres bankalarını hazırlamak hususlarında görevlendirilmiş, şirketin yönetim kurulu başkanı olan ... 'a ise en büyük hissedar sıfatıyla şirketin mali işlerinin yürütülmesini sağlamak, yasalara uygun olarak mali yükümlülükleri yerine getirmek, vergi, SSK primi, harç vb. ödemelerin yapılmasından sorumlu olmak gibi görevler verilmiştir. ... sayılı karar, ... , ... sayılı karar ise 04/02/2013 tarihli Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi'nde tescil ve ilân edilmiştir. Bu durumda, genel kurul kararı ile yönetim kuruluna seçilen davacıya hiçbir mali sorumluluk ve yetki verilmediği, temsil ve ilzama yetkili kılınmadığı, kararlaştırılan iş bölümüyle şirketin vergi borçlarının ödenmesinden ve diğer mali işlerin yürütülmesinden yönetim kurulu başkanının tam sorumlu ve yetkili olacağının belirlendiği dikkate alındığında davacı adına 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 10. maddesine istinaden kanuni temsilci sıfatıyla düzenlenen ödeme emrinde kanuna uygunluk görülmemiştir...

Danıştay Dokuzuncu Dairesinin yukarıda yer verilen kararının dayandığı aynı hukuksal nedenler ve gerekçeyle ısrar kararının bozulması gerekmektedir.” (www.danistay.gov.tr).

b. Tasfiye Memurları ve İflas İdaresi

Kural olarak sona eren şirket tasfiyeye girer (TTK 533/1)³⁴⁶. Tasfiye, sona eren şirketin malvarlığının paraya çevrilmesi, alacaklarının tahsili, borçlarının ödenmesi, bakiyenin dağıtımı ve sicilden terkin işlemlerinin tümünü ifade eder³⁴⁷. Sona eren şirketin amacı, tasfiye amacına dönüşür ve tüzel kişiliği tasfiye sona kadar devam eder³⁴⁸. Bu halde, organlar da varlıklarını sürdürmekle beraber yetkileri tasfiye amacıyla sınırlanmış olur. Organların görev ve yetkileri, tasfiyenin yapılabilmesi için zorunlu olan fakat niteliği gereği tasfiye memurlarınca yapılamayan işlere özgülenir (TTK 535).

İflas dışındaki hallerde tasfiye³⁴⁹, tasfiye memurlarınca yürütülür. Tasfiye memurları, tasfiye sürecindeki şirketin, yönetim ve temsille görevli organıdır³⁵⁰. Bu nedenle, tasfiye memurlarına gerek Ticaret Kanunu'nda gerekse de vergi kanunlarında önemli görev ve sorumluluklar yüklenmiştir. Özel hukuk bakımından sorumlulukları TTK 553'te düzenlenmiştir. Bu hükme göre, tasfiye memurları, yönetim kurulu üyeleri ve diğer yöneticilerle aynı sorumluluk düzenine tabi kılınmıştır.

Tasfiye memurlarına vergi kanunlarında birçok ödev yüklenmiştir. En başta kanuni temsilci sıfatına sahip olduğu için VUK 10 gereğince, kanuni temsilcinin yerine getirmesi gereken görevler, tasfiye süresinde tasfiye memurlarınca yerine getirilecektir. Ayrıca VUK 162'de gösterilen, tasfiye kararının ve tasfiyenin kapandığına dair kararların vergi dairesine bildirilmesi gerektiği düzenlenmiştir³⁵¹. 6183 sayılı Kanun 33/1 hükmünde de tasfiyenin başladığını, üç gün içinde tahsil

³⁴⁶ Bununla birlikte tasfiyesiz sona erme halleri de mevcuttur. Örneğin, birleşmede (TTK 136/4) ve tam bölünme halinde (TTK 159/1-a) devrolunan şirket tasfiyesiz sona erer. Bununla birlikte, birleşme halinde infisah eden şirketler bakımından, birleşme tasfiye hükmündedir (KVK 18). Ayrıca, birleşmede tasfiye kârı yerine birleşme kârı vergiye matrah olur.

³⁴⁷ **Poroy, Reha/Tekinalp, Ünal/Çamoğlu, Ersin**; Ortaklıklar Hukuku II, Vedat Kitapçılık, Güncelleştirilmiş 13. Bası, İstanbul, 2017, Nr. 1568; **Bahtiyar**, Ortaklıklar Hukuku, s. 376.

³⁴⁸ Ticaret unvanına “tasfiye halinde” ibaresi eklenir (TTK 533/2).

³⁴⁹ İflas halinde tasfiye, iflas idaresi tarafından İcra ve İflas Kanunu hükümlerine göre yapılır (TTK 534).

³⁵⁰ **Tekinalp (Poroy/Çamoğlu)**, Ortaklıklar II, Nr. 1575.

³⁵¹ Esasında bu hüküm ile bildirim yükümlülüğü düzenlenmemiş olsaydı da VUK 10 gereğince kanuni temsilci sıfatını haiz olduğu için bildirimde bulunma ödevinin tasfiye memurlarınca yerine getirilmesi gerekirdi. Bkz. **Barlass**, Vergisel Sorumluluk, s. 97.

daireesine bildirme ödevi yüklenmiştir. Ayrıca 6183 sayılı Kanun'dan doğan görevlerin ve ödemenin tasfiye memurlarınca yerine getirileceği hükme bağlanmıştır (6183 sayılı Kanun md. 32). Ayrıca KVK 17 gereğince, tasfiye beyannamesi vermek ve tasfiye işlemlerinin incelenmesini talep etmek de tasfiye memurlarının görevleri arasındadır.

Tasfiye memurlarının sorumluluğuna yönelik hükümler, ödevleri düzenleyen hükümlere paralel olarak başlıca üç kanunda yer almaktadır. Bunlardan ilki, KVK 17/7'de düzenlenen sorumluluktur. Bu hükme göre; tasfiye memurları, şirketin tahakkuk etmiş vergileri ile tasfiye beyannamelerine göre hesaplanan vergileri ve itirazlı tarhiyatlar için uygun karşılık ayırmadan dağıtım yapmışsa, bu vergilerin asılları, zamlar ve vergi cezalarından şahsen ve müteselsilen sorumlu olurlar. Bu hüküm, tasfiye sürecinde ortaklara ve alacaklılara yapılacak ödemeleri bir düzen altına almaya yöneliktir³⁵².

Diğer bir sorumluluk, tüm kamu alacakları bakımından, 6183 sayılı Kanun md. 33 hükmü ile getirilmiştir. Bu hükme göre, tasfiyeyi yürütenler her türlü kamu alacağını ödemedi veya ödemek için karşılık ayırmadan önce, tasfiye sonucunda elde edileni dağıtamazlar veya bunlar üzerinde herhangi bir şekilde tasarrufta bulunamazlar. Aksi halde tahakkuk etmiş ve edecek³⁵³ kamu alacaklarından şahsen ve müteselsilen sorumlu olurlar. Bu sorumluluk yapılan tasarrufların ifade ettiği para miktarını geçemez. Görüldüğü üzere, Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yalnızca kurumlar vergisi alacakları bakımından getirilen sorumluluk, 6183 sayılı Kanun'da tüm kamu alacakları bakımından öngörülmüştür.

Son olarak üzerinde duracağımız hüküm, 21.03.2018 tarihli 7103 sayılı Kanun'un 9 uncu maddesi³⁵⁴ ile VUK 10'a eklenen beşinci fıkra hükmüdür³⁵⁵. Bu hüküm aynen şu şekildedir; *“Tasfiye edilerek tüzel kişiliği ticaret sicilinden silinmiş olan mükelleflerin, tasfiye öncesi ve tasfiye dönemlerine ilişkin her türlü vergi tarhiyatı*

³⁵² Barlass, Vergisel Sorumluluk, s. 98.

³⁵³ Tahakkuk etmiş veya edecek kamu alacakları ile ifade edilmek istenen, bu alacakların en azından tarh edilmiş olmaları gerektirir, bkz. **Özbalcı, Yılmaz**; Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2000, s. 348.

³⁵⁴ 27.03.2018 Tarih ve 30373 (2. Mükerrer) sayılı RG.

³⁵⁵ Hüküm burada yalnızca tasfiye memurları açısından ele alınmıştır. Kanuni temsilciler ve ortaklar açısından, bkz. § 5.

ve ceza kesme işlemi, müteselsilen sorumlu olmak üzere, tasfiye öncesi dönemler için kanuni temsilcilerden, tasfiye dönemi için tasfiye memurlarından herhangi biri adına yapılır. Limited şirket ortakları, tasfiye öncesi dönemlerle ilgili bu kapsamda doğacak amme alacaklarından şirkete koydukları sermaye hisseleri oranında sorumlu olurlar. Şu kadar ki bu fıkra uyarınca tasfiye memurlarının sorumluluğu, tasfiye sonucu dağıtılan tutarla sınırlıdır.” Hükümle, sicilden terkin edilerek tüzel kişiliği sona eren şirketlerin, tasfiye öncesi ve tasfiye dönemine ilişkin vergi alacaklarına ilişkin sorumluluk düzenlenmiştir. Hükümün, kanuni temsilciler ile ilgili kısmı yenidir. Fakat aynı hüküm, tasfiye memurları ve limited şirket ortakları için KVK 17/9’da yer almaktaydı³⁵⁶. Kanun koyucu, KVK 17/9’da yer alan bu hükmü ilga ederken³⁵⁷, VUK 10/5’e eklemiştir. Hükümün gerekçesinde de KVK 17/9 hükmünün, VUK 10’a taşındığı açıkça ifade edilmiştir.

İflas halinde, tasfiye iflas idaresi tarafından yerine getirilir. Masanın kanuni mümessili, iflas idaresidir (İİK 226). İflasta, tasfiye memurları için yukarıda incelediğimiz ödev ve sorumluluklar, iflas idaresine aittir³⁵⁸.

II. Limited Şirket Ortakları

Vergi kanunlarında sorumluluğu düzenlenen ikinci grup, limited şirket ortaklarıdır. Kanuni temsilcilerden birçok noktada farklı hükümlere tabi olan ortakların tespiti, özellikle pay devri halinde önem arz eder. Bu kısımda, yalnızca ortaklık sıfatının kazanılması ve kaybedilmesi incelenecektir.

³⁵⁶ Bu hüküm, 16.06.2009 tarihli ve 5904 sayılı Kanun ile KVK 17’e eklenmişti.

³⁵⁷ 7103 sayılı Kanun’un 74 üncü maddesi ile ilga edilmiştir.

³⁵⁸ **Yiğit**, Vergi Hukuku, s. 148.

A. Ortaklık Sifatının Kazanılması

Limited şirkette ortak sıfatı, esas sermaye payına bağlanmıştır. Bu sıfat, zorunlu olarak en azından bir sermaye payının iktisabına dayanır.³⁵⁹ Payın iktisabı ise aslen veya devren olmak üzere iki şekilde gerçekleşebilir.

Aslen iktisap, kuruluşta ve sermaye artırımında pay taahhüdü yoluyla veya birleşme ve tür değiştirmede yeni oluşan paylarının edinilmesi yoluyla gerçekleşir. Aslen iktisap hallerinde paylar, ticaret tesciline tescil ile ortaya çıkacağı için ortaklık sıfatı da tescil ile kazanılır³⁶⁰.

Devren iktisap ise bir hukuki işlemle veya kanun gereği geçiş hallerinde söz konusu olur. Hukuki işlemle devir, pay devri sözleşmesi yoluyla gerçekleşir. Kanun koyucu, payın bir hukuki işlemle geçtiği haller ile kanun gereği geçtiği halleri farklı hükümlere bağlamıştır.

1. Payın Kanun Gereği Geçtiği Haller

Kanun gereği geçiş halleri miras³⁶¹, eşler arasındaki mal rejimi³⁶² veya cebri icra yoluyla satın alınmadır³⁶³(TTK 596). Doktrinde, payın kanun gereği geçiş hallerinin

³⁵⁹ Şener, Limited Ortaklıklar, s. 262.

³⁶⁰ Tescil kurucu niteliktedir, bkz. **Pulaşlı**, Şerh C.II, s. 2214.

³⁶¹ Anonim şirket paylarının geçiş halleri arasında miras yanında, mehaza uygun (OR 788/1) olarak miras paylaşımına da ayrıca yer verilmesine karşın (TTK 493/4, 494/2), limited şirketlerde miras paylaşımına yer verilmemiştir. Bu tercihin bilinçli olmadığı fakat tartışmalara kapı açacağı yönünde, bkz. **Kendigelen**, İlk Tespitler, s. 505; Anonim şirket hükümlerinin geniş yorumlanarak, miras yanında miras paylaşımı halinde de TTK. 596 hükmünün uygulanması gerektiği yönünde, bkz. **Dural, Halil Ali**; “Limited Şirket Esas Sermaye Payının Miras, Eşler Arası Mal Rejimi ve İcra Yoluyla Edinilmesine İlişkin TTK m. 596 Düzenlemesi Üzerine Düşünceler ve Eleştiriler”, Kadir Has Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Prof. Dr. Mustafa Dural Anısına Özel Sayı:III, C. 6, Sa. 1, Haziran 2018, s. 112 dn. 1; Miras yoluyla geçişteki külli halefiyet ilkesinin, kanuni miras, muayyen mal vasiyeti, kanuni intifa gibi tüm intikal hallerini kapsayacağı yönünde, bkz. **Pulaşlı**, Şerh C.II, s. 2230; **Çamoğlu**, Limited Ortaklıklar, Nr. 81.

³⁶² Eşler arası mal rejimine ilişkin hükümlerle, edinilmiş mallara katılma, may ayrılığı, paylaşmalı mal ayrılığı ve mal ortaklığı kastedilmiştir. **Pulaşlı**, Şerh C.II, s. 2230; MK. 166/3 gereğince, anlaşmalı boşanmanın mali sonuçları arasında bir limited şirket payı geçişinin söz konusu olduğu hallerde, kanuni bir geçiş değil, sözleşmeye dayalı iradi bir geçiş söz konusudur. **Dural**, TTK m. 596, s.112 dn. 2.

³⁶³ Payın cebri icra yoluyla geçişinin, hukuki işlemle geçiş niteliği taşıdığı hakkında, bkz. **Demirkapı, Ertan**; Limited Ortaklıkta Payın Devri, s. 193; **Çamoğlu**, Limited Ortaklıklar, Nr. 64.

sınırlı olmadığı, ilgili hükümlerin menfaat durumu bunlara benzeyen hallerde de uygulanabileceği ileri sürülmektedir³⁶⁴.

Payın kanun gereği geçtiği hallerde, esas sermaye payına bağlı tüm hak ve borçlar *ipso iure* ilgili kişiye geçer, genel kurul onayı aranmaz³⁶⁵. Buna karşın ortağın şahsına bağlı olan (önalım, alım, geri alım, önerilmeye mutahap olma, veto hakkı ve üstün oy hakkı (TTK 577/1-e) gibi) haklar payı iktisap eden kişiye geçmez ve sona erer³⁶⁶.

Miras, eşler arasındaki mal rejimine ilişkin hükümler ve cebri icra yoluyla satış hallerinde pay kendiliğinden iktisap edene geçmekle birlikte, şirkete, bu payın geçtiği kişiyi onaylamayı, üç ay³⁶⁷ içinde reddetme hakkı tanınmıştır (TTK 596/2)^{368 369}. Bu hükme göre, şirket, payları kendi ya da ortağı veya gösterilen üçüncü bir kişi hesabına gerçek değeri üzerinden devralmayı önermek zorundadır.

Şirketin onaylamayı red kararı, geçmişe etkilidir (ex tunc). Diğer bir ifadeyle, payın devrin gerçekleştiği günden itibaren geçerli olmak üzere, geriye yürür (TTK

³⁶⁴ **Siffert/Fischer/Petrin**, GmbH, Art 788, Nr. 6; **Şener**, Limited Ortaklıklar, s. 337; TTK 596'daki sayımın kural olarak sınırlayıcı nitelikte olduğu fakat halin icabı ve menfaat durumu benzer hallerde de bu hükmün uygulanacağı yönünde, bkz. **Çebi**, Limited Şirketler, s. 238.

³⁶⁵ Şirket sözleşmesine, kanun gereği geçiş hallerinde genel kurul onayı aranacağına ilişkin bir hüküm konulamaz, bkz. **Pulaşlı**, Şerh C.II, s. 2231.

³⁶⁶ **Siffert/Fischer/Petrin**, GmbH, Art 788, Nr. 4; **Çamoğlu**, Limited Ortaklıklar, Nr. 81; **Şener**, Limited Ortaklıklar, s. 338.

³⁶⁷ OR 788/4'e göre bu süre altı aydır. Ayrıca bu süre talebin şirket tarafından alındığı tarihte başlar, bkz. **Siffert/Fischer/Petrin**, GmbH, Art 788, Nr. 12.

³⁶⁸ Kanunda onaylamayı reddetme hakkını hangi organın kullanacağı açıklanmamıştır. Doktrinde, genel kurul tarafından kullanılacağı görüşü hakimdir. **Çamoğlu**, Limited Ortaklıklar, Nr. 83; **Dural**, TTK m. 596, s. 120; **Şener**, Limited Ortaklıklar, s. 342, 343; OR 788/3'te bu organın genel kurul olduğu açıkça belirtilmiştir.

³⁶⁹ Böylece payı iktisap edenler ile ortaklık arasında menfaat dengesi kurulmuştur. Şirketin onaylamayı reddetme hakkının şirket sözleşmesine konulacak bir hükümle kaldırılabilmesi yönünde, bkz. **Dural**, TTK m. 596, s. 120; Aksi yönde, bkz. **Şener**, Limited Ortaklıklar, s. 341.

596/3). Fakat red kararı verilinceye kadar geçen sürede alınan genel kurul kararları, geçerli olmaya devam eder³⁷⁰.

Kamu borçlarından sorumluluk açısından ortak sıfatının hangi şekilde kazanıldığı önemli değildir. Her ne şekilde olursa olsun limited şirket ortağı sıfatını haiz kişi kamu borçlarından sorumlu tutulmuştur. Payın kanuni geçişi hallerinde bu sorumluluk, kanuni geçiş nedeninin ortaya çıkması ile başlar. Kanuni geçiş hallerinin konumuz açısından önem arz eden yönü, genel kurulun üç ay içinde bu devre onay vermemesi halinde, üç aylık süre zarfında ortaya çıkan kamu borçlarından, devralan kişinin sorumlu tutulup tutulamayacağıdır. Genel kurulun onay vermeyi reddetmesi halinde, bu karar geçmişe etkili (ex tunc) olarak hüküm ve sonuçlarını doğuracaktır. Diğer bir ifadeyle payın intikal ettiği kişi, ortak sıfatını hiç kazanmamış sayılacaktır. Bunun sonucunda, paya bağlı haklar ve borçlar kendisine hiç geçmemiş sayılacaktır³⁷¹. Bu nedenle, payın kanun gereği geçtiği fakat genel kurulun onay vermediği kişinin, kamu borçlarından sorumlu tutulamayacağı fikrindeyiz.

2. Pay Devri Sözleşmesi

Limited şirket ortaklarının pay devri halinde kamu alacaklarından sorumluluğu bakımından payın bir sözleşmeye dayalı olarak devri oldukça önem taşımaktadır. Nitekim kanun koyucu, kamu borçlarından sorumluluk açısından pay devrine birtakım sonuçlar bağlamıştır. Ayrıca şunu belirtmekte fayda görüyoruz, taraflar pay devri sözleşmelerine kamu borçları ile ilgili hükümler koyabilirler. Fakat bu sözleşme hükümleri ancak taraflar arasında hüküm ve sonuç doğuracak, idareyi ise bağlamayacaktır (VUK 8/3).

³⁷⁰ Kanunda, bir yandan kanuni geçiş hallerinde sermaye payına bağlı hak ve borçların *ipso iure* geçeceği diğer yandan da genel kurulun red kararının geçmişe etkili sonuç doğuracağına hükme bağlanmış olması, tartışmalara neden olmuştur. Tartışmaların odağında; payın geçişinin askıda olup olmadığı, bu bağlamda ortaklık sıfatının kesinleşip kesinleşmediği yer almaktadır. Ayrıntılı inceleme için, bkz. **Dural**, TTK m. 596, s. 114 vd.; **Pulaşlı**, Şerh C.II, s. 2233.

³⁷¹ **Dural**, TTK m. 596, s. 121, 122 .

a. Pay Devir Borcu Doğuran İşlemler ve Pay Devir Sözleşmesi

aa. Şekli

Limited şirkette pay devrini düzenleyen TTK 595/1 hükmüne göre, “*Esas sermaye payının devri ve devir borcunu doğuran işlemler yazılı şekilde yapılır ve tarafların imzaları noterce onanır*³⁷².” Limited şirket pay devri, taahhüt işlemi niteliğindeki satım, bağışlama gibi bir borçlandırııcı işleminden³⁷³ ve tasarruf işlemi niteliğindeki pay devir sözleşmesinden oluşur³⁷⁴. Uygulamada çoğunlukla bu iki işlem aynı anda yapılmaktadır³⁷⁵. Fakat bu işlemlerin ayrı ayrı yapıldığı hallerde, taahhüt işlemi niteliğindeki işlemler de şekil şartına uyularak yapılmalıdır. Bununla birlikte, taahhüt işlemi şekle aykırı olarak yapılmış olsa bile tasarruf işlemi geçerli bir şekilde yapıldıysa ilk işlem sağlık kazanır³⁷⁶.

Yazılı şekil ve tarafların imzalarının noterce onaylanması bir ispat şartı değil, geçerlilik şartıdır³⁷⁷. Diğer bir ifadeyle, taahhüt işlemi veya tasarruf işlemi niteliğindeki pay devir sözleşmesi, şekil şartına uyulmadan yapılırsa, hüküm doğurmaz (BK 12/2). Genel kurulun onay vermesi de işlemdeki sakatlığı gidermez³⁷⁸.

³⁷² eTK’da da aynı yönde şekil şartı öngörülmüştü, eTK 520/5 “*Payın devri veya devir vaadi hakkındaki mukavele yazılı şekilde yapılmış ve imzası noterce tasdik ettirilmiş olmadıkça ilgililer arasında dahi hüküm ifade etmez.*”

³⁷³ Devir borcu doğuran işlem bir sözleşme veya tek taraflı bir işlem olabilir, bkz. TTK 595 gerekçesi.

³⁷⁴ eTK döneminde, pay devir sözleşmesinin hukuki niteliğinin tasarruf işlemi olmadığı, borçlandırııcı işlem olduğu görüşü için, bkz. **Öz, Turgut**; Limited Ortaklıkta Pay Kavramı ve Payın Devri, İÜHFİM, C.52, Sa.1-4, 1987, s. 363 vd.

³⁷⁵ **Siffert/Fischer/Petrin**, GmbH, Art. 785, Nr. 2.

³⁷⁶ **Demirkapı**, Limited Ortaklıkta Payın Devri, s. 123; **Şener**, Limited Ortaklıklar, s. 281; **Pulaşlı**, Şerh C.II, s. 2216, **Siffert/Fischer/Petrin**, GmbH, Art. 785, Nr. 5.

³⁷⁷ Pulaşlı, tarafların imzalarının noterce onaylanmış olmasının geçerlilik şartı olmadığı, bu durumda pay devir sözleşmesi yazılı şekilde yapılmakla beraber tarafların imzalarının noterce onanmamış olsa bile genel kurulda buna itiraz edilmeksizin devre onay verilmişse artık devrinin geçerli olması gerektiği görüşündedir. **Pulaşlı**, Şerh C.II, s. 2219.

³⁷⁸ **Arsılanlı/Domaniç**, TTK. Şerhi-III, s. 267; **Demirkapı**, Limited Ortaklıkta Payın Devri, s. 217.

Şirket sözleşmesi ile pay devri için genel kurul onayı şartının kaldırıldığı hallerde (TTK 595/2), pay devir sözleşmesi ile pay devralana geçer³⁷⁹. Bu hallerde ortaklık sıfatı, noterce onaylanmış pay devir sözleşmesinin kurulmasıyla kazanılır. Payı devralan ortak, bu tarihten sonra doğacak kamu borçları bakımından, tek başına sermaye payı oranında sorumlu olacaktır. Bu tarihten önce doğmuş kamu borçlarından ise payı devredenle birlikte sermaye payı oranında müteselsilen sorumlu olacaktır³⁸⁰ (6183 sayılı Kanun md. 35).

ab. İçerik

Gerek taahhüt işleminde gerekse pay devri sözleşmesinde, objektif esaslı noktaların bulunması gerekir. Bunlar sözleşmenin asgari içeriğini oluşturur³⁸¹. Bu kapsamda, pay devir sözleşmesinde bulunması gereken unsurlar; payları devredilecek şirketin ticaret unvanı, devre konu payların itibari değeri ve payların devri konusunda tarafların açık iradesidir³⁸².

Kanun, pay devri sözleşmesinde bu esaslı noktalar dışında bazı hususların da bulunmasını açıkça emretmiştir. Buna göre pay devir sözleşmesinde; şirket sözleşmesinde varsa ek ödeme ve yan edim yükümlülükleri, rekabet yasağı ağırlaştırılmış veya tüm ortakları kapsayacak şekilde genişletilmişse bu husus, önerilmeye muhatap olma, önalım, geri alım, alım hakları ile eğer varsa sözleşme cezasına ilişkin koşulların yer alması gerekmektedir (TTK 595/1 son cümle). Önemli yükümlülükler konusunda devralanı bilinçlendirmek için getirilen bu hükümdeki hususlar sınırlı sayı (*numerus clausus*) ilkesine tabiidir³⁸³. Her ne kadar maddenin

³⁷⁹ Nitekim idarenin uygulaması da bu yöndedir. Bkz. Tahsilat Genel Tebliği, Birinci Kısım, İkinci Bölüm, “VIII. Limited Şirketlerin Amme Borçları” başlıklı bölüm, (3) numaralı bölüm “Buna göre, ortaklık payının devri; tescil ve ilan edilmese de noter tasdikli devir sözleşmesi,... ile hüküm ifade etmektedir.”

³⁸⁰ Devrin kamu alacaklısı bakımından hüküm ifade edebilmesi için tescil ve ilanın gerektiği yönünde, bkz. **Can**, Ortakların ve Yöneticilerin Sorumluluğu, s. 72.

³⁸¹ **Eren**, Borçlar Genel Hukuku, s. 266.

³⁸² **Siffert/Fischer/Petrin**, GmbH, Art 785, Nr. 6; **Çebi**, Limited Şirketler, s. 231; Ayrıca, payını devreden ortağın birden fazla payı bulunması halinde (TTK. 583/3), devre konu payların hangisi olduğu da sözleşmede yer almalıdır. **Şener**, Limited Ortaklıklar, s. 285, 301.

³⁸³ TTK 595 gerekçesi.

gerekçesinde, bu kayıtların sözleşmede yer almamasının, pay devir sözleşmesinin geçersizliğine yol açmayacağı, sadece devredenın bazı hallerde sorumluluğuna yol açacağı ifade edilmiş olsa da doktrinde bu kayıtların yer almamasının geçersizliğe yol açacağı savunulmaktadır³⁸⁴.

Pay devri halinde, ortakların kamu borçlarından sorumluluğu konusunun ne taahhüt işlemi açısından ne de pay devri sözleşmesi açısından objektif esaslı nokta olmadığı açıktır. Fakat irade özerkliği gereği, tarafların kararlaştırması ya da taraflardan birisinin sözleşme yapma iradesinin zorunlu koşulu olduğunu bildirmesi ile sübjektif esaslı nokta haline getirilmesi mümkündür³⁸⁵. Böylece sübjektif esaslı nokta haline gelen kamu borçlarından sorumluluğun, sözleşmede yer almaması halinde sözleşme kurulmuş olmaz (BK 2/1). Ayrıca bu hususun sübjektif yönden esaslı nokta haline getirilmesi halinde, kanunda gösterilen şekle uyulması gerekir³⁸⁶. Aksi halde sözleşme geçersiz olur.

Bunun yanında taraflar, kamu borçlarından sorumluluk konusunda, pay devir borcu doğuran işlemde veya pay devri sözleşmesinden ayrı bir sözleşme ile bu hususu kararlaştırabilirler. Bu sözleşme herhangi bir şekle tabi değildir. Fakat ispat açısından, yazılı olması uygun olacaktır. Şunu hatırlatmakta yarar görüyoruz, bu sözleşme ancak taraflar arasında hüküm ve sonuç doğurur. Alacaklı idareye karşı ileri sürülemez. Diğer bir ifadeyle, sorumluluk koşulları oluştuğunda, alacaklı idare, devir sözleşmesindeki hükümlerle bağılı değildir (VUK 8/3). Bu sözleşmelerde yer alan hükümler, borcu ödeyen devreden veya devralan ortağın, diğerine rücu hakkı bakımından önem arz eder.

³⁸⁴ Şener, Limited Ortaklıklar, s. 303; Yıldız, Limited Şirketler Hukuku, s. 139; Demirkapı, Limited Ortaklıkta Payın Devri, s. 217; Siffert/Fischer/Petrin, GmbH, Art 785, Nr. 7.

³⁸⁵ Eren, Borçlar Genel Hukuku, s. 268.

³⁸⁶ Eren, Borçlar Genel Hukuku, s. 305.

ac. Pay Devrinin Şirkete Bildirimi

Pay devrinin genel kurula sunulması ve onayının alınması için şirkete bildirilmesi gerekir. Pay devri için genel kurul onayının aranmadığı hallerde de pay defterine kayıt için bu devrin bildirilmesi gerekir³⁸⁷. Kanunda açıkça yer verilmese de³⁸⁸ pay devrinin bildirilmesi gereği, TTK 595/7 hükmünden anlaşılmaktadır³⁸⁹. Nitekim bu hüküm gereği, genel kurula tanınan üç aylık süre başvurudan itibaren başlamaktadır. Bildirim, devreden ve devralan ortakların birlikte veya ayrı ayrı yapması mümkündür³⁹⁰.

ad. Genel Kurul Onayı

Kural olarak limited şirkette pay devri için genel kurulun onayı şarttır (TTK 595/3). Böylece limited şirket pay devri için kanuni bağlam kuralı öngörülmüştür. Bu husus genel kurulun devredilemez yetkileri arasındadır (TTK 616/1-g). Pay devrinin genel kurulda onayı için özel bir karar yetersayısı aranmamıştır³⁹¹. Bu onay için olağan karar yeter sayısı yeterlidir³⁹² (TTK 620). Buna göre, toplantıda temsil edilen oyların salt çoğunluğu ile karar alınması yeterlidir³⁹³. Onay toplantısında devreden ortak da oy kullanabilir³⁹⁴. Bunun yanında, pay devrinin onayı için şirkete başvurulmasından

³⁸⁷ Şener, Limited Ortaklıklar, s. 305.

³⁸⁸ eTK 520/1’de pay devrinin şirkete bildirilmesi gerektiği açıkça belirtilmişti. “Bir payın devri, şirket hakkında ancak bildirilmek ve pay defterine kaydedilmek şartıyla hüküm ifade eder.”

³⁸⁹ Çamoğlu, Limited Ortaklıklar, Nr. 53.

³⁹⁰ Çamoğlu, Limited Ortaklıklar, Nr. 53; Şener, Limited Ortaklıklar, s. 305; Yıldız, Limited Şirketler Hukuku, s. 140; Siffert/Fischer/Petrin, GmbH, Art 786, Nr. 5; Karş., Bildirimin mutlaka devreden ortak tarafından yapılması gerektiği yönünde, bkz. Öz, Limited Ortaklıkta Pay Kavramı, s. 371,372.

³⁹¹ Şener, ortaklık yapısını ve ortakların profilini doğrudan etkileyen pay devri için özel bir nisap düzenlenmemiş olmasının isabetli bir tercih olmadığı ve olumsuz sonuçlar doğuracağı görüşündedir, bkz. Şener, Limited Ortaklıklar, s. 309.

³⁹² Şirket sözleşmesi ile bu nisap artırılabilir, bkz. Çamoğlu, Limited Ortaklıklar, Nr. 54.

³⁹³ Oysa eTK 520/2 de nitelikli çoğunluk aranmıştı. “... ortaklardan en az dörtte üçünün devre muvafakat etmesi ve bunların esas sermayenin en az dörtte üçüne sahip olması şarttır.”

³⁹⁴ Siffert/Fischer/Petrin, GmbH, Art 786, Nr. 6; Şener, Limited Ortaklıklar, s. 309

itibaren üç ay³⁹⁵ içinde genel kurul tarafından reddedilmezse onay verilmiş sayılır³⁹⁶ (TTK 595/7).

Pay devri için genel kurulun onayını arayan hüküm emredici değildir³⁹⁷. TTK 595/2’de açıkça şirket sözleşmesinde aksinin öngörülebileceği ve böylece onay şartının kaldırılabilirliği düzenlenmiştir. Bunun dışında, ortakların tümü pay devir sözleşmesine katılmışlarsa bu olgu, tüm ortakların onayı anlamına gelir ve artık ayrıca bir genel kurul onayına gerek yoktur³⁹⁸.

Şirket sözleşmesi ile hangi hallerde pay devrine onay verilmeyeceği düzenlenebilir. Genel kurul sebep göstermeksizin pay devrini reddedebilir (TTK 595/3). Genel kurulun onay vermeyi reddetmesi halinde, pay devri sözleşmesi hüküm doğurmayacaktır. Bu halde kamu borçlardan sorumluluk bakımından bir değişiklik olmayacak, payını devretmek isteyen ortak sorumlu olmaya devam edecektir.

TTK 595/2 son cümle uyarınca, devir, genel kurulun onay ile geçerli olur³⁹⁹. Genel kurulun onayı ile pay devir sözleşmesi hükümlerini doğurur ve pay devralana geçer⁴⁰⁰. Böylece, devralan kişi ortak sıfatını kazanır⁴⁰¹. İşte bu onay veya onay verilmiş sayılan tarihten itibaren, devralan ortağın kamu borçları açısından sorumluluğu söz konusu olacaktır⁴⁰². Esasında devralan ortağın sorumluluğu, devir tarihinden sonra doğan borçlarla sınırlı değildir. Bu tarihten önceki borçlardan da devredenle birlikte sorumlu tutulur.

³⁹⁵ OR 787/2’de bu süre altı aydır, bkz. **Siffert/Fischer/Petrin**, GmbH, Art 787, Nr. 3 vd..

³⁹⁶ Üç aylık sürenin değiştirilemeyeceği yönünde, bkz. **Şener**, Limited Ortaklıklar, s. 309.

³⁹⁷ **Siffert/Fischer/Petrin**, GmbH, Art 786, Nr. 3; eTK 520/2’de genel kurul onayını arayan hüküm emredici nitelikteydi.

³⁹⁸ **Çamoğlu**, Limited Ortaklıklar, Nr. 52; **Şener**, Limited Ortaklıklar, s. 307.

³⁹⁹ Şirket sözleşmesi ile genel kurul onayının kaldırıldığı hallerde, pay devir sözleşmesi imzalandığı anda pay devralana geçer, bkz. **Siffert/Fischer/Petrin**, GmbH, Art 787, Nr. 6.

⁴⁰⁰ **Çamoğlu**’na göre, yazılı olarak yapıp tarafların imzalarının noterce onaylanması ile pay devir sözleşmesi yürürlüğe girer ve pay devralana geçer. Payın mülkiyetini geçiren, tasarruf işlemi niteliğindeki pay devir sözleşmesidir. Genel kurul onayı ile devir şirkete karşı geçerlilik kazanır. Onay, devir işleminin şirket tarafından tanınması anlamına gelir. **Çamoğlu**, Limited Ortaklıklar, Nr. 51, 54.

⁴⁰¹ İdarenin uygulaması da bu yöndedir. Bkz. Tahsilat Genel Tebliği, Birinci Kısım, İkinci Bölüm, “VIII. Limited Şirketlerin Amme Borçları” başlıklı bölüm (3) numaralı bölüm.

⁴⁰² Aksi yönde, bkz. **Can**, Ortakların ve Yöneticilerin Sorumluluğu, s. 72.

ae. Pay Defterine Kayıt

TTK 594 uyarınca, “*Şirket esas sermaye paylarını içeren bir pay defteri tutar.*” Bu defterde ortakların kimliği yer alacağı gibi esas sermaye pay devir ve geçişleri de yazılır. Pay defterine kayıt kurucu değil, açıklayıcı etkiye sahiptir⁴⁰³. Bu nedenle pay defterine kaydın ortaklık sıfatının kazanılmasında rolü yoktur. Bununla birlikte, kamu alacaklısı olan idare, ortakların kimliği ve sermaye paylarının tespiti açısından pay defterlerinden yararlanmaktadır⁴⁰⁴.

af. Tescil ve İlan

eTK’da payın geçişi hallerinde, tescile yönelik bir hüküm bulunmamakla birlikte md. 519/2’de⁴⁰⁵ her takvim yılı başında ortaklar listesinin ticaret sicil müdürlüğüne verilmesi düzenlenmişti. 6102 sayılı TTK’da hukuki güvenlik ve açıklığı sağlamak amacıyla⁴⁰⁶, sermaye payı geçişlerinin tescil edileceği hükme bağlanmıştır (TTK 598/1). TTK 35/3 uyarınca, tescil edilen her husus aksine düzenleme yoksa ilan edileceği için, pay geçişleri de Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi’nde ilan edilir.

Tescil başvurusu müdürler tarafından yapılır. Fakat bu başvurunun müdürler tarafından 30 gün içinde yapılmaması halinde, ayrılan ortak da adının bu paylarla ilgili silinmesi için ticaret sicil müdürlüğüne başvurabilecektir⁴⁰⁷ (TTK 598/2). Söz konusu

⁴⁰³ eTK 520’de “*Bir payın devri, şirket hakkında ancak şirkete bildirilmek ve pay defterine kaydedilmek şartıyla hüküm ifade eder*” hükmü yer almaktaydı. Bu hükümden hareketle, pay defterine kaydın kurucu olduğu ileri sürülmekteydi. **Arsılanlı/Domaniç**, TTK. Şerhi-III, s. 229.

⁴⁰⁴ Tahsilat Genel Tebliği, Birinci Kısım, İkinci Bölüm, “VIII. Limited Şirketlerin Amme Borçları” başlıklı bölüm, (3) numaralı bölüm, “*Bu hükümlerin birlikte incelenmesinden de görüleceği gibi, limited şirket ortaklarının kimliği ve şirketteki sermaye hisselerine ilişkin bilgiler; şirketin Türkiye Ticaret Sicil Gazetesinde ilan edilen ana sözleşmesinde, bu sözleşmede yapılan değişikliklerde, pay devrinin tescil ve ilan edilmemiş olduğu hallerde ise pay defterinde yer almaktadır.*”

⁴⁰⁵ eTK 519/2 “*Her takvim yılı başında ticaret sicil memuruna, ortakların ad ve soyadlarını, her ortağın koymayı taahhüt ettiği sermaye miktarını ve buna mahsuben ödediği kısmı gösterir ve müdürler tarafından imzalanmış bir liste verilir. Son listenin tevdi tarihinden itibaren herhangi bir değişiklik olmamışsa liste verilmez. Yalnız, bir değişiklik olmadığı dilekçe ile bildirilir.*”

⁴⁰⁶ Böylece ortaklıkla hukuki ilişkiye girecek olanlar, ortaklığın yapısı ve ortaklar hakkında bilgi sahibi olacaklardır. **Şener**, Limited Ortaklıklar, s. 325.

⁴⁰⁷ eTK’da devreden ortağın ticaret siciline başvurarak adını sildirebilmesine ilişkin açık bir hüküm bulunmamaktaydı. Bu durum kamu borçları açısından devreden ortağın mağduriyetine sebep olmaktaydı. **Çamoğlu**, Limited Ortaklıklar, Nr. 87.

otuz günlük sürenin başlangıç anı hakkında açıklık bulunmamaktadır. Bununla birlikte genel kurul onayının aranmadığı hallerde pay devir sözleşmesinin şirkete bildirilmesi ile, genel kurul onayı aranan hallerde ise bu onay tarihinden itibaren başlaması gerektiği kanaatindeyiz. Ayrılan ortağın başvurusu üzerine sicil müdürü şirkete değişikliğin bildirilmesi için süre verir. Diğer bir ifadeyle, ayrılan ortağın talebi üzerine sicil müdürü kendiliğinden tescil yapamaz. Şirketin bildirimde bulunmaması halinde, TTK 33 gereği mahkeme kararıyla tescile karar verilir⁴⁰⁸.

Pay devrinin tescili kurucu değil, açıklayıcı etkiye sahiptir. Diğer bir ifadeyle, iç ilişkide ortaklık sıfatının kazanılmasında tescilin bir etkisi yoktur. Buna karşılık sicil kaydına güvenerek işlem yapan iyi niyetli üçüncü kişinin bu güveni korunur (TTK 598/3). Tescili gerekip de tescil edilmemiş veya tescil edilip de ilan edilmemiş hususlar ancak bunu bildikleri veya bilmeleri gerektiği ispat edilirse üçüncü kişilere karşı ileri sürülebilir⁴⁰⁹ (TTK 36/4). Fakat bu hüküm, üçüncü kişilerin ticaret sicili kayıtlarına güvenerek şirketle ilişkiye girdiği hallerde uygulanır. Böyle bir ilişki ise ancak hukuki işlemler yoluyla kurulur. Bunun dışında kalan haksız fiil, sebepsiz zenginleşme veya kanundan doğan borçlar bakımından ise uygulanmaz. Dolayısıyla vergi veya kamu alacakları yönünden⁴¹⁰ alacaklı idarelerin TTK 36/4 hükmüne dayanması mümkün değildir⁴¹¹.

B. Ortak Sıfatının Kaybedilmesi

Payın kanuni geçiş halleri ile pay sözleşmesine dayanan devir halleri, esasen devreden ortak açısından, ortaklık sıfatının kaybı anlamına gelmektedir. Bu nedenle, bu kısımda diğer sebepleri ele alacağız.

⁴⁰⁸ Şener, Limited Ortaklıklar, s. 327; Pulaşlı, Şerh C.II, s. 2224.

⁴⁰⁹ Tescilin olumsuz etkisi.

⁴¹⁰ “Kamu idarelerince yapılan takipler açısından, idarenin tescil ve ilan edilmediği için ortaklıktan ayrılmanın kendisine karşı ileri sürülemeyeceğini iddia etmesi mümkün değildir.” Danıştay VDDK, 13.10.2021 Tarih ve E. 2020/114, K. 2021/1283 (www.danistay.gov.tr).

⁴¹¹ Karayalçın, Meseleler ve Görüşler, s. 40; Çamoğlu (Poroy/Tekinalp), Ortaklıklar I, Nr. 551; Kırca (Şehirali Çelik/Manavgat), Anonim Şirketler Hukuku C.I, s. 473; Karş., Can, Ortakların ve Yöneticilerin Sorumluluğu, s. 72.

1. Çıkma

Çıkma, ortağın kendi iradesiyle şirketten ayrılmasıdır⁴¹². Ortağın çıkma hakkı iki durumda söz konusu olur. Birincisi, şirket sözleşmesine konulacak bir hükümle çıkma hakkının tanınmasıdır. Diğerisi ise haklı nedenlerin varlığı halinde mahkeme kararıyla çıkmadır.

Şirket sözleşmesine, ortağa çıkma hakkı tanıyan bir hüküm konulabilir. Sözleşmede bu hakkın kullanılması belirli şartlara bağlanacağı gibi, koşulsuz çıkma hakkı da tanınabilir⁴¹³(TTK 638/1). Çıkma hakkı, bozucu yenilik doğuran bir haktır. Ortak, şirkete yönelteceği tek taraflı irade beyanıyla bu hakkı kullanır⁴¹⁴. Çıkma iradesi şirkete ulaşmakla hüküm ve sonuçlarını doğurur ve ortaklık sıfatı kaybedilir. Şirketin kabul etmesine gerek yoktur.

Limited şirkette ortağa çıkma hakkı tanınan ikinci hal, haklı sebeplerin varlığı halinde söz konusu olur. Her ortak haklı sebeplerin varlığı halinde, şirketten çıkma için dava açabilir (TTK 638/2)⁴¹⁵. Görüldüğü gibi haklı sebeplerin⁴¹⁶ varlığında, ortak bu hakkını ancak dava yoluyla kullanabilecektir. Çıkma, bu dava sonunda verilen kararın kesinleşmesiyle hüküm ve sonuçlarını doğurur. Diğer bir ifadeyle mahkeme kararının kesinleşmesiyle ortak, bu sıfatını kaybeder.

Bunun yanında diğer ortaklara çıkmaya katılma hakkı tanınmıştır. TTK 639 hükmüne göre, ortaklardan biri şirket sözleşmesindeki hükme dayanarak çıkma talep

⁴¹² Çıkma hakkının tanınması, limited ortaklığı şahıs şirketine yaklaştırmıştır, bkz. **Şener**, Limited Ortaklıklar, s. 871.

⁴¹³ Doktrinde, tüm ortaklara değil de bazı ortaklara çıkma hakkının tanınıp tanınamayacağı hususu tartışmalıdır. Bunun mümkün olduğu yönünde, bkz. **Çamoğlu**, Limited Ortaklıklar, Nr. 92; **Şener**, Limited Ortaklıklar, s. 874; **Yıldız**, Limited Şirketler Hukuku, s. 155; Aksi yönde, bkz. **Pulaşlı**, Şerh C.II, s. 2245.

⁴¹⁴ Şirket iki ortaktan oluşuyorsa, çıkma hakkı diğer ortağa yöneltilebilmelidir, bkz. **Şener**, Limited Ortaklıklar, s. 877.

⁴¹⁵ Ortağın haklı nedenle çıkma hakkı mutlak bir ortaksal hak olup şirket sözleşmesiyle kaldırılamaz, bkz. **Şener**, Limited Ortaklıklar, s. 879; Bu ifadenin somut olay adaletinin sağlanması bakımından hakimlere geniş yetkiler tanıdığı yönünde, bkz. **Yasaman, Hamdi**; “Türk Ticaret Kanunu Tasarısı’nda Hâkimin Genişleyen Rolü”, Prof. Dr. Reha Poroy’un Anısına, Batıder, C. XXV, Sa. 4, 2009, s. 94.

⁴¹⁶ Haklı sebebin kusura dayanması gerekmez fakat çıkma isteyen ortak kusuru ile haklı sebeplerin ortaya çıkmasına neden olmamalıdır, bkz. **Çamoğlu**, Limited Ortaklıklar, Nr. 104; **Şener**, Limited Ortaklıklar, s. 886; **Pulaşlı**, Şerh C.II, s. 2247.

ettiği veya haklı sebeplerle çıkma davası açtığı takdirde, bu durum gecikmeksizin diğer ortaklara bildirilir. Diğer ortaklardan her biri, bu bildirimden itibaren bir ay içinde, şirket sözleşmesinde öngörülen haklı sebep kendisi açısından da geçerliyse çıkmaya katılabilir veya açacağı dava ile haklı sebeple çıkma davasına katılabilir. Görüldüğü gibi çıkmaya katılma ya sözleşmesel çıkma ya da çıkma davasına katılma şeklinde kendini gösterir. Dolayısıyla hüküm ve sonuçlarını doğurduğu an hemen yukarıda incelediğimiz gibidir. Diğer bir ifadeyle, sözleşmeye dayanan bir çıkmaya katılma söz konusuysa irade beyanının şirkete ulaşma anında, diğer halde ise mahkeme kararının kesinleşmesiyle hüküm ifade eder.

2. Çıkarılma

Çıkarılma, ortağın iradesi dışında ortaklık sıfatına son verilmesidir. Çıkarılma da çıkmada olduğu gibi ya şirket sözleşmesinde bulunan bir hükme veya mahkeme kararına dayanır.

TTK 640 hükmüne göre, şirket sözleşmesinde bir ortağın şirketten çıkarılması için sebepler öngörülebilir. Bu sebeplerin haklı sebep olması zorunlu değildir. Diğer bir ifadeyle şirket sözleşmesinde yer alan sebeplerin haklılığı tartışılmaz⁴¹⁷. Bu nedenlerin gerçekleşmesi halinde, genel kurul kararıyla ortak şirketten çıkarılabilir. Genel kurul kararı için nitelikli nisap aranmıştır (TTK 621/1-h). Genel kurul kararı, bozucu yenilik doğuran bir hakkın kullanılması niteliğindedir. Bir başka anlatımla genel kurul kararının kendisine ulaşmasıyla ortak, bu sıfatını kaybeder. Bununla birlikte çıkarma kararına karşı ortak, kendisine noter aracılığıyla bildirimde bulunulmasından itibaren üç ay içinde dava açabilir (TTK 640/2). Bu dava sonunda verilen karar, açıklayıcı niteliktedir⁴¹⁸. Eğer dava reddedilirse, çıkarma kararı kesinleşir. Dava kabul edilir ve genel kurul kararı iptal edilirse, ortak bu sıfatı hiç kaybetmemiş sayılır.

⁴¹⁷ Çamoğlu, Limited Ortaklıklar, Nr. 128; Pulaşlı, Şerh C.II, s. 2250; Şener, Limited Ortaklıklar, s. 900.

⁴¹⁸ Çamoğlu, Limited Ortaklıklar, Nr. 75.

Ortak sıfatının herhangi bir sebeple kaybedilmesi halinde, bu tarihten sonra doğacak olan kamu borçlarından, artık devreden ortağın bir sorumluluğu söz konusu olmayacaktır. Elbette bu söylenen, devre konu paylar açısından doğrudur. Nitekim, devreden ortak payların tamamını devretmemiş olabilir. Kalan kısım açısından sorumluluğunun devam edeceği doğaldır. Ayrıca sona eren sorumluluk, ortaklık sıfatının kaybedildiği tarihten sonra doğacak olan kamu borçları açısından dır. Bu tarihten önce doğan borçlar açısından ise sorumluluğu devam eder.



İKİNCİ BÖLÜM

KANUNİ TEMSİLCİLER VE LİMİTED ŞİRKET ORTAKLARININ KAMU BORÇLARINDAN SORUMLULUĞU (DIŞ İLİŞKİ)

Kamu alacakları, devletin yüküm ve borç ilişkisi sonucu idari işlemlerle sağladığı kamu gelirleridir⁴¹⁹. Bu alacakların en temel özellikleri, kamu hukukundan doğmaları ve kamu gücüne dayanılarak tahsil edilmeleridir. Özel hukuk alacaklarının cebren icra yoluyla elde edilmesinde de kamu gücü kullanılmasına karşın, kamu alacaklarında ilişkinin başından itibaren kamu gücü taraf olarak bulunur⁴²⁰. Kamu alacaklarını özel hukuk alacaklarından ayıran bu nitelik farkı⁴²¹, onların ayrı usullerle tahsil ve takibini zorunlu kılmıştır⁴²². Vergi icra hukuku olarak da adlandırılan bu alan Türk hukukunda 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ile düzenlenmiştir⁴²³. Ayrıca her vergi yasasında tahsile ilişkin birtakım hükümler bulunduğu gibi vergiye ilişkin olmayan kimi yasalarda da aynı konuda hükümlere rastlanır⁴²⁴. Kanuni temsilcilerin ve limited şirket ortaklarının sorumluluğu hakkında

⁴¹⁹ **Kumrulu, Ahmet**; “Vergi İcra Hukukuna Kavramsal Bir Yaklaşım”, Prof. Dr. Akif Erginay’a 65’inci Yaş Armağanı, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Ankara, 1981, s. 655; **Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker**, Vergi Hukuku, s. 164.

⁴²⁰ **Kumrulu**, Kavramsal Bir Yaklaşım, s. 65.

⁴²¹ “*Bu farklılığın kaynağı kamu idaresinin, kamu hizmetlerinin ve bunların finansmanını sağlayan kamu maliyesinin niteliklerindedir. Kamu hizmetlerinin yürütülmesi gereği, idarede istikrar ve bir ölçüde kollektif çıkarın bireysel çıkara üstün tutulması ilkeleri kamusal ihtiyaçların karşılanması için gerekli fonların rizikoya sokulmadan, düzenli ve zamanında sağlanmasını zorunlu kılmaktadır.*” **Kumrulu**, Kavramsal Bir Yaklaşım, s. 652.

⁴²² **Çelik**, Vergi İcra Hukuku, s. 4; **Budak, Tamer/Benk, Serkan**; “Kamu Alacağı: Hukuki Bir Değerlendirme”, Business and Economics Research Journal, Vol. 2, Nr. 2, 2011, s. 62; Kanun Tasarısının Gerekçesi; “...kamu alacaklarının, özel hukuk münasebetlerinden doğan alacaklardan mahiyet itibarıyla farklı olması, kamu alacaklarının takip ve tahsilinde, umumi takip sisteminden ayrı ve daha kolay, seri ve müessir usulleri ihtiva eden özel bir takip sisteminin mevcudiyetine lüzum hissettirmiş...” (<https://www.gib.gov.tr/gibmevzuat>)

⁴²³ Kamu alacakları için genel hükümler dairesinde İİK hükümlerine göre takip yapılıp yapılamayacağı doktrinde tartışılmıştır. Devletin özel hukuktan doğan alacakları için genel hükümler dairesinde İİK hükümlerinin uygulanacağı açıktır. Nitekim, 6183 sayılı Kanun md.1/1 ve İİK 47 de bu husus düzenlenmiştir. Yargıtay, kamu alacakları bakımından da alacaklı kamu idaresinin 6183 sayılı Kanun veya İİK’na başvurma konusunda seçimlik hakka sahip olduğu yönünde kararlar vermiştir. Kararlar ve eleştirisi için bkz. **Narter Recep/Arıkan Abdullah**, “Kamu Alacaklarının Tahsil Sürecinin Belirlenmesinde İdarenin Seçimlik Hakkı Var mıdır?”, D:E:Ü. Hukuk Fakültesi Dergisi, Prof. Dr. Durmuş Tezcan’a Armağan, C.21, Özel Sayı, 2019. s. 1538 vd.

⁴²⁴ **Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker**, Vergi Hukuku, s. 160.

incelememizi düzenlendiği kanuna göre bir ayırım yaparak incelemekte yarar görüyoruz.

§ 3. KANUNİ TEMSİLCİNİN SORUMLULUĞU

I. Uygulama Alanları Bakımından 6183 sayılı Kanun mükerrer md. 35 ile VUK 10

04.01.1961 tarihli Vergi Usul Kanunu'nun 10 uncu maddesinde, kanuni temsilcilerin sorumluluğu düzenlenmiş bulunmaktaydı. 25.05.1995 tarihli ve 4108 Sayılı Kanun'un⁴²⁵ 11 inci maddesiyle, 6183 sayılı Kanun'a "*Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu*" başlıklı mükerrer 35 inci madde eklenmiştir⁴²⁶. Vergi alacaklarının aynı zamanda bir kamu alacağı olması nedeniyle, aynı konuyu düzenleyen iki farklı sorumluluk hükmünün nasıl uygulanacağı sorunu ortaya çıkmıştır.

Doktrinde, iki hüküm arasındaki çatışmanın genel nitelikli hüküm-özel nitelikli hüküm ilişkisi çerçevesinde çözüme kavuşturulması gerektiği savunulmuştur⁴²⁷. Danıştay da verdiği kararlarda, "*6183 sayılı Kanun, 1. maddesinde sayılı vergi dahil tüm amme alacaklarının tahsil usulünü düzenlediğinden, mükerrer 35. madde vergi ve buna bağlı alacaklar için uygulanabilir gibi görünse de Vergi Usul Kanunu'nun 10. maddesinin özel nitelikli bir düzenleme olması karşısında, bu maddenin ikinci fıkrası*

⁴²⁵ 02.05.1995 tarihli ve 22301 sayılı RG.

⁴²⁶ Mükerrer 35 nci madde gerekçesi; "*Öte yandan, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu kapsamına girmeyen fiyat farkı, kur farkı, haksız yere alınan ihracatta vergi iadesi, kaynak kullanımını destekleme primi gibi bazı amme alacaklarının tüzel kişiliğin mal varlığından tahsil imkânı bulunmadığında da kanuni temsilciler hakkında takibata geçilmiş ancak Danıştay'ca verilen muhtelif kararla 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu kapsamına girmeyen alacaklar takibinde mezkûr maddenin tatbik imkânı bulunmadığı yönünde görüş birliğine varılmıştır.*

Vergi Usul Kanunu kapsamına girmeyen bu tür alacakların takibinde genel hükümlere başvurulması uzun zaman alacağı gibi bu hükümlerin uygulanması idareye pratik bir fayda da sağlamıyacaktır.

Bu itibarla, amme borçlusunun mal varlığından alınamayan bu tür alacakların kanunî temsilcilerinin, teşekkülü idare edenlerin veya yabancı şahıs veya kurum mümessillerinin mal varlığından 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre tahsilini temin etmek ve Vergi Usul Kanunu kapsamına giren vergi ve buna bağlı alacaklarda sorumlu olan bu şahısların diğer amme alacaklarının ödenmesinden de sorumlu olmalarını sağlamak amacıyla 6183 sayılı Kanuna mükerrer 35 inci madde eklenmiştir." (www.kanunum.com.).

⁴²⁷ Candan, Kanuni Temsilcinin Sorumluluğu, s. 67 vd.; Çamoğlu, Kamu Borçları, s.141.

zımnen veya açık olarak ilga edilmediği için, vergi ve buna bağlı alacaklarda mükerrer 35. maddenin uygulama olanağı yoktur.” gerekçesiyle bu görüşü benimsemiştir⁴²⁸. Bu bağlamda, kanuni temsilcilerin sorumluluğunda, VUK kapsamındaki vergi ve buna bağlı alacaklar için VUK 10 hükmüne, diğer kamu alacakları için ise 6183 sayılı Kanun mük. md. 35 hükmüne başvurulmaktaydı.

Doktrin ve yargı kararlarının bu yönde gelişmesi karşın idare, daha kolay bir usul öngördüğü için vergi ve buna bağlı alacakları bakımından da 6183 sayılı Kanun mük. md. 35 hükmüne dayanarak takip yapmaktaydı. Bunun üzerine 6183 sayılı Kanun mük. 35 inci maddesine altıncı fıkra hükmü olarak, 04.06.2008 Tarih ve 5766 sayılı Kanun’un⁴²⁹ 4 üncü maddesi ile “*Kanuni temsilcilerin sorumluluklarına dair 213 sayılı Vergi Usul Kanununda yer alan hükümler, bu maddede düzenlenen sorumluluğu ortadan kaldırmaz.*” hükmü eklenmiştir⁴³⁰.

Bu değişiklikle izlenen amacın, doktrinde ve yargı kararlarında kabul edilen ilkeleri bertaraf etmek⁴³¹, vergi ve buna bağlı alacakların da 6183 sayılı Kanun kapsamında takip edilebilmesi sağlamak olduğu ifade edilmiştir⁴³². Buna karşın doktrinde, getirilen hükmün VUK 10’u ilga etmediği, anılan hükmün vergi ve buna bağlı alacaklarda halen uygulanması gerektiği ileri sürülmüştür⁴³³.

⁴²⁸ Danıştay 4D. 27.06.2001 Tarih ve E. 2001/2547, K. 2001/3219 sayılı karar; Danıştay VDDK. 13.06.2003 Tarih ve E. 2002/610, K. 2003/319 sayılı karar; Danıştay VDDK. 16.06.2006 Tarih ve E. 2006/27, K. 2006/174 sayılı karar (www.legalbank.net).

⁴²⁹ 06.06.2008 Tarihli ve 26898 Sayılı Mükerrer RG.

⁴³⁰ Hükmün yeterince açık olmadığı ve kanun yapma tekniği açısından başarısız olduğu yönünde, bkz. **Yaralı**, Limited Şirket Kamu Borçları, s. 169.

⁴³¹ **Yaltı, Billur**; “Vergi Hukukunda Sorumluluğun Sınırı: Mülkiyet Hakkı: İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa Çerçevesinde AATUHK 35 ve Mükerrer 35”, Prof. Dr. Mualla Öncel’e Armağan, C.I, AÜHF Yayınları, Ankara, 2009, s. 2 (www.kazanci.com).

⁴³² **Yaralı**, Limited Şirketin Kamu Borçları, s. 169; **Aslanpınar Y. Burak**, “Kanuni Temsilcilere Yönelik Yeni Düzenleme Vergi Alacaklarında Uygulanabilecek mi?”, Yaklaşım Dergisi, S. 188, Ağustos 2008, s. 260; **Akın, Serdar**; “Anayasa Mahkemesi’nin Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğuna Yönelik Sınırlama Kararı ve Yapılması Gereken Yasal Düzenlemelere İlişkin Öneriler”, Vergi Sorunları Dergisi, Haziran 2015, S. 321, s. 156.

⁴³³ **Yaralı**, Limited Şirketin Kamu Borçları, s. 170; **Aslanpınar**, “Kanuni Temsilcilere Yönelik Yeni Düzenleme Vergi Alacaklarında Uygulanabilecek mi?”, s. 261.; **Gümüşkaya, Gamze**; Anonim ve Limited Ortaklık Kanuni Temsilcilerinin Vergisel Sorumluluğu Açısından Tahsil İmkansızlığı, Vergi

5766 sayılı Kanun'un 4 üncü maddesi ile getirilen söz konusu hüküm, daha sonra itiraz yoluyla Anayasa Mahkemesi'nin önüne getirilmiştir. AYM 19.03.2015 Tarih ve E. 2014/144, K. 2015/29 sayılı kararı⁴³⁴ ile aynı maddi olaya uygulanacak iki ayrı kural olmasının belirsizlik yarattığı ve bu durumun ise hukuk devleti ilkesine aykırı olduğu gerekçesiyle hükmü iptal etmiştir⁴³⁵.

Dünyası Dergisi, Sa. 343, Mart 2010, s. 202, 203; Karş. Barlass, bu hükümle birlikte "tahsil edilemeyeceği anlaşılan" vergi alacaklarının da takibe konu edilebileceği fikrini ileri sürmüştü. **Barlass, İrfan**; "5766 Sayılı Kanunla Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un Mükerrer 35. Maddesine Eklenen Son İki Fıkranın Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumlulukları Bağlamında Değerlendirilmesi", Vergi Sorunları Dergi, Sa. 244, Ocak 2009, s. 166.

⁴³⁴ 03.04.2015 Tarih ve 29315 sayılı RG.

⁴³⁵ "Başvuru kararında, itiraz konusu kural ile 213 sayılı Kanun kapsamında olanlar da dâhil olmak üzere tüm amme alacaklarının takibinin 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35. maddesi kapsamına alındığı, 213 sayılı Kanun'da kusura dayalı sorumluluğun benimsenmiş olduğu, kural ile öngörülen sorumluluk hâlinin ise kusursuz sorumluluk olduğu ve kanuni temsilcilerin kendilerine yüklenilen bir görevi yerine getirip getirmediğine bakılmaksızın anılan sıfatı taşımalarının sorumlu tutulmaları için yeterli kabul edildiği, her iki kanunun aynı maddi olaya uygulanabilmesi nedeniyle iki ayrı kanuni düzenlemeden hangisinin uygulanacağı konusunda belirsizlik olduğu, kişilere uygulanacak kanuni düzenlemelerin herhangi bir duraksamaya ve kuşkuya yer vermeyecek şekilde açık, net ve anlaşılabilir olması gerektiği belirtilerek kuralın, Anayasa'nın 2. maddesine aykırı olduğu ileri sürülmüştür.

İtiraz konusu kuralda, kanuni temsilcilerin sorumluluklarına dair 213 sayılı Kanun'da yer alan hükümlerin bu maddede düzenlenen sorumluluğu ortadan kaldırmayacağı öngörülmektedir.

Amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda kanuni temsilci veya teşekkül idare edenlerin farklı şahıslar olmaları hâlinde bu şahısların amme alacağının ödenmesinden müteselsilen sorumlu tutulacağını düzenleyen kuralın iptaline yönelik yukarıda yer alan gerekçeler, kanuni temsilcilerin sorumluluklarına dair 213 sayılı Kanun'da yer alan hükümlerin bu maddede düzenlenen sorumluluğu ortadan kaldırmayacağını öngören kural bakımından da aynen geçerlidir.

Hukuk devletinde kanunlarla kişilerin ekonomik, sosyal ve hukuki yaşam alanlarına yöneltilen müdahaleler öngörülebilir ve geleceğe dönük planlar buna göre yapılabilir. Belirlilik ilkesi, vergi ve diğer kamu alacakları açısından miktar, tarh ve tahsil zamanı ile biçimi gibi vergi ve diğer alacakların esaslı unsurlarının önceden belli ve kesin olmasını gerektirir.

213 sayılı Kanun'un 10. maddesinde, kanuni temsilciler için kabul edilen sorumluluk, kusura dayalı sorumluluktur. Buradaki kusur, vergilendirmeye dair ödevlerin ihlal edilmesidir. Buna göre, 213 sayılı Kanun'un 10. maddesi uyarınca kanuni temsilcilerin sorumlu tutulabilmesi için vergilendirme ödevlerini yerine getirmemiş olması gerekmektedir. İtiraz konusu kuraldan kaynaklanan sorumluluk ise kusursuz sorumluluk esasına dayanmakta olup kamu alacağının borçlu şirketten tahsil edilememesinde kanuni temsilcilerin kusuru bulunmasa dahi sorumlu tutulmasına neden olmaktadır.

213 sayılı Kanun'un 10. maddesinde, kanuni temsilcilerin sorumluluklarına ilişkin hükümlerin düzenlenmiş olması, bu Kanun kapsamındaki amme alacaklarının takibinin itiraz konusu kurala göre yapılmasına engel teşkil etmemektedir. Dolayısıyla itiraz konusu kural nedeniyle, 213 sayılı Kanun kapsamına giren amme alacakları da dâhil olmak üzere tüm amme alacakları için takip yapılması mümkündür. Bu durumda her iki kanunun aynı maddi olaya uygulanabilmesi nedeniyle, iki ayrı kanuni düzenlemeden hangisinin uygulanacağı konusunda belirsizlik oluşmaktadır. Dolayısıyla itiraz konusu kural, hukuk devleti ilkesi ile bağdaşmamaktadır.

Açıklanan nedenlerle, itiraz konusu kural Anayasa'nın 2. maddesine aykırıdır. İptali gerekir."

Gelinen noktada VUK kapsamına giren vergi ve buna bağlı alacaklar için VUK 10 hükmü, diğer kamu alacakları için ise 6183 sayılı Kanun mük. md. 35 hükmü uygulanacaktır. Görüldüğü üzere kanuni temsilcilerin sorumluluğunu düzenleyen bu iki hükmün temelde farkı, kapsamaları bakımındandır. Bunun dışında, iki hükmün koşulları, nitelikleri ve dayanakları bakımından da farklar mevcuttur⁴³⁶. Burada değerlendirmemiz yalnızca uygulama alanları bakımından olduğu için diğer farkları ilerleyen bölümlerde inceleyeceğiz.

II. 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un Mükerrer 35 inci Maddesine Dayanan Sorumluluk

1.1.1954 yılında yürürlüğe giren 6183 sayılı Kanun'un ilk halinde, kanuni temsilcilerin sorumluluğuna ilişkin bir hüküm bulunmamaktaydı. 25.05.1995 tarihli ve 4108 Sayılı Kanun'un 11 inci maddesiyle “*Kanuni Temsilcileri Sorumluluğu*” başlıklı Mükerrer 35 inci madde eklenmiştir⁴³⁷. Hükümün tamamı şu şekildedir;

⁴³⁶ Danıştay eski kararlarında, ödeme emrinde her iki hükmün dayanak gösterilmesinin bir hukuka aykırılık oluşturduğu yönünde kararlar verirken (bkz. Danıştay 7D., 22.03.2007 Tarih ve E. 2007/885, K. 2007/1449 sayılı karar, www.legalbank.net), son dönem kararlarında ödeme emrinde hukuki dayanak olarak, her iki hükmün birlikte gösterilmesini hukuka aykırı bulmamıştır, bkz. Danıştay 4D. 01.12.2021 Tarih ve E. 2017/2876, K. 2021/7772 sayılı karar (www.danistay.gov.tr).

⁴³⁷ 5411 sayılı Bankacılık Kanunu'na, 5766 sayılı Kanun'un 23 uncu maddesiyle eklenen, geçici 26 ncı madde uyarınca;

“6183 sayılı Kanunun 35 inci maddesi; Fon tarafından devralınan şirketlerde Fon aleyhine, 6183 sayılı Kanunun mükerrer 35 inci maddesi; Fonun veya Fon personelinin kayyum sıfatı ile atandığı şirketlerde Fon ve Fon personeli aleyhine, bu Kanun ve mülga Bankalar kanunları kapsamında banka ve şirketlerde Bakan, Kurul veya Fon Kurulu tarafından görevlendirilen kişiler aleyhine uygulanmaz.

Temettü hariç ortaklık hakları ile yönetim ve denetimi Fona intikal eden ve/veya bankacılık işlemleri yapma ve mevduat kabul etme izin ve yetkileri ilişkili Bakan, Bakanlar Kurulu veya Kurul tarafından kaldırılarak tasfiyeleri Fon eliyle yürütülen veya Fon tarafından tasfiye işlemleri başlatılan bankalar hakkında başlatılan işlemler sonuçlanıncaya ve her türlü Fon alacakları tahsil edilinceye kadar, yönetim ve denetimi Fon tarafından devralınan banka ve şirketlerin eski yöneticileri hakkında 6183 sayılı Kanunun 35 inci maddesi ile mükerrer 35 inci maddesinin uygulanmasında, ilgili kanun ve mevzuat veya ana sözleşmeleri uyarınca temsile yetkilendirilmiş veya tüzel kişilerin yetkili organlarınca temsil yetkisi verilmiş kişi veya kişiler ile tüzel kişiliği olmayan teşekkül idare edenlerden,

a) Fon bankalarının; yönetim ve denetimine sahip olduğu iştiraklerinden, hâkim ortağı olan tüzel kişilerden, gerçek ve tüzel kişi hâkim ortaklarının hâkim ortak olduğu şirketlerden, bu kişiler adına hareket eden veya onlar hesabına kendi adına para, mal veya hak edinen şirketlerden olan Fon

“Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu

Mükerrer Madde 35 - Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacakları, kanuni temsilcilerin ve tüzel kişiliği olmayan teşekkülü idare edenlerin şahsi mal varlıklarından bu Kanun hükümlerine göre tahsil edilir.

Bu madde hükmü, yabancı şahıs veya kurumların Türkiye’deki mümessilleri hakkında da uygulanır.

Tüzel kişilerin tasfiye haline girmiş veya tasfiye edilmiş olmaları, kanuni temsilcilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki zamanlara ait sorumluluklarını kaldırmaz.

Temsilciler, teşekkülü idare edenler veya mümessiller, bu madde gereğince ödedikleri tutarlar için asıl amme borçlusuna rücu edebilirler.”

Bu maddede yapılan tek değişiklik 04.06.2008 tarihli 5766 sayılı Kanun’un 4 üncü maddesiyle, iki yeni fıkra (5 inci ve 6 ncı fıkra) eklenmesi olmuştur. İlk bölümde birisini açıkladığımız⁴³⁸ bu fıkra hükümleri, Anayasa Mahkemesinin 19.03.2015 Tarih ve E. 2014/144, K. 2015/29 sayılı kararı ile iptal edilmiştir.

A. Sorumluluğun Kapsamı: Kamu Alacakları

Kanuni temsilcilerin mük. md. 35’e dayanan sorumluluğunun kapsamına, asıl borçlu olan şirketin, kamu alacağı niteliğinde borçları girmektedir. Kamu alacağının kapsamı, 6183 sayılı Kanun’un 3 üncü maddesinde belirlenmiştir. Bu hükme göre,

alacaklarında, banka kaynağının kullanıldığı/kullandırıldığı tarihten itibaren borcun devam ettiği dönem boyunca,

b) Fon bankalarının kurumsal kredilerinden kaynaklanan Fon alacaklarında, kredinin kat edildiği tarihten itibaren borcun devam ettiği dönem boyunca,

c) Fon gelirlerinden kaynaklanan alacaklarda, Fon alacağının ilgili kuruluşa tebliğ edildiği tarihten itibaren borcun devam ettiği dönem boyunca,

kanuni temsilci sıfatını haiz kişiler kanuni temsilci olarak addedilir.”

⁴³⁸ Bkz. § 3, I.

“Kanunun 1 inci ve 2 inci maddesi kapsamına giren alacaklar” kamu alacağını ifade eder.

1. Birinci Madde Kapsamına Giren Kamu Alacakları

“Kanunun şümülü” başlıklı 1 inci madde şu şekildedir;

“Devlete, vilayet hususi idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim, harç, ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme masrafı, vergi cezası, para cezası gibi asli, gecikme zammı, faiz gibi fer’i amme alacakları ve aynı idarelerin akitten, haksız fiil ve haksız iktisaptan doğanlar dışında kalan ve amme hizmetleri tatbikatından mütevellit olan diğer alacakları ile; bunların takip masrafları hakkında bu kanun hükümleri tatbik olunur.

Türk Ceza Kanunu’nun para cezalarının tahsil şekli ve hapse tahvili hakkındaki hükümleri mahfuzdur”

Görüldüğü gibi kanun koyucu kamu alacağının kapsamını belirlerken, alacaklılar ve alacağın niteliğine ilişkin belirlemeler yapmıştır.

a. Alacağın Devlete, İl Özel İdaresine veya Belediyeye Ait Olması

Bir alacağın kamu alacağı olarak nitelendirilebilmesi için ilk şart, alacaklı tarafın maddede sayılanlardan birisi olmasıdır. Buna göre alacağın; devlet, il özel idaresi veya belediyeye ait olması gerekmektedir. Bunun dışındaki idare veya kurumlara ait alacaklar, kamusal nitelikte de olsa kamu alacağı sayılmaz ve bu kanun hükümleri gereğince tahsil ve takip edilemezler. Örneğin; köy idaresinin kamusal nitelikli gelirleri 6183 sayılı kanun gereğince tahsil ve takip edilemezler. Bununla birlikte bazı kurumların özel kanunlarında, alacaklarının 6183 sayılı Kanun hükümleri uyarınca takip ve tahsil edileceği yer alabilir. Örneğin, 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu’nun 88 inci maddesinde, Sosyal Güvenlik Kurumu’nun süresi içinde ödenmeyen prim ve diğer alacaklarının tahsilinde, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 51 inci, 102 nci ve 106 ncı maddeleri hariç, diğer maddelerinin uygulanacağı ve 6183 sayılı Kanun kapsamında takip edilen

prim ve diğer alacaklarının amme alacağı niteliğinde ve imtiyazlı alacak olduğu hükme bağlanmıştır. Bu durumda, söz konusu alacakları, *kamu alacağı sayılan alacaklar* olarak nitelendirmek mümkündür⁴³⁹.

b. Alacağın Niteliği

Bir alacağın kamu alacağı sayılabilmesi için alacaklı tarafın devlet, il özel idaresi veya belediye olması yeterli değildir. Bunun için diğer şart, maddede sayılan niteliklere sahip olmasıdır. Bu bağlamda, kamu alacağının maddede sayılan asli veya fer'i kamu alacaklarından birisi olması ya da kamu hizmetlerinin uygulamasından doğması gerekmektedir.

1) Asli ve Fer'i Kamu Alacakları

Asli nitelikteki kamu alacakları; vergi, resim, harç, ceza tahkik ve takiplerine ait yargılama gideri, vergi cezası ve para cezasıdır. Bununla birlikte hükmün ikinci fıkrasında, Türk Ceza Kanunu'nun para cezalarının tahsil şekli ve hapse tahvili hakkındaki hükümleri saklı tutularak kapsam dışında bırakılmıştır.

Fer'i kamu alacakları ise, kamu alacağının aslının vadesinde ödenmemesinden doğan alacaklardır. Bu kapsamda; gecikme zammı (6183 sayılı Kanun md. 51),

⁴³⁹ **Karakoç**, Vergi Hukuku, s. 630; **Çelik**, Vergi İcra Hukuku, s. 14; **Budak/Benk**, Kamu Alacağı, s. 64; Karş. İlgili kanunlarda, bu alacaklar için 6183 Sayılı Kanun hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmış olsa dahi bu durum söz konusu alacaklara kamu alacağı niteliği kazandırmaz, bkz. **Candan**, Kanuni Temsilcinin Sorumluluğu, s. 45, 46.

pişmanlık zammı (VUK 371), gecikme faizi (VUK 112)⁴⁴⁰ ve tecil faizi (6183 sayılı Kanun md.48) fer'i kamu alacaklarından sayılır^{441 442}.

Maddede her ne kadar asli ve fer'i kamu alacakları sayıldıktan sonra “gibi” kelimesi kullanılmışsa da bu ifadenin alacakların çeşitlerini çoğaltmak için kullanılmadığı, maddede adı geçen kamu alacaklarının aynı zamanda tadadi olduğuna işaret etmek için, cümle tekniği ve lisan zarureti dolayısıyla kullanıldığı kabul edilmektedir⁴⁴³.

2) Kamu Hizmetleri Uygulamasından Doğan Kamu Alacakları

Kamu alacağı kapsamında sayılan bir diğer alacak, kamu hizmetlerinin uygulanmasından doğan alacaklardır. Fakat bu alacakların kaynağı sözleşme, haksız fiil veya sebepsiz zenginleşme olamamalıdır. Çünkü bunlardan doğan alacaklar özel hukuk hükümlerince takip edilir. Kanun koyucu belirleme yaparken istisnaları göstermek suretiyle ifade etmiştir. Bu usulü izlemesinin nedeni, kamu hizmetlerinden doğan alacakların tek tek sayılmasındaki güçlük ve uygulamaya esneklik getirilmesi gereğidir⁴⁴⁴. İstisna kapsamında sayılan sözleşmelerin, özel hukuk sözleşmeleri olduğu ve fakat idari sözleşmelerden kaynaklanan alacakların kamu alacağı sayılacağı açıktır.

⁴⁴⁰ Çelik, Vergi İcra Hukuku, s. 6.

⁴⁴¹ Karakoç, Vergi Hukuku, s. 632, 633; Budak/Benk, Kamu Alacağı, s. 65.

⁴⁴² Bunların yanında 6183 sayılı Kanun'un 58 inci maddesinin beşinci fıkrasında düzenlenen haksız çıkma zammı da fer'i kamu alacaklarından sayılmaktaydı. Anayasa Mahkemesi 21.04.2022 Tarih ve E.2021/119, K.2022/48 sayılı kararı ile söz konusu hükmü Anayasa'nın 13., 35. ve 36 inci maddelerine aykırı bulunarak iptal edilmiş, söz konusu karar 02.08.2022 Tarihli ve 31911 Sayılı Resmi Gazete'de yayınlanarak hüküm yürürlükten kalkmıştır.

⁴⁴³ Akmansu, Mehmet; Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanunun Şerh ve İzahları, Örnek Matbaası, Ankara, 1954, s. 47, 48; Tancı, Muhittin/Arıkan, Vural/Yalçınar, Polat; İzahlı-İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun ve Tahsilatla İlgili Diğer Kanunlar, Balkanoğlu Matbaacılık, Ankara, 1970, s. 3; Çelik, Vergi İcra Hukuku, s. 7; Karş. Candan, Kanuni Temsilcinin Sorumluluğu, s. 47; Karakoç, Vergi Hukuku, s. 632, Budak/Benk, Kamu Alacağı, s. 65.

⁴⁴⁴ Çelik, Vergi İcra Hukuku, s. 8.

3) Takip Giderleri

Son olarak, asli kamu alacakları ile fer'i kamu alacakları ve kamu hizmetlerinin uygulanmasından doğan alacakların 6183 sayılı kanun gereğince takip edilmesi amacıyla yapılan masraflar da kamu alacağı sayılır. Bu masraflar “*cebri icradan mütevellit muameleler sırasında yapılan zor kullanma, ilan, haciz, nakil ve muhafaza giderleri gibi her türlü giderler*”dir (6183 sayılı Kanun md. 3).

2. Kanun’un İkinci Maddesi Kapsamına Giren Kamu Alacakları

Kanun’un 2 nci maddesi uyarınca, “*Muhtelif kanunlarda Tahsili Emval Kanununa göre tahsil edileceği bildirilen her çeşit alacaklar hakkında da bu kanun hükümleri tatbik olunur.*” 5 ağustos 1325 tarihli Tahsili Emval Kanunu, 6183 sayılı Kanun’un 116 ncı maddesiyle yürürlükten kaldırılmıştır. Hükümden anlaşılacağı üzere, her çeşit alacak bu kapsamdadır. Aynı şekilde alacaklı kamu idaresinin devlet, il özel idaresi veya belediye olmasına da gerek yoktur, yeter ki ilgili kanunda Tahsili Emval Kanunu’na göre tahsil edileceği hükme bağlanmış olsun. Dolayısıyla bu alacaklar hakkında, alacaklı tarafa ve niteliğine bakılmaksızın 6183 sayılı Kanun hükümleri uygulanacaktır.

B. Sorumluluğun Hukuki Niteliği

1. Sorumluluğun Kanundan Doğan Bir Sorumluluk Olması

6183 Sayılı Kanun’un mük. 35 inci maddesinde düzenlenen kanuni temsilcilerin sorumluluğu, kamu hukukundan doğan bir sorumluluktur. Bu sorumluluğa özelliğini veren kamu hukuku karakterli olmasıdır. Fakat asıl kamu borçlusunun borcu, vergiyi doğuran özel bir kanun hükmü veya kamu alacağını doğuran bir ilişki olduğu halde, kanuni temsilcinin borcu mük. md. 35’e dayanmaktadır. Sorumluluk kamu hukukuna dayanmakla birlikte, bilhassa iç ilişki bakımından uygulanması gereken kuralların tespiti için, özel hukuk karşısındaki durumunun açıklığa kavuşturulması gerekir.

Bu sorumluluğu özel hukuk anlamında değerlendirirken, öncelikle belirlememiz gereken sorumluluğun kaynağıdır. Kanuni temsilci, alacaklı idare ile bir sözleşme

ilişkisi içinde olmadığı için, sözleşmeden doğan bir sorumluluğun söz konusu olmadığı tartışma götürmez. Kanuni temsilcilerin sorumluluğunun kaynağı kanundur. Dolayısıyla kanundan doğan bir sorumluluktan bahsedilir (*ex lege*).

Doktrinde *Candan* tarafından ileri sürülen görüşe göre, “*mükerrer 35. maddede yapılan düzenlemenin, bir tür kanuni kefalet müessesesi getirmiş olduğu söylenebilir*”⁴⁴⁵. Çalışmamızın daha önceki bölümlerinde, kanuni temsilcilerin sorumluluğu ile kefilin sözleşmeden doğan sorumluluğunu incelemiş ve iki ayrı kurum olduğu yönündeki düşüncemizi ortaya koymuştuk⁴⁴⁶. Burada tekrara düşmemek adına, *Candan*’ın fikrine katılmadığımızı ifade ediyoruz.

Kanuni temsilcilerin vergi sorumlusu olmaları nedeniyle, vergi sorumluluğunun bağımlılık ve fer’ilik niteliği kanuni temsilcilerin sorumluluğunda da görülür. Dolayısıyla, kanuni temsilcinin sorumluluğu, asıl kamu borçlusu olan tüzel kişinin borcunun varlığına ve bu borcun akıbetine bağımlıdır. Asıl borç herhangi bir nedenle sona ererse kanuni temsilcilere başvurulamaz. Ayrıca, öncelikle asıl borçlu tüzel kişiden bu borç talep edilmeden kanuni temsilciden talep edilemez. Bu nedenle “kanundan doğan ikincil sorumluluk” söz konusudur.

Sorumlar çevresini tespit ederken kanuni temsilcinin, tüzel kişinin yönetim ve temsille yetkili ve görevli organı olduğunu belirtmiştik. Kanuni temsilcinin bir organ olması gereği, sorumluluğun bir organ sorumluluğu olup olmadığı hususunu akla getirir. Bu belirlemeyi yapmanın önemi, kanuni temsilcinin sorumluluğuna uygulanacak olan kurallarda görülür. Sorumluluğun şartları, ispat, zamanaşımı ve birlikte sorumluluğun şekli konusunda organa özgü sorumluluğa uygulanacak kurallar TTK 553 vd. maddelerinde düzenlenmiştir. Fakat hemen belirtelim ki kanuni temsilcinin kamu borçlarından sorumluluğu, ayrı bir kanunda düzenlenmiştir. Dolayısıyla, öncelikle uygulanacak kurallar bu kanunda yer alan kurallardır. Bu hükümlerde bir boşluk bulunması halinde başvurulacak kuralların tespiti konusunda, organ sorumluluğu niteliğinde olup olmadığını belirlememiz gerekir. Bilindiği gibi organ sorumluluğu, organa özgü yükümlülüklerin ihlali nedeniyle söz konusu

⁴⁴⁵ **Candan**, Kanuni Temsilcinin Sorumluluğu, s. 56.

⁴⁴⁶ Bkz. § 2,I,b,ac

olabilir⁴⁴⁷. Oysa kanun koyucu, mük. md. 35'te kanuni temsilcilere bir ödev ihlaline gerek duymaksızın sorumluluk yüklemiştir. Diğer bir ifadeyle kanuni temsilci tüm ödevlerini tam olarak yerine getirmiş olsa bile, kamu alacağı tahsil edilememiş veya edilemeyeceği anlaşılmışsa, yine de bu sorumluluk doğar. Dolayısıyla her ne kadar sorumluluk tahtında organ sıfatına sahip olan kişi veya kişiler oturuyorsa da herhangi bir yükümlülük ihlali aranmadığı için mük. md. 35'te düzenlenen sorumluluğu, bir organ sorumluluğu olarak nitelendirmenin mümkün olmadığı kanaatindeyiz. Birazdan inceleyeceğimiz üzere, bu sorumluluk tipik bir kusursuz sorumluluk olarak karşımıza çıkmaktadır.

2. Sorumluluğun Kusursuz Sorumluluk Esasına Dayanması

Doktrinde azınlıkta kalan bir görüşe göre, 6183 Sayılı Kanun'un mük. md. 35'ten doğan kanuni temsilcilerin sorumluluğu kusurlu sorumluluk esasına dayanmaktadır⁴⁴⁸. Bu görüşe göre, sorumluluk hukukunda kural olarak, kusurlu sorumluluk esası benimsenmiştir, kusursuz sorumluluk ise istisnadır. Diğer taraftan ekonomik boyutu ağır basan faaliyetler bakımından kusursuz sorumluluk yüklenen tüm kişilerin ortak özellikleri, sorumluluğun doğumuna kaynaklık eden faaliyetin ya bizatihi sahibi ya da yararlanıcısı olmalarıdır. Oysa kanuni temsilci, şirketin faaliyetlerinin ne sahibi ne de yararlanıcısıdır. Bu durum, kusursuz sorumluluğun genel karakteristiğine uygun olmayacağı gibi adil de olmayacaktır. Bunun yanında sorumluluğun süjesine bir ödev yüklenip yüklenmemesi de sorumluluğun kusura dayanıp dayanmadığını belirleme açısından önemsizdir. Son olarak, kusursuz sorumluluğun benimsenmesi iş hayatının gereklerine aykırı olacağı gibi VUK 10 uncu maddesinde düzenlenen ve kusurlu sorumluluk esasını benimseyen hükümle çelişki oluşturacaktır⁴⁴⁹.

⁴⁴⁷ Tekinalp, Yeni Hukuk, Nr. 16-11; Altay, Yetki Devri, s. 195.

⁴⁴⁸ Barlass, Vergisel Sorumluluk, s. 61 vd.

⁴⁴⁹ Benzer gerekçelerin yanında, hukuk devleti ilkesi ve ölçülülük ilkesine aykırı olduğunu ileri sürerek sorumluluğun kusursuz olmasını eleştiren ve kusurlu sorumluluk olması gerektiğini ifade eden görüş için, bkz. Geçer, Kusurlu-Kusursuz Sorumluluk, s. 119 vd.

Doktrin ve uygulamada hâkim olan görüşe göre ise mük. md. 35'te düzenlenen sorumluluk, kusursuz sorumluluk esasına dayanmaktadır⁴⁵⁰. Nitekim maddenin lafzında⁴⁵¹ sorumluluğun doğumu için sadece kamu alacağının tahsil edilememesi veya edilemeyeceğinin anlaşılmış olması aranmış, kanuni temsilcinin kusuru aranmamıştır. Kamu alacağının tahsil edilememe nedeni, kanuni temsilcinin kusuruna bağlı olabileceği gibi ekonomik kriz örneğinde olduğu gibi tamamen onun iradesi dışında oluşan nedenler de olabilir⁴⁵².

Bununla birlikte mük. md. 35'e dayanan kanuni temsilcilerin sorumluluğu *de lege lata* kusursuz sorumluluk olmakla birlikte *de lege feranda* kusurlu sorumluluk esasının benimsenmesi gerektiği fikrindeyiz⁴⁵³. Kusurlu sorumluluk esasını benimseyen görüşün, ileri sürdüğü dayanakları yerinde bulmaktayız⁴⁵⁴. Vergi ve buna bağlı alacaklar dışındaki kamu alacaklarının da özel takip usullerinden yararlandırılması için getirilen ve VUK 10 hükmüne paralel olması gereken bu hükmün, neden farklı türde bir sorumluluk getirdiğini anlamak güçtür. Kapsam bakımından farklı alacakları düzenleyen fakat nitelik olarak aynı olması gereken bu iki hüküm arasında kusur konusunda bir ayırım yapılmasını haklı gösterecek bir nedenin olmadığı kanaatindeyiz. Sonuç olarak, hükmün ağırlaştırılmış bir özen sorumluluğu olduğunu fakat *de lege feranda* bir kusur sorumluluğu olması gerektiğini ifade etmeliyiz.

3. Kanuni Temsilciler Arasında Sorumluluğun Şekli

6183 sayılı Kanun'un mük. 35 inci maddesinde, tüzel kişilerin mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacaklarının, kanuni temsilcilerin şahsi mal varlıklarından bu Kanun hükümlerine

⁴⁵⁰ **Candan**, Kanuni Temsilcinin Sorumluluğu, s. 56; **Yıldız**, Kamu Borçlarından Sorumluluk, s. 777; **Şenyüz/Yüce/Geçer**, Vergi Hukuku, s. 98.

⁴⁵¹ Lafzi yorumla bu sonuca ulaşıldığı yönünde, bkz. **Çelik**, Vergi İcra Hukuku, s. 113.

⁴⁵² **Candan**, Kanuni Temsilcinin Sorumluluğu, s. 56.

⁴⁵³ **Geçer**, Kusurlu-Kusursuz Sorumluluk, s. 124.

⁴⁵⁴ **Barlass**, Vergisel Sorumluluk, s. 63, 64; **Geçer**, Kusurlu-Kusursuz Sorumluluk, s. 122.

göre tahsil edileceği hükmüne yer verilmiştir. Görüldüğü gibi hükümde ikinci derece sorumlu tutulan kanuni temsilcilerin, birden fazla olması halinde, bunların arasında ne tür bir sorumluluk olduğu konusunda açıklık bulunmamaktadır⁴⁵⁵.

Doktrinde, birden fazla kanuni temsilci bulunması halinde mük. md. 35'e dayanan sorumluluğun müteselsil olması gerektiği ileri sürülmüştür⁴⁵⁶. Diğer bir görüşe göre ise kanunda açıkça müteselsil sorumluluk düzenlenmediğinden, müşterek sorumluluğun söz konusu olması gerekir⁴⁵⁷.

İdarenin uygulamasına baktığımızda, kamu borçlusunun birden fazla kanuni temsilcisi bulunduğu takdirde, ilgili kanunlara göre kanuni temsilcilerin sorumluluk şekline bakılacağı, müşterek ve müteselsil sorumlu olanlar hakkında, kamu alacağının tamamı için her birine ayrı ayrı ödeme emri düzenlenmek suretiyle takibe geçileceği ifade edilmiştir⁴⁵⁸.

Öncelikle belirtelim ki hukukumuzda birden fazla borçlu bulunması halinde, kural kısmi borçluluktur. Bunun istisnası, ticari işlerde teselsül karinesidir (TTK 7). Bunun dışında, müteselsil borçluluğun söz konusu olabilmesi için ya kanunda düzenleme olmalı ya da borçlulardan her biri alacaklıya karşı borcun tamamından sorumlu olmayı kabul etmelidirler (BK 162). 6183 sayılı Kanun mük. md. 35'te kanuni temsilcilerin sorumluluğunun, müteselsil sorumluluk olduğu yönünde bir kural getirilmemiştir.

⁴⁵⁵ 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu md. 88/20'de, haklı bir sebep olmaksızın ödenmeyen primlerden ve diğer alacaklardan, yönetim kurulu üyeleri de dahil olmak üzere üst düzeydeki yönetici veya yetkililer ile kanuni temsilciler, Kuruma karşı işveren olan şirket ile birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulmuşlardır. Bu borçlardan sorumluluk hem işveren şirket ile diğer sorumlular arasında hem de diğer sorumlular arasında teselsüle dayanır.

⁴⁵⁶ **Özbalcı**, Yorum ve Açıklamalar, s. 371; **Yaralı**, Limited Şirketin Kamu Borçları, s. 183; **Can**, Ortakların ve Yöneticilerin Sorumluluğu, s. 75.

⁴⁵⁷ **Yıldız**, Kamu Borçlarından Sorumluluk, s. 794.

⁴⁵⁸ Tahsilat Genel Tebliği'nin, Birinci Kısım, İkinci Bölüm, "IX. Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu" başlıklı bölümünün (7) numaralı bölüm, (Seri: A Sıra No:2 G.T. ile eklenen paragraf). Buna rağmen, tebliğin birçok paragrafında kanuni temsilcilerin müşterek ve müteselsil sorumlu olduklarına yönelik ifadeler de bulunmaktadır. Örneğin; aynı başlıklı bölümün (5) numaralı bölümü, "VIII. Limited Şirketlerin Amme Borçları" başlık bölümün, (8) numaralı bölümü.

6183 sayılı Kanun mük. md. 35'e dayanan sorumluluğun, organa özgü bir sorumluluk olmadığını ifade etmiştik⁴⁵⁹. Buna karşın, sorumlular çevresinin tespiti bakımından organ kavramı esas alınmıştır. Organların sorumluluk şekline yönelik, anonim veya limited şirkete özgü tüm sorumluluk hallerinde uygulanması gereken hüküm ise TTK 557'te düzenlenmiştir⁴⁶⁰. Bu nedenle, kanuni temsilciler arasındaki sorumluluk rejiminin, müteselsil sorumluluğun bir türü olan farklılaştırılmış teselsül olduğu kanaatindeyiz. Fakat farklılaştırılmış teselsülün, kamu alacaklarını güvenceye alma amacına ne kadar uygun olduğu ve uygulamada ne tür sorunlarla karşılaşılacağı sorgulanabilir. Bu konuyu VUK 10 kapsamında daha ayrıntılı olarak inceleyeceğiz⁴⁶¹.

C. Sorumluluğun Koşulu

Kanuni temsilcilerin kamu alacaklarından sorumluluğunun doğması için tek bir şart aranmıştır. Bu şart, kamu alacağının asıl borçlu şirketten tahsil imkansızlığıdır. Tahsil imkansızlığının kanunda iki görünümü düzenlenmiştir. Bunlardan birisi, kamu alacağının asıl borçlu olan şirketin malvarlığından tamamen veya kısmen *tahsil edilememiş* olmasıdır. Diğeri ise kamu alacağının asıl borçlu şirketin malvarlığından tamamen veya kısmen *tahsil edilemeyeceğinin anlaşılmış* olmasıdır. Bu iki olasılıktan birisinin gerçekleşmesi halinde, başkaca bir şart aranmadan, kanuni temsilcinin sorumluluğuna gidilebilecektir.

Tahsil edilemeyen kamu alacağı terimi ile *tahsil edilemeyeceği anlaşılan* kamu alacağı teriminin ne ifade ettiği, 6183 Sayılı Kanun'un 3 üncü maddesinde açıklanmıştır⁴⁶². Bu terimleri aşağıda sırasıyla inceleyeceğiz.

⁴⁵⁹ § 3, II, B, 1.

⁴⁶⁰ Farklılaştırılmış teselsülün anonim ortaklığa özgü tüm sorumluluk hallerinde, organlar dışındaki başkaca kişiler hakkında da uygulanacağı hakkında, bkz. **Altay**, Yetki Devri, s. 227.

⁴⁶¹ Bkz. § 3, III, B, 2, b.

⁴⁶² Bu hükümler, 04.06.2008 Tarihli ve 5766 Sayılı Kanun'un 1 inci maddesiyle, 6183 sayılı Kanun'un 3 üncü maddesine eklenmiştir.

1. Kamu Alacağının Tüzel Kişinin Malvarlığından Tamamen veya Kısmen Tahsil Edilememiş Olması

Kanuni temsilcinin kamu alacaklarından sorumluluğunu doğuran ilk olasılık, kamu alacağının tüzel kişinin malvarlığından tamamen veya kısmen tahsil edilememiş olmasıdır.

Tahsil edilemeyen kamu alacağı, kamu borçlusunun, 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre yapılan mal varlığı araştırması sonucunda haczi kabil herhangi bir mal varlığının bulunmaması, haczedilen mal varlığının satılarak paraya çevrilmesine rağmen satış bedelinin kamu alacağını karşılamaması gibi nedenlerle tahsil edilemeyen kamu alacaklarını ifade eder (6183 sayılı Kanun md. 3).

Bu bağlamda alacağın tahsil edilememiş sayılması için, alacaklı kamu idaresinin tüzel kişi borçluya karşı, cebri tahsil şekillerinin tümünü kullanmış fakat alacağını tamamen veya kısmen tahsil edememiş olması gerekir⁴⁶³. 6183 Sayılı Kanunun 54 üncü maddesinde sayılan cebri tahsil şekilleri; amme borçlusu tahsil dairesine teminat göstermişse teminatın paraya çevrilmesi yahut kefilin takibi, amme borçlusunun borcuna yetecek miktardaki mallarının haczedilerek paraya çevrilmesi ve gerekli şartlar bulunduğu takdirde borçlunun iflasının istenmesi olarak sayılmıştır.

Tahsil edilemeyen kamu alacağı kavramı, birazdan VUK 10 kapsamında sorumluluğun şartlarından birisi olan, tamamen veya kısmen alınamama kavramı ile aynıdır⁴⁶⁴. Bu nedenle tahsil edilemeyen kamu alacağı kavramı ilgili kısımda detaylı olarak incelenecektir.

Burada üzerinde durulması gereken husus, kanuni temsilciye başvurabilmek için, kamu alacağının “tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması” yeterli görülmüşken neden “tahsil edilememe” ihtimalinin de bu şartın bir görünümü olarak ayrıca ifade edilmiş olduğudur. Nitekim idare, kamu alacağının tahsil edilemeyeceği anlaşıldığı andan itibaren kanuni temsilcilere başvurma yetkisine sahip olacaktır. Artık takibi devam ettirip sonuçlandırmaya gerek yoktur. Kamu alacağının da “tahsil edilemeyen”

⁴⁶³ **Candan**, Kanuni Temsilcinin Sorumluluğu, s. 52, **Çelik**, Vergi İcra Hukuku, s. 113.

⁴⁶⁴ **Gümüşkaya**, Tahsil İmkansızlığı, s. 206.

kamu alacağı niteliğine bürünmesine gerek duyulmaz. Diğer bir ifadeyle kamu alacağının tahsil edilemeyeceğinin anlaşılmasının yeterli görülmesi, artık tahsil edilememe olasılığını ayrıca zikretmeyi gereksiz kılar. Bunun tek yanıtı, idareye tahsil kolaylığı sağlamak için geniş bir takdir yetkisi tanımak olsa gerektir.

2. Kamu Alacağının Tüzel Kişinin Malvarlığından Tamamen veya Kısmen Tahsil Edilemeyeceğinin Anlaşılması Olması

Kanuni temsilcinin sorumluluğunu doğuran tahsil imkansızlığının diğer bir görünümü ise kamu alacağının borçlu tüzel kişinin malvarlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyeceğinin anlaşılmasıdır. 6183 sayılı Kanun 3 üncü maddeye göre; tahsil edilemeyeceği anlaşılan kamu alacağı, kamu borçlusunun haczedilen mal varlığına bu Kanun hükümlerine göre biçilen değerlerin kamu alacağını karşılayamayacağının veya hakkında iflas kararı verilen kamu borçlusundan aranılan kamu alacağının iflas masasından tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması gibi nedenlerle tahsil dairelerince yürütülen takip muamelelerinin herhangi bir aşamasında kamu borçlusundan tahsil edilemeyeceği ortaya çıkan kamu alacaklarını ifade eder.

Bu olasılıkta, tahsil edilemeyen amme alacağından farklı olarak, 6183 Sayılı Kanun'un 54 üncü maddesinde gösterilen cebri tahsil şekillerinin tüketilmesi aranmamıştır. Takip sürecinin herhangi bir aşamasında, asıl borçlu tüzel kişiden alacağını tahsil edemeyeceğine kanaat getiren idare, kanuni temsilciye başvurabilecektir. Böyle bir hükümle alacaklı idareye bir takdir yetkisi tanınmıştır⁴⁶⁵.

Kamu alacaklarının tahsiline hız kazandırmak için getirilen bu düzenleme⁴⁶⁶, asıl borçludan tahsil imkanlarının yeteri kadar araştırılmadan kanuni temsilciye başvurulmasına yol açacağı, verginin yasallığı ilkesine aykırı olduğu, vergisel anlamda güvenliğe hizmet eden bir yapısının bulunmaması, hukuk güvenliğini zedeler nitelikte

⁴⁶⁵ İdarenin takdir yetkisini kullanırken sağlam verilere dayanması gerekmektedir, bkz. **Çelik**, Vergi İcra Hukuku, s. 126.

⁴⁶⁶ **Çelik**, Vergi İcra Hukuku, s. 126.

olması⁴⁶⁷, kişi hak ve özgürlüklerinin ön planda tutulmaması yönlerinden eleştirilmiştir⁴⁶⁸.

Her ne kadar idare, asıl borçluya karşı takibi sonuçlandırmadan bu yola başvurabilirse de her şeyden önce asıl borçlu şirkete ödeme emri gönderilmelidir. Ödeme emri gönderildikten sonra borç, ödeme süresinde ödenmemiş olmalıdır. Bu sorumluluğun tali (ikinci derece) olmasının bir gereğidir. Fakat bu da yeterli değildir. İdarenin gerekli mal varlığı araştırmasını yapması ve kamu alacağının tahsil edilemeyeceğinin anlaşılmış olması durumunu somut olarak ortaya koyması gerekir⁴⁶⁹. Bu gerekler yerine getirilmeden, kanuni temsilciye başvurulamaz⁴⁷⁰. Bu araştırmalar sonucunda haczedilen mallara, haczi yapan memur veya bilirkişi tarafından biçilen değer (6183 sayılı Kanun md. 81,91) sonucunda kamu alacağını karşılamaya yetmeyeceği anlaşırsa, karşılanamayan kısım için kanuni temsilcilere başvurulabilecektir. Ayrıca haczedilen malların satışının veya paylaşırma yapılmasının beklenmesine gerek yoktur. Bunun dışında, hakkında iflas kararı verilmiş asıl borçlu şirketin iflas masasından alacağın tahsil edilemeyeceği anlaşırsa, iflasın kapanması veya tasfiyenin sonuçlanması beklenmeden kanuni temsilcilere başvurulabilir.

Kanun’da gösterilen bu haller dışında da alacağın tahsil edilemeyeceğinin anlaşıldığı bazı hallerle karşılaşılabılır. Kanun’da geçen “gibi” ifadesi bu hallerin

⁴⁶⁷ Çamoğlu, Kamu Borçları, s. 146.

⁴⁶⁸ Barlass, Vergisel Sorumluluk, s. 78, 79.

⁴⁶⁹ Kanuni temsilciye gönderilen ödeme emri düzenlenmeden bir gün önce şirket adına ödeme emri düzenlendiği, kanuni temsilciye söz konusu ödeme emri tebliğ edildikten sonra şirket hakkında mal varlığı araştırması yapıldığı ve adına haciz varakasının düzenlendiği gerekçesiyle, kamu alacağının asıl vergi borçlusu olan şirketten tahsil imkânı bulunmadığının somut bir biçimde ortaya konulmadığı hk., bkz. Danıştay 3D., 18.02.2021 Tarih ve E. 2017/3969, K. 2021/911 sayılı karar (www.danistay.gov.tr)

⁴⁷⁰ Danıştay 8D., 22.12.2021 Tarih ve E. 2021/4947, K. 2021/6743 sayılı karar, “Buna göre, davalı idarece düzenlenen ödeme emrinin öncelikle asıl borçlu şirkete tebliğ edildiği görülmekle birlikte; asıl borçlu şirket tarafından bu borcun vadesinde ödenmemesi üzerine şirketin malvarlığı araştırması yapılarak amme alacağının ne kadarlık kısmının karşılanacağını saptanması yine tahsil edilemeyen/ tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağı miktarının da bu aşamada belirlenerek sonrasında kanuni temsilci sıfatıyla davacının sorumluluğuna başvurulması gerekirken, asıl borçlu şirkete gönderilen ödeme emrinin vadesinde ödenmemesi üzerine herhangi bir malvarlığı araştırması yapılmadan doğrudan kanuni temsilci sıfatıyla davacıya ödeme emri gönderilmesinde hukuka uyarlık bulunmamaktadır.” (www.danistay.gov.tr).

sınırlı sayıda olmadığı, idareye takdir yetkisi tanındığını göstermektedir. İdarenin bu yetkisini kullanırken somut verilere dayanması gerektiği açıktır⁴⁷¹.

D. Sorumluluğun Zaman Yönünden Sınırı

Bir kamu alacağının doğumundan tahsil edilemeyeceğinin anlaşıldığı ve hatta tahsil edilemediği tarihe kadar uzun bir zaman geçiş olabilir. Kamu alacağı başlangıçtan itibaren; bu alacağı doğuran olayın gerçekleşmesi, vergiler için tarh ve tebliğ, alacağın tahakkuku, tebliği, ödeme için tanınan süre ve tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması veya tahsil edilememesi aşamalarından geçer. Bu tarihler arasında veya farklı aşamalarda, birden fazla kanuni temsilci görev yapmış da olabilir. İşte söz konusu sorumluluğun zaman yönünden sınırı ile hangi tarihteki kanuni temsilcinin sorumlu tutulması gerektiğine ilişkin soruya yanıt bulmaya çalışılmaktadır.

Mükerrer 35 inci maddenin ilk halinde bununla ilgili bir hüküm bulunmamaktaydı. 5766 sayılı Kanun'un 4 üncü maddesi ile maddeye eklenen 5 inci fıkra hükmü⁴⁷², sorumluluğun zaman yönünden sınırı ile ilgili bir hükümdü. Fakat daha sonra bu hüküm Anayasa Mahkemesi kararı ile iptal edildi. Dolayısıyla bu konuyu üç aşamada ele almayı uygun buluyoruz. Maddenin ilk hali, 5766 sayılı Kanun ile getirilen düzenleme ve son olarak getirilen düzenlemenin Anayasa Mahkemesi tarafından iptali ve sonrasındaki hukuki durum incelenecektir.

1. Mükerrer 35 inci Maddenin İlk Hali

4108 sayılı Kanun ile getirilen mükerrer 35 inci maddenin ilk halinde, yalnızca tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan kamu alacaklarının kanuni

⁴⁷¹ **Gümüşkaya**, Tahsil İmkansızlığı, s. 212.

⁴⁷² Bu Kanun ile eklenen 6 ncı fıkra hükmünün değerlendirilmesi için bkz. § 3, I.

temsilcilerden tahsil edileceği düzenlenmiştir. Fakat hangi tarihteki kanuni temsilcinin sorumlu olacağı konusunda bir açıklık bulunmamaktaydı⁴⁷³.

Candan, söz konusu tespitin yapılabilmesi bakımından kamu alacaklarını, kanuna aykırı bir davranıştan doğan (para cezaları gibi) kamu alacakları ve diğer kamu alacakları olarak iki kısma ayırmıştır⁴⁷⁴. Yazar, kanuna aykırı davranış nedeniyle doğan kamu alacakları için kamu alacağının doğumuna neden olan olay veya davranışın gerçekleştiği tarihin esas alınması gerektiğini ifade etmiştir. Bunun dışında kalan kamu alacakları için ise kamu alacağının ödenmesi gereken tarihlerde ve vade tarihinden asıl borçludan tahsilin imkansızlaştığı tarihe kadar veya bu tarihler arasında hangi kanuni temsilci görevde ise, onun takip edilmesi görüşünü ileri sürmüştür⁴⁷⁵. Böylece kamu alacağının tahsilinin olanaklı hale geldiği söz konusu tarihleri sorumluluğun başlangıcı olarak belirlemesi ve bu tarihlerden önce görevi sona eren kanuni temsilcilerin sorumlu olmaması gerektiğini ifade etmiştir.

Çamoğlu, bu konuda kamu borcunun muacceliyet zamanının belirleyici olacağını ifade etmiştir⁴⁷⁶. Yazara göre, kamu borcunun ödeme zamanı gelip de ödenmemesi halinde, sorumluluk bu görevi yerine getirmeyen kanuni temsilciye aittir. Bir kamu borcunun uzun süre ödenmemesi halinde ise, bu süreçte görev yapan tüm kanuni temsilcilerin sorumlu tutulması gerekmektedir.

Yıldız ise kamu alacağının asıl borçludan tahsilinin mümkün olmadığının tespiti anındaki kanuni temsilcilerin sorumlu olduğu yönünde görüşünü ifade etmiştir⁴⁷⁷.

⁴⁷³ **Candan, Turgut**; “Kanuni Temsilcilerin Kamu Alacaklarından Sorumluluğu II”, *Yaklaşım Dergisi*, Nisan 1996, Sa. 40, s. 38; **Candan**, Kanuni Temsilcinin Sorumluluğu, s. 57, 76.

⁴⁷⁴ Yazar daha önceleri, kamu alacağının doğduğu tarihten tamamen veya kısmen tahsilinin olanaksızlaştığı veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşıldığı tarihe kadar görevde olan tüm kanuni temsilcilerin müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulabilecekleri görüşünderken (**Candan**, Kamu Alacaklarından Sorumluluk II, s. 39) bu görüşünü değiştirmiştir ve ikili bir ayırım yaparak konuyu ele almıştır, bkz. **Candan**, Kanuni Temsilcinin Sorumluluğu, s. 77, 78.

⁴⁷⁵ Borcun vadesine tekabül eden zamanda hukuken kanuni temsilci olduğu anlaşılanların sorumlu tutulması gerektiği yönünde benzer görüş için bkz. **Hışıl, Mesut**, Amme Alacağının Tahsilinde Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu, *Vergi Raporu Dergisi*, Özel S. 17, Haziran-Temmuz 1995, s. 16.

⁴⁷⁶ **Çamoğlu**, Yönetim Kurulu, s. 275.

⁴⁷⁷ **Yıldız**, Kamu Borçlarından Sorumluluk, s. 788.

2. 5766 Sayılı Kanun'un 4 üncü Maddesi İle Eklenen Beşinci Fıkra Hükmü

04.06.2008 Tarih ve 5766 sayılı Kanun'un 4 üncü maddesi ile eklenen fıkra hükmüne göre, *“Amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda kanuni temsilci veya teşekkülü idare edenlerin farklı şahıslar olmaları halinde bu şahıslar, amme alacağının ödenmesinden müteselsilen sorumlu tutulur.”*

Hükmün gerekçesinde, *“...düzenleme ile amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda kanuni temsilci veya teşekkülü idare edenlerin farklı şahıslar olması halinde bu şahısların, amme alacağının ödenmesinden müteselsilen sorumlu tutulacakları belirtilmekte ve bu sorumluluk uygulamasının 213 sayılı Vergi Usul Kanunu kapsamına giren amme alacaklarının, düzenlendikleri kanunlardaki kanuni ödeme sürelerinde veya 213 sayılı Vergi Usul Kanununa göre verilen özel ödeme süreleri içinde farklı şahısların kanuni temsilci veya teşekkülü idare eden olması halini de kapsadığı ifade edilmektedir⁴⁷⁸.”*

3. Anayasa Mahkemesinin 19.03.2015 Tarih ve E. 2014/144 ve K. 2915/29 Sayılı İptal Kararı⁴⁷⁹

5766 sayılı Kanun'un 4 üncü maddesi ile 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35 inci maddesine eklenen 5 nci fıkra hükmünün iptali için, Danıştay Dördüncü Dairesi tarafından Anayasa'nın 2 nci maddesinde düzenlenen hukuk devleti ilkesine aykırı olduğu gerekçesi ile Anayasa Mahkemesi'ne itiraz yoluyla başvurulmuştur.

Anayasa Mahkemesi oyçokluğu ile verdiği kararında, *“Kanun koyucu, amme alacağını güvenceye almak bakımından sorumluluğunun yaygınlaştırılması yoluna gidebileceği gibi müteselsil sorumluluk da öngörebilir. Ancak amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda kanuni temsilcilerin farklı kişiler olabileceği gerçeği göz önüne alındığında, kural ile getirilen düzenleme vergi ve diğer mali ödev ve sorumluluklarını zamanında ve eksiksiz olarak yerine getiren kanuni*

⁴⁷⁸ Madde gerekçesi (www.mevzuat.tbmm.gov.tr)

⁴⁷⁹ 03.04.2015 Tarih ve 29315 Sayılı RG.

temsilcilerin, sonradan kendilerinin görevde olmadığı ve müdahale şanslarının bulunmadığı bir dönemde gerçekleşen bir eylemden müteselsilen sorumlu tutulmaları sonucunu doğurmaktadır.” gerekçesine yer vererek, bireyin bu şekilde belirsiz ve güvencesiz bir biçimde kendi kusurundan kaynaklanmayan bir nedenle, başkalarının eylem ve ihmalinden doğacak sorumluluğa ortak olmasını adalet ve hakkaniyete aykırı bulmuştur. Bu nedenle 6183 sayılı Kanun’un mükerrer 35 inci maddesine eklenen beşinci fıkra hükmünün iptaline karar vermiştir.

AYM’nin bu kararından sonra, artık kamu borcunun doğduğu ve ödenmesi gereken zamanlarda kanuni temsilci olanları müteselsilen sorumlu tutmak mümkün değildir. Bize en uygun gelen çözüm, *Candan*’ın⁴⁸⁰ ileri sürdüğü gibi kamu alacağının niteliğine göre bir ayırım yapılmasıdır. Eğer kamu alacağı, kanuna aykırı bir davranış nedeniyle doğmuşsa bu alacağın doğumuna neden olan olay veya davranışın gerçekleştiği tarihin esas alınması gerekir. Bunun dışında kalan kamu alacakları için ise kamu alacağının vade tarihinden tahsilin imkansızlaştığı tarihe kadar hangi kanuni temsilciler görevde ise onların takip edilmesi gerekir. Fakat *Candan*’dan farklı olarak sorumluluğun başlangıç tarihinin ödeme için öngörülen sürelerden başlamaması gerektiğini, sorumluluğun başlangıcının vade tarihinden itibaren başlaması gerektiği kanaatindeyiz. Vade tarihinden önce kanuni temsilci sıfatının sona ermesi halinde herhangi bir sorumluluğun doğmaması gerekir. Çünkü kanuni temsilcilerin bu sürenin sonuna yani vade gününe kadar ödeme yapabilmesi olanaklıdır.

III. Vergi Usul Kanunu’nun 10 uncu Maddesine Dayanan Sorumluluk

Vergi kanunlarında kanuni temsilcilerin sorumluluğuna yönelik diğer hüküm VUK 10’da düzenlenmiştir. “*Kanuni temsilcilerin ödevi*” başlıklı hüküm şu şekildedir;

Madde 10 – Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, Vakıflar ve cemaatlar gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde

⁴⁸⁰ **Candan**, Kanuni Temsilcinin Sorumluluğu, s. 77, 78.

bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirilir.

(Değişik: 3/12/1988-3505/2 md.) Yukarıda yazılı olanların bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınmayan vergi ve buna bağlı alacaklar, kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınır. Bu hüküm Türkiye'de bulunmayan mükelleflerin Türkiye'deki temsilcileri hakkında da uygulanır.

Temsilciler veya teşekkülü idare edenler bu suretle ödedikleri vergiler için asıl mükelleflere rücu edebilirler.

Tüzel kişilerin tasfiye haline girmiş veya tasfiye edilmiş olmaları, kanuni temsilcilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki zamanlara ait sorumluluklarını da kaldırmaz.

(Ek fıkra: 21/3/2018-7103/9 md.) Tasfiye edilerek tüzel kişiliği ticaret sicilinden silinmiş olan mükelleflerin, tasfiye öncesi ve tasfiye dönemlerine ilişkin her türlü vergi tarhiyatı ve ceza kesme işlemi, müteselsilen sorumlu olmak üzere, tasfiye öncesi dönemler için kanuni temsilcilerden, tasfiye dönemi için tasfiye memurlarından herhangi biri adına yapılır. Limited şirket ortakları, tasfiye öncesi dönemlerle ilgili bu kapsamda doğacak amme alacaklarından şirkete koydukları sermaye hisseleri oranında sorumlu olurlar. Şu kadar ki bu fıkra uyarınca tasfiye memurlarının sorumluluğu, tasfiye sonucu dağıtılan tutarla sınırlıdır.

(Ek fıkra: 21/3/2018-7103/9 md.) Beşinci fıkra kapsamına girmeyen tüzel kişilerin tüzel kişiliklerinin veya tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin sona ermesi halinde, sona erme tarihinden önceki dönemlere ilişkin her türlü vergi tarhiyatı ve ceza kesme işlemi, müteselsilen sorumlu olmak üzere, tüzel kişiliği olanların kanuni temsilcilerinden, tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde ise bunları idare edenler (adi ortaklıklarda ortaklardan herhangi biri) ve varsa bunların temsilcilerinden herhangi biri adına yapılır.

Yukarıda aynen aktarılan hükmün ikinci fıkrasında 3.12.1988 tarihli ve 3505 sayılı Kanun'un⁴⁸¹ 2 nci maddesi ile iki önemli değişiklik yapılmıştır. Değişiklikten önce ikinci fıkra “*Yukarıda yazılı olanların bu ödevleri **kasıt ve ihmalleriyle** yerine getirmemeleri yüzünden...*” şeklindeydi. İlk değişiklik “*kasıt ve ihmalleriyle*” ibaresinin çıkarılmış olmasıdır. Bu değişiklik sonrasında, bu sorumluluğun kusurlu sorumluluk mu kusursuz sorumluluk mu olduğu tartışmaya açılmıştır. Bu konuyu aşağıda detaylı olarak inceleyeceğiz. Diğer değişiklik ise, yine aynı fıkra da “*vergi*” ifadesinden sonra “*ve buna bağlı alacaklar*” ifadesinin eklenmesidir. Böylece kanuni temsilcilerin sorumluluğu genişletilmiş ve sadece ödenmeyen vergi asıllarından değil vergiye bağlı alacaklar bakımından da sorumlu hale getirilmişlerdir.

Diğer taraftan son iki fıkra hükmü 21.03.2018 tarihli ve 7103 sayılı Kanun'un⁴⁸² 9 uncu maddesiyle hükme eklenmiştir. Esasında bu eklenen hükümlerden 5 inci fıkra hükmü inceleme konumuza dahildir. Nitekim bu hükümle sicilden terkin edilerek tüzel kişiliği sona eren şirketlerin kamu borçlarından sorumluluğu düzenlenmiştir. Fakat bu sorumluluk, birçok noktada maddenin 2 nci fıkrasında düzenlenen sorumluluktan farklıdır. Bu nedenle sicilden terkin edilen şirketlerle ilgili sorumluluk hükümlerini ayrı bir başlıkta incelemeyi daha uygun buluyoruz. Bu kısımda yalnızca 2 nci fıkra hükmüyle getirilen sorumluluk incelenecektir.

A. Sorumluluğun Kapsamı: Vergi ve Buna Bağlı Alacaklar

VUK 10 uyarınca, kanuni temsilcinin sorumluluğunun doğabilmesi için asıl borçlu şirketten tahsil edilemeyen kamu alacaklarının niteliğinin, vergi ve buna bağlı alacaklar olması gerekir. Vergi ve buna bağlı alacaklar da kamu alacağı niteliğindedir. Bu durum karşısında 6183 sayılı Kanun mük. md. 35 ile ortaya çıkan çatışmayı yukarıda incelemiştik⁴⁸³. Özetle hatırlatmak gerekirse vergi ve buna bağlı alacaklar

⁴⁸¹ 10.12.1998 Tarih ve 20015 Sayılı RG.

⁴⁸² 27.03.2018 Tarih ve 30373 Sayılı RG (2. Mükerrer).

⁴⁸³ Bkz. § 3,I.

açısından VUK 10 özel hüküm teşkil ettiği için, bu alacaklara uygulanacak kural VUK 10 hükmüdür.

1. Vergi Alacağı

VUK 10 kapsamında, mükellef veya vergi sorumlusu olan anonim veya limited şirketten tahsil edilememesi halinde, kanuni temsilcinin sorumluluğuna neden olan ilk alacak, vergi alacağıdır. Bu kapsamda, öncelikle vergi asılları yer almaktadır. Diğer taraftan, dikkat edilecek olursa maddede resim ve harçlardan bahsedilmemiştir. Dolayısıyla ödenmeyen resim ve harçlar için 10 uncu madde hükümlerinin uygulanıp uygulanmayacağı sorusu akla gelebilir. VUK'un kapsamını düzenleyen 1 inci maddenin birinci fıkrasında, kanun hükümlerinin genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile il özel idaresi ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar hakkında uygulanacağı öngörülmüştür. Bu nedenle açıkça hükümde belirtilmemiş olsa da VUK 10 hükmü, resim ve harçlar için de uygulanır ve bunların ödenmemeleri kanuni temsilcilerin sorumluluğuna neden olur⁴⁸⁴.

Aynı şekilde VUK 1 inci maddenin ikinci ve üçüncü fıkraları uyarınca; birinci fıkroda gösterilen vergi, resim ve harçlara bağlı olan vergi, resim ve zamlar ile VUK hükümleri ile kaldırılan vergi, resim ve harçlar da vergi alacağı kapsamına dahildir. Dolayısıyla 10 uncu madde hükmü bu alacaklar bakımından da uygulanacaktır.

Son olarak VUK kapsamına girmese bile özel kanunlarında VUK' a veya 10 uncu maddeye bir atıf yapılmış olması halinde söz konusu vergi, resim, harç veya benzeri mali yükümlülükler için kanuni temsilcilerin sorumluluğunu düzenleyen hüküm uygulanacaktır⁴⁸⁵.

Bununla birlikte VUK 2 gereğince, gümrük idareleri tarafından alınan vergi ve resimler VUK' a tabi değildir. Dolayısıyla gümrük idaresince alınan vergi ve resimler hakkında VUK 10'dan kaynaklanan kanuni temsilcilerin sorumluluğu hükümleri

⁴⁸⁴ **Barlass**, Vergisel Sorumluluk, s. 39; **Candan**, Kanuni Temsilcinin Sorumluluğu, s. 83.

⁴⁸⁵ **Candan**, Kanuni Temsilcinin Sorumluluğu, s. 84.

uygulanmaz. Bu alacaklar için VUK 10 uygulanmamakla birlikte, 6183 sayılı Kanun'un mük. md. 35'e dayanılarak kanuni temsilcilerin sorumluluğuna gidilebilir.

2. Vergiye Bağlı Alacaklar

VUK 10'un ilk halinde, vergiye bağlı alacaklar sorumluluğa yol açan alacaklar arasında sayılmamıştı. 3505 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle, *vergi* ifadesinden sonra gelecek şekilde “*ve buna bağlı alacaklar*” ifadesi eklenerek, hükmün kapsamı genişletilmiştir⁴⁸⁶.

Vergiye bağlı alacaklarla kastedilen vergi, resim, harç ve benzeri mali yüküm sayılmayan fakat bunlar olmaksızın varlığı söz konusu olamayacak olan alacaklardır⁴⁸⁷. Bu kapsamda; gecikme faizi⁴⁸⁸ (VUK 112), pişmanlık zammı (VUK 371), gecikme zammı (6183 sayılı Kanun md. 51) ve tecil faizi (6183 sayılı Kanun md. 48) vergiye bağlı alacaklardır.

⁴⁸⁶ Alman Vergi Kanunu (AO) 69 son cümle uyarınca, gecikme zamları da sorumluluk kapsamındadır. Ayrıca vergi borcu ilişkisinden doğan bağlı alacaklar da dahil tüm alacakların sorumluluk kapsamında olduğu yönünde, bkz. **Seer in Tipke/Lang**, Steuerrecht, Nr. 6.67.

⁴⁸⁷ *Barlass*'a göre, hangi alacakların vergiye bağlı alacak olduğu konusunda ne VUK ne de 6183 sayılı Kanun'da açık bir hüküm bulunmaktadır ve bu değişiklikle yeni bir alacak grubu oluşturulmuştur. Yazar, vergi ile illiyet bağı içinde olan tüm fer'i alacakların vergiye bağlı alacak olarak değerlendirilemeyeceğini ileri sürmektedir. Bu alacakların tespiti için hangi aşamada ve hangi kanundan doğduğu ölçütlerini kullanarak bir sonuca varılması gerektiğini, bu bakımdan bir vergiyle birlikte doğması zorunlu olan ve VUK'ta yer alan fer'i alacakların vergiye bağlı alacak olarak değerlendirilmesi gerektiğini ileri sürmüştür. Bu kapsamda, sadece gecikme faizi ve pişmanlık zammının vergiye bağlı alacak olduğunu, diğer fer'i alacakların ise bu kapsamda değerlendirilemeyeceğini ifade etmektedir. Son olarak, diğer fer'i alacakların kapsam dışı bırakılmasının, onların 6183 Sayılı Kanun mük. 35'e göre kanuni temsilciden tahsilini engellemeyeceği görüşündedir, bkz. **Barlass**, Vergisel Sorumluluk, s. 25 vd.

⁴⁸⁸ Ayrıca, gecikme faizinin niteliği ile ilgili olarak, bkz. Danıştay İBK. 03.07.1989 Tarih ve E. 1988/5, K. 1989/3 sayılı karar (27.10.1989 Tarih ve 20325 sayılı RG.).

3. Vergi Cezaları

Vergi Usul Kanunu'nun dördüncü kitabı vergi suç ve cezalarını düzenlemektedir. Bunların bir kısmı vergi hukukuna özgü olup idari niteliktedir⁴⁸⁹. Bu nitelikteki fiil ve yaptırımlar, idare tarafından tespit edilip yine idare tarafından idari usullere göre uygulanır. Usulsüzlük (md. 351), özel usulsüzlük (md. 353) ve vergi zıyaı (md. 341, 344) cezaları bu türdendir. Diğer bir kısmı ise ceza hukuku anlamında suç ve cezalardır. Bu nitelikteki suçlar, ceza mahkemelerinde yargılanır ve hükme bağlanır. Kaçakçılık (md. 359), vergi mahremiyetini ihlal (md. 362) ve mükellefin özel işlerini görme suçları (md. 363) bu türden suçlardandır.

Tüzel kişilerin vergi suç ve cezaları karşısında sorumluluğu VUK 333'te düzenlenmiştir. Bu hükme göre; *“Tüzel kişilerin idare ve tasfiyesinde Vergi Kanununa aykırı hareketlerden tevellüt edecek vergi cezaları tüzel kişiler adına kesilir.*

Tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinin vergi sorumluluğu hakkındaki bu kanunun 10 uncu maddesi hükmü vergi cezaları hakkında da uygulanır.

(Ek: 30/12/1980-2365/59 md.; Değişik: 22/7/1998-4369/81 md.) Bu Kanunun 359 uncu maddesinde yazılı fiillerin işlenmesi halinde bu fiiller için 359 ve 360 ıncı maddelerde öngörülen cezalar bu fiilleri işleyenler hakkında hükmolunur.”

Kanunun 359 uncu maddesinde, kaçakçılık suçu düzenlenmiştir. Bu suçun yaptırımı olarak hapis cezası belirlenmiştir. Kaçakçılık suçunda cezalar fiili işleyenler hakkında uygulanır. Bunun dışındaki para cezası olarak kesilen ve idari nitelikteki vergi cezaları ise tüzel kişi adına kesilecektir. Bu cezalar; usulsüzlük, özel usulsüzlük ve vergi zıyaı cezalarıdır.

Cezalar tüzel kişi adına kesilmekle birlikte, ikinci fıkrada yapılan atıfla, kanuni temsilcilerin VUK 10 kapsamında sorumluluğu bu cezalar bakımından da kabul edilmiştir. Sorumluluğun VUK 10'a atıf yapılarak düzenlenmesinden dolayı, 10 uncu maddedeki sorumluluğu doğuran şartların burada da gerçekleşmesi gerekir. Bu

⁴⁸⁹ Doktrinde vergi hukukuna özgü cezaların; vergi zammı, tazminat, ceza hukuku anlamında para cezası olduğuna dair görüşler de bulunmaktadır. Bu görüşler için bkz. **Kırbaş**, Vergi, Hukuku, s. 174 vd.

kapsamda tüzel kişiye kesilen cezanın tahsil olunamaması ve bu cezaya kanuni temsilcinin ödevlerini yerine getirmemesi neden olmalıdır⁴⁹⁰.

B. Sorumluluğun Hukuki Niteliği

Kanuni temsilcilerin VUK 10'a dayanan sorumluluğu da 6183 Sayılı Kanun mük. md. 35'e dayanan sorumluluk gibi kamu hukukundan doğan bir sorumluluktur. Bu sorumluluğa özelliğini veren, tıpkı asıl kamu borçlusu olan şirketin borç ilişkisinde de olduğu gibi kamu hukuku karakterli olmasıdır. Fakat asıl kamu borçlusunun borcu, vergi doğuran özel bir kanun hükmü olduğu halde, kanuni temsilcinin sorumluluğu VUK 10'a dayanmaktadır.

Bu noktada VUK 10 kapsamında kanuni temsilciler arasındaki sorumluluk tespitini yaparken, 6183 sayılı Kanun'da düzenlenen sorumluluktan önemli bir farka işaret etmek gerekmektedir. Bilindiği gibi 6183 sayılı Kanun'da kanuni temsilciye hiçbir ödev yüklenmemiş, yalnızca kamu alacağının tahsil edilememiş veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşılmış olması sorumluluk için yeterli görülmüştür. Oysa VUK 10'da, esas olarak kanuni temsilcilere, tüzel kişilerin ödevlerini yerine getirme borcu yüklenmiştir. Eğer kanuni temsilci bu ödevi yerine getirmez ve vergi alacağı tüzel kişiden tahsil edilemezse kanuni temsilcinin sorumluluğu doğar.

Doktrinde *Helvacı*, eTK 336/5'te düzenlenen⁴⁹¹ (6102 sayılı TTK 553) hükmün, bütün sorumluluk durumlarını kapsar tarzda düzenlendiğini ifade etmiştir. Yazar'a

⁴⁹⁰ **Barlass**, Vergisel Sorumluluk, s. 103 vd.; **Karakoç**, Vergi Hukuku, s. 225.

⁴⁹¹ 6762 sayılı Mülga TTK 336;

“İdare meclisi azaları şirket namına yapmış oldukları mukavele ve muamelelerden dolayı şahsan mesul olamazlar. Ancak aşağıda yazılı hallerde gerek şirkete gerek münferit pay sahiplerine ve şirket alacaklılarına karşı müteselsilen mesuldürler.

1. Hisse senetleri bedellerine mahsuben pay sahipleri tarafından vukubulan ödemelerin doğru olmaması;

2. Dağıtılan ve ödenen karpaylarının hakiki olmaması; 3. Kanunen tutulması gereken defterlerin mevcut olmaması veya bunların intizamsız bir surette tutulması;

göre, bu hükümde geçen kanun terimi sadece Türk Ticaret Kanunu’nu değil, diğer tüm kanunları kapsamaktadır. Ayrıca kamu alacaklısı da hükümde belirtilen alacaklılardan birisidir. Bu nedenle VUK 10 hükmü gereksizdir ve diğer kanunlarda düzenlenen yönetim kurulu üyelerinin sorumluluğuna ilişkin hükümlerin başka bir sorumluluk sistemine ve sonucuna bağlanmadıkça TTK’nın sorumluluk sistemine tabi olduğunu kabul etmek gerekir⁴⁹².

TTK 553 vd. maddelerinde organ sıfatına sahip kişilerin sorumluluğu düzenlenmiştir. Bu hükümler gereğince, anonim şirket ortakları ve alacaklıları, şirketin zararından bağımsız olarak⁴⁹³, doğrudan uğradıkları zararları organ sıfatına sahip kişilerden talep edebilmektedirler⁴⁹⁴. Bu hüküm esasında, organı düzenleyen MK 50’nin anonim şirketler açısından belirginleştirilmiş bir görünüm şeklidir⁴⁹⁵. Nitekim MK 50/3’e göre, organlar kusurlarından dolayı ayrıca sorumlu tutulmuşlardır. Ortakların ve alacaklıların doğrudan zararları nedeniyle anonim şirket organlarının sorumluluğu, anonim ortaklıklara özgü tipik bir sorumluluk olmayıp⁴⁹⁶, niteliği

4. Umumi heyetten çıkan kararların sebepsiz olarak yerine getirilmemesi;

5. Gerek kanunun gerek esas mukavelelerinin kendilerine yüklediği sair vazifelerin kasden veya ihmâl neticesi olarak yapılmaması.

Beş numaralı bentte yazılı vazifelerden birisi 319 uncu madde gereğince idare meclisi azalarından birine bırakılmışsa, mesuliyetin ancak ilgili azaya yükletilmesi lazım gelip o muameleden dolayı müteselsilen mesuliyet cari olmaz.”

⁴⁹² **Helvacı**, Sorumluluk, s. 67, 102; Alman hukukunda, şirketler hukukundan kaynaklanan sorumluluk hükümlerinin vergi idaresi lehine uygulanabileceği yönünde, bkz. **Schmittmann in Jesgarzevski/Schmittmann**, Steuerrecht, s. 442.

⁴⁹³ Öncelikle şirket malvarlığında gerçekleşip ortaklar ve alacaklılara yansıyan zarar “dolayısıyla zarar” olarak adlandırılır. Bkz. **Poroy, Reha/Tekinalp, Ünal/Tekinalp, Gül Ören**; “Ortaklıklar Hukukunda Organların Sorumluluğu”, İÜHFİM, Atatürk’ün Hatırasına Armağan Edilmiş İncelemeler, C.45, Sa. 1-4, 1981, s. 371; **Ayoğlu**, Sorumluluk Davası Açma Hakkı, s. 70 vd.; “Dolayısıyla zarar” ile “Dolayısıyla zarar gören şahıs” kavramları arasındaki farka dikkat çeken, bkz. **Çamoğlu**, Yönetim Kurulu, s. 126, 127.

⁴⁹⁴ Bu sorumluluğun herhangi bir üçüncü kişiye verilen zararlardan doğan sorumluluktan farkı, zararın alacaklı veya ortak sıfatına sahip olunmasının bir sonucu olmasıdır. **Çamoğlu**, Yönetim Kurulu, s. 148; **Tekil**, Anonim Şirketler, s. 140, 141; **Pulaşlı**, Şerh C.II, s. 2045.

⁴⁹⁵ **Akdağ Güney**, Yönetim Kurulu, s. 366.

⁴⁹⁶ **Akdağ Güney**, Yönetim Kurulu, s. 297.

itibariyle bir haksız fiil sorumluluğudur⁴⁹⁷. Fakat bu sorumluluk bir haksız fiil sorumluluğu da olsa, ayrı özellikleri TTK’da belirlenmiştir⁴⁹⁸. Bu nedenle, doğrudan zararlar için açılan davada (*action individuelle proprement dite*) aktif ve pasif dava ehliyeti, zamanaşımı (TTK 560), yetkili mahkeme (TTK 561), farklılaştırılmış teselsül (TTK 557) gibi TTK hükümleri öncelikle uygulanacak, kusurun ispatı⁴⁹⁹ gibi hüküm bulunmayan hallerde ise haksız fiile ilişkin hükümler uygulanacaktır.

Kanaatimizce, VUK 10 hükmünde öngörülen sorumluluk, VUK kapsamındaki kamu alacakları açısından, organ sorumluluğunun özel bir görünüm şeklidir. Gerçekten de bu düzenleme ile esasında, organın fiillerinin tüzel kişiye izafesi ve bunun sonucunda tüzel kişinin sorumlu olduğuna dair kural tekrar edilmektedir. Ayrıca organa özgü görevlerin ihlali halinde, bu kişilerin de sorumlu olacağı hükme bağlanmıştır. Bu nedenle VUK’ta sorumluluğu düzenleyen özel koşullar dışında TTK’nın sorumlulukla ilgili hükümlerinin uygulanması gerekir. Fakat ifade etmemiz gerekir ki bu sorunun pratikte önemi çok sınırlıdır. VUK 10’da tespit edebildiğimiz çözüme kavuşturulmamış tek konu, kanuni temsilcilerin arasındaki sorumluluğun şeklidir. Sorumluluğun müteselsil olup olmadığı açık hükme bağlanmamıştır.

Son olarak kanuni temsilcilerin sorumluluğunun, bir vergi sorumluluğu olması nedeniyle bağımlı ve fer’i nitelikte olduğunu tekrar etmekte fayda görüyoruz.

⁴⁹⁷ **Yasaman, Hamdi**; “Yönetim Kurulu Üyelerine Karşı Açılacak Sorumluluk Davaları”, Galatasaray Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Sa. 2, 2013, s.105; **Altay**, Yetki Devri, s. 220; **Akdağ Güney**, Yönetim Kurulu, s. 297; Aksi yönde, sorumluluğun hukuki dayanağının sözleşme olduğu görüşü için, **Çamoğlu**, Yönetim Kurulu, s. 152; **Tekil**, Anonim Şirketler, s. 141; **Pulaşlı**, Şerh C.II, s. 2047; Asli edimi bulunmayan kanuni borç öğretisine göre sözleşmesel sorumluluk olduğu yönünde, bkz. **Tekinalp**, Yeni Hukuk, Nr.16-94.

⁴⁹⁸ **Tekil**, Anonim Şirketler, s. 141; **Altay**, Yetki Devri, s. 221.

⁴⁹⁹ eTK 338’de, organ üyeleri hakkında kusur karinesi öngörmüş ve sorumluluktan kurtulmak isteyen üyenin kusursuzluğunu ispat etmesini hükme bağlamıştı. 6102 sayılı TTK 553 üncü maddesinin ilk halinde de bu yönde bir hüküm getirilmiş ve maddede sayılanların “kusurlarının bulunmadığını ispatlamadıkça” sorumlu olacakları hükme bağlanmıştır. Fakat hüküm 6335 sayılı Kanun’un 41 inci maddesi ile değiştirilmiş ve kusur karinesi öngören ifade maddeden çıkarılmıştır. Geline nokta doğrudan zararlardan dolayı açılacak davalarda kusuru ispat yükünün davacının üzerinde olduğu çoğunlukla kabul edilmektedir, bkz. **Çamoğlu (Poroy/Tekinalp)**, Ortaklıklar I, Nr. 590; **Çamoğlu**, Limited Ortaklıklar, Nr. 340; **Pulaşlı**, Şerh C.II, s. 2108; **Helvacı, Mehmet**; “Yönetim Kurulu Üyelerinin Hukuki Sorumluluğunda Farklılaştırılmış Teselsül”, Prof. Dr. Oğuz İmregün’e Saygı Sempozyumu, Galatasaray Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Sa. 2, 2013, s. 81; **Çamurcu, Emin**; Anonim Ortaklıklarda Farklılaştırılmış Teselsül İlkesi Uyarınca Yönetim Kurulu Üyelerinin Sorumluluklarının Belirlenmesi, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2015, s. 76; **Çebi**, Limited Şirketler, s. 210; Aksi yönde bkz. **Şener**, Limited Ortaklıklar, s. 791;

1. Sorumluluğun Kusurlu Sorumluluk Esasına Dayanması

VUK 10/2'nin ilk hali, “*Yukarıda yazılı olanların bu ödevleri **kasıt ve ihmalleriyle** yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınmayan vergi alacakları, kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınır...*” şeklindeydi. 03.12.1988 tarihli ve 3505 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikle, maddede geçen “*kasıt ve ihmalleriyle*” ibaresi maddeden çıkarılmıştır⁵⁰⁰. Bu değişiklikten sonra, sorumluluğun artık bir kusursuz sorumluluk mu yoksa halen kusur sorumluluğu mu olduğu doktrinde tartışılmaya başlamıştır.

Kanuni temsilciler için düzenlenen sorumluluğun artık bir kusursuz sorumluluk olduğunu ileri sürenler için en önemli gerekçe, maddenin lafzından “*kasıt ve ihmalleriyle*” ibaresinin kaldırılmasıdır⁵⁰¹. Bunun yanında, değişiklik getiren 3505 sayılı Kanun'un 2 nci maddesinin gerekçesi de açıkça kanuni temsilcilerin artık kasıt ve ihmallerinin aranmayacağından bahsetmektedir⁵⁰².

Diğer taraftan bugün doktrinde ve uygulamada ⁵⁰³ hâkim görüş, kanuni temsilcilerin sorumluluğunun, kusurlu sorumluluk esasına dayandığını kabul

⁵⁰⁰ Alman hukukunda, kanuni temsilcilerin kasıt veya ağır ihmali aranmaktadır (AO 69).

⁵⁰¹ **Çamoğlu**, Kamu Borçları, s. 145; **Helvacı**, Sorumluluk, s. 102; **Recep Narter**; Yönetim Kurulunun Vergisel Sorumluluğu, s. 77, 78; **Özsüt**, 3505 Sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanunu'nda Yapılan Değişiklikler, s. 37.

⁵⁰² Hükmün gerekçesi, “*Anılan fıkra yapılmış olan değişiklikle kasıt ve ihmalleri ifadesi kanun metninden çıkarılmıştır. Bu suretle tüzelkişilerle, küçüklerin ve kısıtlıların, tüzelkişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olması ve vergi alacağının bu mükellef veya sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamaması halinde, tüzelkişilerin, küçüklerin ve kısıtlıların kanuni temsilcileri, tüzelkişiliği olmayan teşekkülleri idare edenlerin varsa bunların temsilcilerinin **kasıt ve ihmali aranmaksızın** vergi ve vergiye bağlı vergi cezası, para cezası gibi aslî, gecikme zammı ile tecil faizi, gecikme faizi gibi fer'i amme alacaklarının ödenmesi bakımından sorumlu tutulmaları amaçlanmıştır.*” (<https://mevzuat.tbmm.gov.tr/mevzuat/>).

⁵⁰³ AYM. 19.03.2015 Tarih ve E.2014/144, K.2015/29 sayılı karar, “*213 sayılı Kanun'un 10. maddesinde, kanuni temsilciler için kabul edilen sorumluluk, kusura dayalı sorumluluktur. Buradaki kusur, vergilendirmeye dair ödevlerin ihlal edilmesidir. Buna göre, 213 sayılı Kanun'un 10. maddesi uyarınca kanuni temsilcilerin sorumlu tutulabilmesi için vergilendirme ödevlerini yerine getirmemiş olması gerekmektedir.*” 03.04.2015 Tarih ve 29315 Sayılı Resmî Gazete; Danıştay İBK., 11.12.2018 Tarih ve E. 2013/1, K. 2018/1 sayılı karar, “*213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda kanuni temsilciler için öngörülen sorumluluk kısaca kusura dayalı sorumluluk olarak kabul edilmekte, kanuni temsilcilerin, vergiye ilişkin ödevlerin yerine getirilmemesinde kusurlu olmadığını ispat ederek yani “kurtuluş beyyinesi” göstererek sorumluluktan kurtulması olanağı tanınmaktadır.*” 20.06.2019 Tarihli ve 30807 Sayılı Resmî Gazete.

etmektedir⁵⁰⁴. Bu görüşe göre, yapılan değişiklikte kusurlu sorumluluk esasını kaldırmamış, sadece ispat yükü yer değiştirmiştir. Değişiklikten önce sorumluluk hükümlerine başvurabilmek için kanuni temsilcinin kusurunu ispatlama külfeti vergi idaresinin üzerindeydi. Bu değişiklikte birlikte alacaklı idare ispat yükümlülüğünden kurtarılmıştır. Böylece alacaklı idare lehine bir kanuni karine kabul edilmiştir. Bu nedenle kanuni temsilci, kendisine yapılan takibe karşı açacağı davada kusursuz olduğunu ispat etmek zorunda kalacaktır. Bunun yanında, kusursuz sorumluluğun kabul edilmesinin TTK'da yönetim kurulu üyelerinin sorumluluğu için düzenlenen sisteme uygun düşmemesi de bir başka gerekçe olarak ileri sürülmüştür⁵⁰⁵. Nitekim TTK 553 gereğince düzenlenen sorumluluk, kusurlu sorumluluktur.

2. Kanuni Temsilciler Arasındaki Sorumluluğun Şekli

a. Doktrindeki Görüşler ve Uygulamadaki Durum

VUK 10 uyarınca, alacaklı idare önce asıl borçluyu, diğer bir deyişle vergi yükümlüsü veya vergi sorumlusu olan anonim veya limited şirketi takip edecektir. Asıl borçludan tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacaklar için kanuni temsilciye müracaat edilecektir. Ancak bir anonim veya limited şirkette birden fazla kanuni temsilci sıfatını haiz kişi bulunabilir. Bu durum anonim şirkette birden fazla yönetim kurulu üyesi (TTK 359) veya limited şirkette birden fazla müdür (TTK 623) belirlenmiş olması halinde söz konusu olabileceği gibi, yönetimin devri (TTK 367, 629/3) sonucunda aynı konuda (vergi konusunda) birden fazla murahhas bulunması halinde de söz konusu olabilir. Tıpkı 6183 sayılı Kanun'un mük. 35 inci maddesinde olduğu gibi, VUK 10 uncu maddede de birden fazla kanuni temsilci sıfatını haiz kimse

⁵⁰⁴ **Candan**, Kanuni Temsilcinin Sorumluluğu, s.108; **Barlass**, Vergisel Sorumluluk, s. 56 vd.; **Kaneti/Ekmekçi/Güneş/Kaşıkçı**, Vergi Hukuku, s. 134; **Yıldız**, Kamu Borçlarından Sorumluluk, s. 791, 792; **Öztürk**, Tüzel Kişi Yönetim Kurulu Üyeler, s. 317; **Geçer**, Kusurlu-Kusursuz Sorumluluk, s. 118; **Şenyüz/Yüce/Gerçek**, Vergi Hukuku, s.98; **Can**, Ortakların ve Yöneticilerin Sorumluluğu, s. 76.

⁵⁰⁵ **Barlass**, Vergisel Sorumluluk, s. 56.

bulunması halinde, bunlar arasında nasıl bir sorumluluk şekli olduğu konusu çözüme kavuşturulmamıştır^{506 507 508}.

Doktrinde hâkim görüş, VUK 10 gereğince sorumlu bulunan kanuni temsilciler arasında müteselsil sorumluluk olduğu yönündedir⁵⁰⁹. Bu görüşün gerekçesi olarak, koşullar gerçekleştiğinde vergi idaresinin kanuni temsilcilerin tümüne veya herhangi birine başvurma hak ve yetkisine sahip olduğu gösterilmektedir. Diğer bir gerekçe ise ticaret hukukunda şirket yönetim kurulu üyeleri arasında teselsülün bulunmasına nedeniyle kanuni temsilciler arasında bir teselsülün olduğudur⁵¹⁰.

Doktrinde azınlıkta kalan diğer bir görüşe göre ise kanuni temsilcilerin sorumluluğu müteselsil değil, müşterek sorumluktur⁵¹¹. Bu görüşe göre, müteselsil sorumluluk ancak iki sebebe dayanarak doğar (BK 162). Bunlardan birincisi hukuki işlem, diğeri ise kanunda öngörülmedir⁵¹². Bununla birlikte VUK 10’da kanuni temsilcilerin müteselsil sorumlu olduklarına dair bir hüküm bulunmamakta, yalnızca “...tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacakların kanuni ödevleri

⁵⁰⁶ **Karayalçın**, Kanuni Temsilcinin Sorumluluğu, s. 8; **Yıldız**, Kamu Borçlarından Sorumluluk, s. 793, 794.

⁵⁰⁷ Buna karşın Alman Vergi Kanunu’nda müteselsil sorumluluk genel bir hükümle düzenlenmiştir (AO 44). Bu hüküm gereğince, aksi belirtilmedikçe vergi sorumluları arasında müteselsil sorumluluk geçerlidir. Ayrıca bkz. **Seer in Tipke/Lang**, Steuerrecht, Nr. 6.58; **Schmittmann in Jesgarzewski/Schmittmann**, Steuerrecht, s. 461.

⁵⁰⁸ Alman Vergi Kanunu’nda sorumlular müteselsilen sorumlu tutulmakla birlikte (AO 44), AO 191/1 lafzı gereği sorumluluk şartlarının gerçekleşmesinin bu kişilerin mutlaka sorumlu tutulmasına yol açmayacağı, idarenin takdir yetkisine sahip olduğu, idarenin bu takdir yetkisini kullanırken sorumluların kusuru, mali durumları gibi çeşitli hususları göz önünde bulunduracağı ifade edilmektedir, bkz. **Schmittmann in Jesgarzewski/Schmittmann**, Steuerrecht, s. 462, 463.

⁵⁰⁹ **Narter**, Yönetim Kurulunun Vergisel Sorumluluğu, s. 78; **Bağdınlı**, Vergisel Sorumluluk, s. 66; **Gerçek**, Vergi Sorumlusu, s. 182; **Yaralı**, Limited Şirketin Kamu Borçları, s. 183; **Şenyüz/Yüce/Gerçek**, Vergi Hukuku, s. 99; **Şentürk, Akın Gencer**; Hukukçu Gözüyle Vergi Uygulamaları (Yorumlar – Eleştiriler – Öneriler), 1. Baskı, İzmir, Etki Yayınları, 2010, s. 281; **Altış Soner**, Sermaye Şirketlerinin Ortakları ile Kanuni Temsilcilerinin Vergisel Sorumluluğu, Seçkin Yayınları, 1. Baskı, 2019, s. 35; **Can**, Ortakların ve Yöneticilerin Sorumluluğu, s. 75; **Pınar, Burak**; “Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararı Sonrası Limited Şirketlerdeki Kanunî Temsilci ve Ortaklar Arasındaki Sorumluluk İlişkisinde Ortaya Çıkan Sıra ve Rücu Sorunu”, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt. 23, Sayı. 1, 2021, s. 302.

⁵¹⁰ **Candan** bu görüşünü eTK döneminde açıklamıştır. Gerçekten de mülga Ticaret Kanunu’nda sorumlular arasında teselsül cari idi, bkz. **Candan**, Kanuni Temsilcinin Sorumluluğu, s. 139.

⁵¹¹ **Yıldız**, Kamu Borçlarından Sorumluluk, s. 794.

⁵¹² Kural olarak vergilendirmeye ilişkin özel anlaşmalar vergi dairelerini bağlamayacağı için vergi hukukunda müteselsil borçluluk ancak kanundan kaynaklanabilir. **Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker**, Vergi Hukuku, s. 90.

yerine getirmeyenlerin mal varlıklarından alınır...” hükmüne yer verilmektedir. Oysa kanun koyucunun vergi sorumluları arasında müteselsil sorumluluğu düzenlediği hükümler mevcuttur. Hatta aynı maddenin (VUK 10) beşinci ve altıncı fıkralarında, açıkça sorumlular arasında müteselsil sorumluluk olduğu düzenlenmiştir. Aynı şekilde 6183 sayılı Kanun’un 33 üncü maddesinin ikinci fıkrası⁵¹³ ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 17 nci maddesinin yedinci fıkrasında⁵¹⁴ tasfiye memurlarının sorumluluklarının müteselsil olduğu açıkça ifade edilmiştir.

Danıştay eski tarihli bir kararında, VUK 10 gereğince kanuni temsilcilerin sorumluluk şartları oluştuğunda, eTK’nın sorumlulukla ilgili 336 ncı madde hükmüne atıf yaparak müteselsil sorumluluğun söz konusu olduğuna hükmetmiştir⁵¹⁵. Yeni tarihli bir kararında da kanuni temsilciler arasındaki sorumluluğunun, müteselsil sorumluluk olduğunu tekrarlamıştır⁵¹⁶.

Yargıtay, rücu talebiyle açılan davalara yönelik temyiz incelemesi üzerine verdiği kararlarda, kanuni temsilcilerin müteselsil sorumlu olduğunu belirtmiştir. Yüksek mahkemeye göre, şirketten tahsil edilemeyen kamu borçlarından, (mülga) TTK. 317 nci maddesi uyarınca, anonim şirket yönetim kurulu üyelerinin tamamı kanuni temsilci sıfatıyla ve müteselsilen sorumludur. Ancak (mülga) TTK. 319

⁵¹³ “...Aksi halde tahakkuk etmiş ve edecek amme alacaklarından tasfiye memurları veya tasfiyeyi yürütenler şahsen ve müteselsilen mesul olurlar...”

⁵¹⁴ “... Aksi takdirde bu vergilerin asıl ve zamları ile vergi cezalarından şahsen ve müteselsilen sorumlu olurlar.”

⁵¹⁵ Danıştay 7D., 13.11.1990 Tarih ve E. 1989/1695, K. 1990/3503 sayılı karar, “Öte yandan, Anonim Şirketlerde, yönetim kurulu üyelerinin sorumluluğunu belirleyen Türk Ticaret Kanunun 336. maddesinin birinci fıkrasının 5 numaralı bendinde, gerek kanunun gerek esas mukavelelerin kendilerine yüklediği sair vazifelerin kasden veya ihmâl neticesi olarak yapılmaması halinde yönetim kurulu üyelerinin pay sahiplerine ve şirket alacaklarına karşı müteselsilen mesul oldukları açıklanmış, Borçlar Kanununun 142. maddesinde ise; “Alacaklı, müteselsilen borçluların tamamından veya birinden borcun tamamen veya kısmen edasını istemekte muhayyerdir. Borcun tamamen edasına kadar bütün borçluların mesuliyeti devam eder.” denilmiştir.

Bu durumda şirket tüzel kişiliğinin mal varlığından alınmayan amme alacağının, bu şirketin yönetim kurulu üyelerinin her birinden ayrı ayrı istenmesi yasa gereği olup...” (www.legalbank.net)

⁵¹⁶ Danıştay VDDK. 19.02.2014 Tarih ve E. 2013/150, K. 2014/96 sayılı karar, “...Kanuni temsilciler borcun tamamından müteselsilen sorumlu oldukları halde ortakların sorumluluğu...” (www.danistay.gov.tr)

maddesi uyarınca yetki devri yapılmışsa, sadece bunlar kanuni temsilci sıfatıyla müteselsilen sorumlu olurlar ⁵¹⁷.

Son olarak, idarenin uygulamasına bakmakta fayda vardır. Tahsilat Genel Tebliği'nde, kanuni temsilcilerin sorumlu olması halinde, ilgili kanunlara göre sorumluluk şekline bakılacağı belirtilmiştir ⁵¹⁸. Buna rağmen, tebliğin birçok paragrafında kanuni temsilcilerin müşterek ve müteselsil sorumlu olduklarına yönelik ifadeler de bulunmaktadır⁵¹⁹.

b. Kanuni Temsilciler Arasında Farklılaştırılmış Teselsülün Uygulanması ve Getireceği Sorunlar

Hemen belirtelim ki yukarıda incelediğimiz doktrindeki görüşlerin ve yargı kararlarının hemen çoğu mülga 6762 sayılı TTK dönemine aittir. Gerçekten de eTK 336'da organ üyelerinin müteselsilen sorumlu olacakları hükme bağlanmıştı. Fakat 6102 sayılı TTK ile söz konusu sorumluluk sistemi yerini, müteselsil sorumluluğun özel bir görünümü olan farklılaştırılmış teselsüle bırakmıştır.

VUK 10'da düzenlenen sorumluluğun, VUK kapsamındaki alacaklar bakımından organ sorumluluğunun özel bir görünümü olduğunu, bu nedenle VUK'ta düzenleme bulunmayan konularda, TTK'nın organ sorumluluğuna ilişkin kuralları

⁵¹⁷ Yargıtay 11. HD., 14.06.2011 Tarih ve E. 2011/4753, K. 2011/7389 sayılı karar, “Anonim şirketlerde ise böyle bir özel düzenleme yapılmadığından, şirketten tahsil edilemeyen kamu borçlarından, TTK. 'nın 317. maddesi uyarınca şirketin yönetim kurulu üyelerinin tamamı, kanuni temsilci sıfatıyla ve müteselsilen sorumludur. Ancak TTK'nın 319. maddesine göre ana sözleşmeye hüküm konularak şirketin kanuni temsil yetkisi, yönetim kurulu üyelerinden birine veya birkaçına verilip, diğer yönetim kurulu üyeleri sorumluluktan kurtulabilmektedir. Böyle bir durumda kamu alacaklarından da sadece anılan yönetim kurulu üyeleri, kanuni temsilci sıfatıyla müteselsilen sorumlu tutulacaklardır. Yönetim kurulu üyesi olmayan ortakların ise kamu alacaklarından dolayı sorumlulukları bulunmamaktadır.” (www.legalbank.net); Aynı yönde, Yargıtay 11. HD., 06.01.2014 Tarih ve E. 2013/10208, K. 2014/76 sayılı karar.; Yargıtay 11. HD., 30.10.2014 Tarih ve E. 2014/8501, K. 2014/16502 sayılı karar.; Yargıtay 11. HD., 29.09.2015 Tarih ve E. 2015/9832, K. 2015/9587 sayılı karar. (www.yargitay.gov.tr).

⁵¹⁸ Tahsilat Genel Tebliği'nin, Birinci Kısım, İkinci Bölüm, “IX. Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu” başlıklı bölümünün (7) numaralı bölüm, (Seri: A Sıra No:2 G.T. ile eklenen paragraf).

⁵¹⁹ Örneğin; aynı başlıklı bölümün (5) numaralı bölümü, “VIII. Limited Şirketlerin Amme Borçları” başlık bölümü, (8) numaralı bölümü.

uygulanacağını ifade etmiştik⁵²⁰. VUK 10’da, ikinci derecede sorumlu olan kanuni temsilcilerin, birlikte sorumluluk şekline ilişkin bir kural bulunmamaktadır. Doktrinde ve uygulamada, kanuni temsilciler arasında müteselsil sorumluluğun bulunduğu ilişkin kabulün dayanağı ise, eTK’nın sorumluluğu müteselsil sorumluluk şeklinde düzenlemiş olmasından kaynaklanmaktadır. Bu nedenle 6102 sayılı TTK.’nın yürürlüğünden sonra gerçekleşecek sorumluluk hallerine, farklılaştırılmış teselsül hükümlerinin uygulanması gerekmektedir.

Bütün bunlara rağmen kanuni temsilciler arasında farklılaştırılmış teselsül uygulanmasının, amaca ne kadar uygun olduğu ve ne şekilde uygulanacağı soru işaretleri barındırır. İlk önce, VUK 10’daki düzenlemenin amacı, alacaklı kamu idaresinin korunmasıdır. Alacaklı açısından, mutlak teselsülün farklılaştırılmış teselsüle göre daha avantajlı hükümler içerdiği açıktır⁵²¹. Nitekim farklılaştırılmış teselsül, sorumlulara, bireysel indirim sebeplerini dış ilişkide de ileri sürme hakkı tanımaktadır. Böylece sorumluların kusurlarının ağırlığı ve durumun gerekleri dış ilişkide göz önünde tutularak, bireysel sorumluluk tavanları belirlenecektir. Zarar veren tek başına sorumlu olsaydı, hangi kapsamda sorumlu tutulacak idiyse en fazla o oranda sorumlu tutulacaktır. Bu durumun ise sorumluların lehine, alacaklının aleyhine sonuç doğuracağı açıktır.

Diğer taraftan farklılaştırılmış teselsülde, zarar gören zararın tamamını talep eder, sorumluların ödeyeceği tazminat miktarını ise hâkim belirler^{522 523}. Diğer bir ifadeyle bireysel sorumluluk tavanı, zarar gören değil, hâkim tarafından belirlenecektir⁵²⁴. Fakat bilindiği üzere idare, kamu hukukundan doğan alacaklarını, idari işlemlerle tahsil etmektedir⁵²⁵. Ödeme emri, tahsil işleminin yazı ile bildirilmesi

⁵²⁰ § 3, III, B.

⁵²¹ Farklılaştırılmış teselsül ile ilgili ayrıntılı değerlendirmeler için bkz. **Helvacı**, Farklılaştırılmış Teselsül, s. 84 vd.; **Altay**, Yetki Devri, s. 314 vd; **Güney Akdağ**, Yönetim Kurulu, s. 372; **Eren**, Borçlar Genel Hukuku, s. 926; **Kapancı, Berk**; Birlikte Borçlulukta Borçlular Arası İlişkiler, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2014, s. 40 vd.; **Çamurcu**, Farklılaştırılmış Teselsül, s. 105 vd.

⁵²² **Tekinalp**, Yeni Hukuk, Nr. 16-135 vd.

⁵²³ Farklılaştırılmış teselsülün uygulanması bakımından hakim in hayati bir rol oynadığı yönünde, bkz. **Yasaman**, Hakim in Rolü, s. 88.

⁵²⁴ TTK 557 gerekçesi.

⁵²⁵ Tahsil, bireysel sübjektif bir idari işlemdir. **Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker**, Vergi Hukuku, s. 113.

niteliğindedir⁵²⁶. İdari işlemlerin özelliklerinden olan tek yanlı ve icrai niteliğe sahip olma⁵²⁷, ödeme emrinde de görülür. İdare, ayrıca borcun ödenmemesi halinde, cebren icra etme yetkisini haizdir. Dolayısıyla idareden, mahkemeye başvurup, sorumluların bireysel sorumluluk tavanının belirlenmesini talep etmesi beklenemez. Aksi halde, cebri icra yetkisinin bir anlamının kalmayacağı açıktır.

Sonuç itibarıyla mevcut düzenlemeler ışığında, farklılaştırılmış teselsülün uygulanmasının gerektiği açıktır. Fakat farklılaştırılmış teselsülün kanuni temsilcilerin sorumluluğu açısından uygulanmasının, kamu alacaklarını korunma amacına uygun olmadığı kanaatindeyiz. Buna karşın, mutlak teselsülün alacaklıya güvence sağlamak ve onu ayrıcalıklı bir duruma sokma amacı izlediği düşünülürse⁵²⁸, kamu alacaklarından sorumluluğun amacı ile klasik müteselsil sorumluluk şeklinin birbiriyle daha fazla örtüşeceğini söyleyebiliriz. Bu nedenlerle, yapılacak bir kanun değişikliği ile kanuni temsilciler arasında mutlak teselsül hükümlerinin uygulanacağına yönelik açık bir hüküm getirilmesi gerektiği kanaatindeyiz.

C. Sorumluluğun Şartları

1. Vergi ve Buna Bağlı Alacakların Şirketin Varlığından Tamamen veya Kısmen Alınamamış Olması

Kanuni temsilcilerin sorumlu tutulabilmesinin ilk şartı, vergi veya vergiye bağlı alacağın, vergi mükellefi veya sorumlusu olan asıl borçlu şirketten, “*tamamen veya kısmen alınamamış*” olmasıdır. Bu şart, sorumluluğun ikinci derecede olmasının bir sonucudur. Hatırlanacak olursa 6183 Sayılı Kanun mük. md. 35’te kanuni temsilcilere

⁵²⁶ Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, Vergi Hukuku, s. 168.

⁵²⁷ Yayla, Yıldızhan; İdare Hukuku, Beta Yayıncılık, Tıpkı 2. Basım, İstanbul, 2010, s. 185 vd; Candan, Turgut; Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu, Gözden Geçirilmiş ve Güncelleştirilmiş 6. Baskı, PWC Türkiye, İstanbul, 2015, s. 78, 82 vd.; Çağlayan, Ramazan; İdari Hukuku Dersleri, Adalet Yayınevi, Güncellenmiş 7. Baskı, Ankara, 2019, s. 303; Yıldırım, Turan/Yasin, Melikşah/Kaman, Nur/ Özdemir, H. Eyüp/Üstün, Gül/Okay Tekinsoy, Özge; İdare Hukuku, On İki Levha Yayıncılık, Güncelleştirilmiş 7. Baskı, İstanbul, 2018, s. 323.

⁵²⁸ Tekinay/Akman/Burcuoğlu/Altop, Borçlar Hukuku, s. 28 vd.; Eren, Borçlar Genel Hukuku, s. 1338; Oğuzman/Öz, Borçlar C.II, s. 449; Dağdelen, Teselsül, s. 6; Kapancı, Birlikte Borçluluk, s. 24; Canyürek, Murat; Müteselsil Borçlulukta İç ve Dış İlişkiler, Vedat Kitapçılık, 1. Baskı, İstanbul, 2003. s. 27.

başvuru için amme alacaklarının *tahsil edilememiş veya tahsil edilemeyeceği anlaşılmış* olması gerekiyordu. VUK 10 gereğince kamu alacağının *alınamamış* olması ile 6183 Sayılı Kanun mük. md. 35 gereğince *tahsil edilememiş* olmasının aynı anlama geldiğini ifade etmiştik⁵²⁹. Fakat alacağın tahsil edilemeyeceğinin anlaşılmış olması VUK 10 gereğince sorumluluğun doğması için yeterli görülmemiştir. Bu husus, iki hüküm arasındaki farklardan birisidir.

Vergi veya buna bağlı alacakların şirketin varlığından tamamen veya kısmen alınamaması, esasında tahsil imkansızlığını ifade eder. Burada bahsedilen hukuki değil, maddi imkansızlıktır⁵³⁰. Nitekim vergi mükellefi veya sorumlusu olan şirketten tahsili hukuken imkânsız hale gelen bir alacak kanuni temsilciden zaten istenemez. Örneğin zamanaşımına uğramış bir borç, asıl borçlu sermaye şirketinden istenemeyeceği gibi kanuni temsilciden de istenemez.

Tahsil imkansızlığının hukuki yollarla tespit edilmesi gerekir⁵³¹. Bu nedenle alacağın tamamen veya kısmen alınamamış sayılabilmesi için şirkete karşı, 6183 sayılı Kanun md. 54'te düzenlenen cebren tahsil şekillerinin tümünün kullanılmış ve buna rağmen takipten sonuç alınamamış olması gerekir⁵³². Bu maddede düzenlenen cebren tahsil şekilleri; asıl borçlu şirket teminat göstermişse teminatın paraya çevrilmesi, kefil varsa kefilin takibi, borca yetecek miktardaki mallarının haczedilerek paraya çevrilmesi veya gerekli şartlar⁵³³ varsa iflasın istenilmesidir.

Bu yolların tüketilmesine rağmen teminatın borcu karşılamaması, haczedilen mal, alacak ve hakların para çevrilmesine karşın borcu karşılamaması, haczi kabil hiçbir mal varlığının bulunmaması veya iflas takibinin sonucunda alacaklı idare alacağını elde edememiş ise tahsil imkansızlığı söz konusu olur. Borçlu şirketin iflasının istenebilmesi için öncelikle tüm tahsil şekilleri denenmiş fakat alacağın tahsil

⁵²⁹ Bkz. § 3,II,C,1.

⁵³⁰ **Candan**, Kanuni Temsilcinin Sorumluluğu, s. 94.

⁵³¹ **Gümüşkaya**, Tahsil İmkansızlığı, s. 203.

⁵³² **Tancı/Arıkan/Yalçiner**, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü, s. 72; **Çelik**, Vergi İcra Hukuku, s.113; **Candan**, Kanuni Temsilcinin Sorumluluğu, s. 94; **Barlass**, Vergisel Sorumluluk, s. 70; **Gümüşkaya**, Tahsil İmkansızlığı, s. 203.

⁵³³ Gerekli şartlardan kasıt borçlunun iflasa tabi olması ve iflas koşullarının oluşmasıdır. **Çelik**, Vergi İcra Hukuku s. 253.

edilememiş olması gerekir⁵³⁴. Bununla birlikte iflasın yalnız talep edilmesi yeterli değildir, iflas tasfiyesinin sonucunun beklenmesi de gerekmektedir⁵³⁵.

Bu hususta tartışmalı olan nokta, tüm takip yollarının tüketilmesinden sonra, 6183 sayılı Kanun md. 75 gereğince aciz fişi düzenlenmesinin gerekip gerekmediğidir. Doktrinde, aciz fişinin düzenlenmesinin gerektiğini ileri süren görüş⁵³⁶, bunun gerekçesi olarak, vergi sorumluluğunun kişi hak ve hürriyetleri ile yakın ilişkisi ve idarenin keyfi tutumunu önlemek olduğunu ifade etmektedir⁵³⁷.

Diğer görüş ise aciz fişinin düzenlenmesinin zorunlu olmadığı yönündedir⁵³⁸. Buna göre, 6183 sayılı Kanun md. 81 gereğince haczedilen mal ve haklar için yapılan değerlemenin sonucunda, mal ve hakların borca yetmeyeceği anlaşırsa, paraya çevirme beklenmeden kanuni temsilciye başvurulabilir.

Üçüncü bir görüş ise değerlendirme sonucu mal ve hakların borcu karşılamayacağının anlaşılması halinde, paraya çevirmenin beklenmesine gerek olmadığını ve aciz fişinin düzenlenmesi gerektiğini ifade ederek, iki görüşü bağdaştırmıştır⁵³⁹.

Danıştay, haczedilen malların değerlemesi sonucunda, kamu alacağının karşılanamayacağının tespiti halinde, artık paraya çevirme işlemlerinin beklenmesine gerek olmadığı, tahsil imkansızlığının gerçekleştiği görüşündedir⁵⁴⁰. Fakat bunun daha

⁵³⁴ Çelik, Vergi İcra Hukuku, s. 254.

⁵³⁵ Yıldız, Kamu Borçlarından Sorumluluk, s. 781; Barlass, Vergisel Sorumluluk, s. 71.

⁵³⁶ Tancı/Arıkan/Yalçiner, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü, s. 72, 73; Karayalçın, Kanuni Temsilcinin Sorumluluğu, s. 6; Yıldız, Limited Şirketler Hukuku, s. 780; Barlass, Vergisel Sorumluluk, s. 70; Gümüşkaya, Tahsil İmkansızlığı, s. 205.

⁵³⁷ Barlass, Vergisel Sorumluluk, s. 72.

⁵³⁸ Candan, Kanuni Temsilcinin Sorumluluğu, s. 98.

⁵³⁹ Çelik Vergi İcra Hukuku, s. 250.

⁵⁴⁰ Danıştay 4D., 21.04.2021 Tarih ve E. 2016/10011, K. 2021/2376 sayılı karar, “Dosyanın incelenmesinden; davacı tarafından ibraz edilen ... İcra Müdürlüğü'ne hitaben düzenlenmiş bilirkişi raporunda asıl borçlu şirketin kıymeti 9.365.875,00 TL olarak takdir edilen akaryakıt istasyonu ve müştemilatının sahibi olduğu, ancak söz konusu taşınmaz üzerine daha önceki tarihlerde davalı idare dışında birçok farklı kurum tarafından haciz işlemlerinin uygulandığı anlaşılmıştır. Bu itibarla, asıl borçlu şirketin 11.459.755,83 TL tutarındaki vergi borçlarının malvarlığı üzerindeki haciz işlemleri dikkate alındığında kendi malvarlığından tahsil edilemeyeceği anlaşıldığından, amme alacağının tahsili amacıyla davacının kanuni temsilci sıfatıyla takip edilerek, adına ödeme emri düzenlenmesinde hukuka aykırılık görülmemiştir.” (www.danistay.gov.tr).

da ötesinde, Danıştay VUK 10 kapsamındaki sorumluluk için aranan alacağın *alınamaması* kavramını geniş yorumlayarak, sadece *tahsil edilemeyen* değil *tahsil edilemeyeceği anlaşılan* alacakların da sorumluluk şartını gerçekleştirdiği görüşündedir⁵⁴¹. Bu görüşe katılmamızın imkânı yoktur.

Son olarak, belirtmemiz gerekir ki tahsil imkansızlığı olgusunun ispat yükü, vergi dairesine aittir⁵⁴².

⁵⁴¹ Danıştay VDDK. 21.10.2020 Tarih, E. 2019/697, K. 2020/1071 sayılı karar, “213 sayılı Kanun'un 10. maddesinde, asıl amme borçlusundan alınamayan kamu alacaklarının takip ve cebren tahsiline yönelik açık bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu durum, kamu alacağının cebren tahsiline ilişkin olduğundan asıl borçludan tahsil edilemeyen vergi ve buna bağlı alacaklardan müteşekkil amme alacaklarının takip ve cebren tahsilinde genel nitelikte kanun olan 6183 sayılı Kanun'un ilgili hükümlerinin uygulanacağı açıktır. Dolayısıyla tahakkuk ettiği halde vadesinde ödenmeyen ve asıl borçludan alınamayan vergi, vergi cezası ve gecikme faizleri yönünden kanuni temsilcilerin sorumluluğunun koşullarının 213 sayılı Kanun'un 10. maddesi çerçevesinde değerlendirileceği; ancak bu alacakların takip ve cebren tahsilatında 6183 sayılı Kanun'un ilgili maddelerinin uygulanacağı tabiidir. Bu doğrultuda mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen ve kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacakların 6183 sayılı Kanun hükümleri uyarınca ödeme emri ya da Kanun'da gösterilen diğer yollarla takip ve cebren tahsilinde, 213 sayılı Kanun'un 10. maddesinde yer alan "alınamayan" ifadesinin, 6183 sayılı Kanun'un 3. maddesi bağlamında yorumlanması ve takibatın asıl borçludan tahsil edilemeyen ve tahsil edilemeyeceği anlaşılan vergi ve buna bağlı alacaklar yönünden yürütülebileceğinin kabulü gerekmektedir.

Nitekim kanun koyucu, 213 sayılı Kanun'un 10. maddesinde alacağın niteliği bağlamında bir ayrım gitmemiştir. Ayrıca kanun koyucu, 4108 ve 5766 sayılı Kanunlar ile 6183 sayılı Kanun ve 213 sayılı Kanun'un değinilen hükümlerini değiştirmesine rağmen 213 sayılı Kanun'un 10. maddesinde yer alan "alınamayan" ifadesinin "alınamayacağı anlaşılan" alacakları kapsamayabileceği yönünde bir tereddüte düşmemiş ve 213 sayılı Kanun'un anılan hükmünde bu yönde bir değişiklik yapma ihtiyacı duymamıştır. Dolayısıyla, 213 sayılı Kanun'un 10. maddesinde yer alan "alınamayan" ifadesinin gerek "mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen ve kısmen alınamayan" ve gerekse "mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen ve kısmen alınamayacağı anlaşılan" alacakları kapsadığı açıktır. Esasen kanun koyucunun kanunda tanımlanan vergisel ödevleri yerine getirmeyerek vergi ve buna bağlı alacakların mükellef ya da vergi sorumlusundan alınamamasına neden olan kanuni temsilcilerden söz konusu amme borcunun takip ve tahsiline girişilmesine yönelme amacı da bu yorumu doğrulamaktadır.

Kaldı ki, Türk Dil Kurumu Güncel Türkçe Sözlüğünde "alınabilmek", alınma ihtimali veya imkanı bulunmak olarak; "alınmak" ise alma işi yapılmak biçiminde tanımlanmıştır. Bu kapsamda, 213 sayılı Kanun'un 10. maddesinde yer alan "alınamayan" ifadesinin; alınma ihtimali veya imkanının bulunmasına rağmen başkaca sebeplerle bu durumun gerçekleştirilememesi veya fiili veya hukuki sebeplerle olanaksızlaşması olarak anlaşılması gerekir.”

⁵⁴² Candan, Kanuni Temsilcinin Sorumluluğu, s. 99.

2. Vergi Alacağının Şirketten Alınamamasının Sebebi Kanuni Temsilcinin Ödevlerini Gereği Gibi Yerine Getirmemesi Olmalıdır

Kanuni temsilcinin sorumlu tutulabilmesinin ikinci şartı olarak, vergi ve buna bağlı alacakların şirketten alınamama sebebi, kanuni temsilcinin şirkete düşen ödevleri yerine getirmemiş olmasından kaynaklanmalıdır⁵⁴³. Diğer bir ifadeyle kanuni temsilcinin şirkete düşen ödevleri yerine getirmemesi yüzünden vergi ve buna bağlı alacaklar şirketin malvarlığından alınamamış olmalıdır. 6183 sayılı Kanun'un mük. md. 35'te düzenlenen sorumluluk ile VUK 10'da düzenlenen sorumluluğun önemli bir farkı da bu noktada görülür. Nitekim VUK 10'da kanuni temsilciye birtakım ödevler yüklenmiş olmasına karşın, 6183 sayılı Kanun mük. md. 35'te herhangi bir ödev yüklenmemiştir. Öncelikle bu ödevler incelenecek, daha sonra bu ödevler ile vergi alacağının alınamaması arasındaki illiyet bağı üzerinde durulacaktır.

a. Kanuni Temsilcinin Ödevleri

VUK 10/1'e göre, tüzel kişilerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri tarafından yerine getirilir⁵⁴⁴. Bu hükmün, tüzel kişiler açısından gerekli olup olmadığı konusunun tartışmaya açık olduğu düşüncesindeyiz. Nitekim hukuk düzenimiz tüzel kişileri oluştururken, zorunlu organlar öngörmüş ve bunlara bir takım görev ve yetkiler vermiştir. Tüzel kişilerin yönetim ve temsille ilgili organları ilgili kanunlarda açıkça gösterilmiştir⁵⁴⁵. Söz konusu ödevlerin yerine getirilmesi görevi bu organlara aittir. Bu nedenle, ayrıca böyle bir hükmün gereksiz bir tekrardan ibaret olduğu kanaatindeyiz.

⁵⁴³ Görev ihlali ile zarar arasındaki nedensellik, uygun illiyet bağı teorisine göre değerlendirilmelidir, bkz. **Seer in Tipke/Lang**, Steuerrecht, Nr. 6.67; **Schmittmann in Jesgarzewski/Schmittmann**, Steuerrecht, s. 445.

⁵⁴⁴ Benzer şekilde Alman Vergi Kanunu (AO) 34/1'de, kanuni temsilcilerin, tüzel kişilerin vergi ödevlerini yerine getirmeleri ve özellikle vergilerin ödenmesini sağlamaları gerektiği açıkça hükme bağlanmıştır.

⁵⁴⁵ Bkz. Dernekler için MK 85; Vakıflar için 5737 sayılı Vakıflar Kanunu md. 6; Kollektif şirket için TTK 213/1-f, 218 ve 233; Komandit şirket için TTK 309,318; Anonim şirket için TTK 365 ; Limited şirket için 623.

Hükümde kanuni temsilci tarafından yerine getirilmesi gereken ödevlerin neler olduğu açıkça belirtilmemiştir. Bu ödevlerin hangileri olduğu, öncelikle “*Mükellefin Ödevleri*” başlığını taşıyan VUK’un ikinci kitabında düzenlenen hükümler gereğince belirlenir. Bu hükümlerde düzenlenen ödevler; bildirimde bulunma ödevi (md. 153-170), defter tutma ödevi (md. 171-226), belge düzenine uyma ödevi (md. 227-mük.242), defter ve belgeleri muhafaza ve ibraz ödevi (md.253-mük.256), 257 inci maddede sayılan diğer ödevler ve beyanname verme⁵⁴⁶ ödevidir. Söz konusu ödevler; vergi, resim, harçların matrahının gerçeğe uygun olarak tespit edilmesine yönelik ödevlerdir⁵⁴⁷.

Ödemenin bir ödev olup olmadığı ise tartışmalıdır⁵⁴⁸. Doktrinde *Barlass*’ın ileri sürdüğü görüşe göre; vergi borcunu ödeme, bir ödev değil yükümlülüktür⁵⁴⁹. Yazar, ödemenin bir ödev olmadığını fakat bir istisna olarak, kaynakta vergi kesintisi yapanların bu vergileri vergi dairesine ödemesinin bir ödev olduğunu ileri sürmüştür.

Çelik, “*vergi ödemenin bir görev olduğu görüşü kabul edilirse, kanuni temsilcinin görevlerini tam ve doğru biçimde yerine getirmesi halinde ödenmemiş kamu alacağının nasıl ortaya çıkacağı da soru işaretidir*” demek suretiyle görüşünü ifade etmiştir⁵⁵⁰.

⁵⁴⁶ VUK’un “*Mükellefin Ödevleri*” başlıklı ikinci kitabında yer almamakla birlikte, beyana dayalı tarhiyatın geçerli olduğu vergiler açısından beyanname vermenin de bir ödev olduğu doktrinde ve uygulamada kabul edilmektedir. bkz. **Barlass**, Vergisel Sorumluluk, s. 57; **Candan**, Kanuni Temsilcinin Sorumluluğu, s. 104 vd.; **Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker**, Vergi Hukuku, s. 75; **Kaneti/Ekmekçi/Güneş/Kaşıkçı**, Vergi Hukuku, s. 264; **Yiğit**, Vergi Hukuku, s. 176.

⁵⁴⁷ **Candan**, Kanuni Temsilcinin Sorumluluğu, s. 103.

⁵⁴⁸ Alman Vergi Kanunu (AO) 34/1’de kanuni temsilcilerin, vergilerin ödenmesini sağlama ödevi özellikle vurgulanmıştır. Hatta kriz durumlarında bile ödeme ödevinin yerine getirilmesi gerektiği ileri sürülmektedir, bkz. **Schmittmann in Jesgarzewski/Schmittmann**, Steuerrecht, s. 444.

⁵⁴⁹ *Barlass* bu görüşün gerekçelerini şu şekilde sıralamaktadır; öncelikle kanun sistematğinde ödeme ödevlerden ayrı bir yerde düzenlenmiştir (ödevler ikinci kitapta düzenlenirken, ödeme birinci kitabın altıncı kısmında düzenlenmiştir), ayrıca vergi dairesi mükellefin ödevleri yerine getirmesi için ısrarcı olmayıp sadece ceza vermekle yetinirken ödeme yapılmaması durumunda tüm olanakları kullanır. Diğer taraftan ödevlerini zamanında yerine getirmeyen veya geç yerine getiren mükellefe ya da vergi sorumlusuna eksik veya geç tahakkuktan dolayı vergi ziyai cezası uygulanırken, ödeme yapmayan mükellef veya sorumluya bu ceza uygulanmamaktadır. Son olarak, ödeme ödev olarak nitelenirse kanuni temsilciyi ortaklığın kefil olarak varsaymak gerekir, oysa kanuni temsilci kefil değil vergi sorumlusudur. **Barlass**, Vergisel Sorumluluk, s. 47 vd.

⁵⁵⁰ **Çelik**, Vergi İcra Hukuku, s. 113.

Candan ise ödemenin de bir ödev olduğu görüşündedir⁵⁵¹. Fakat yazar, kanuni temsilcinin diğer ödevleri eksiksiz yerine getirmesine karşın, şirket borcun normal vadesinde ödeme gücüne sahip değilse, artık kanuni temsilcinin sorumlu tutulamayacağı görüşündedir. Kanuni temsilci, ancak vade tarihinde ödeme gücüne sahip olmasına rağmen borcu ödememişse sorumlu tutulabilir. Bunun için de şirketin vadeden sonraki zamanda ödeme gücünü yitirmesi gerekir.

Kanaatimizce, bu tartışmanın önem arz eden yönü, ödememeye bağlanan hukuki sonuçtur. Bu bağlamda görüşlerin birleştiği nokta, ödeme gücü olmayan şirketin kamu borcunun ödenmemesi, kanuni temsilcinin sorumluluğunu doğurmaz. Diğer bir ifadeyle, ancak ödeme gücüne sahip bir şirketin kamu borçlarının ödenmesi, kanuni temsilcilerin yerine getirmesi gereken bir ödev olabilir.

b. Alacağın Şirketten Alınamamasının Sebebi Kanuni Temsilcinin Ödevleri Gereği Gibi Yerine Getirmemesi Olmalıdır

VUK 10/2'ye göre “*Yukarıda yazılı olanların bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınmayan vergi ve buna bağlı alacaklar, kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınır.*” Hükümden anlaşıldığı üzere, asıl borçlu şirketten vergi alacağının alınamamasının sebebi, kanuni temsilcinin ödevlerini gereği gibi yerine getirmemesi olmalıdır. Ödevlerin gereği gibi yerine getirilmemesi, zamanında yerine getirilmemesi veya eksik yerine getirilmesidir⁵⁵². Oysa sözü edilen ödevlerden hiçbirisi, yerine getirilmeme durumunda alacağın temsil edilen şirketten alınamamasına doğrudan neden olmaz⁵⁵³. Gerçekten de alacağın şirketten tahsil edilememe nedeni, kanuni temsilcinin ödevleri yerine getirmemesi değil, şirketin borç ödemedi aciz halde bulunmasıdır. Şirketin ödeme gücü bulunduğu takdirde, kanuni

⁵⁵¹ **Candan**, Kanuni Temsilcinin Sorumluluğu, s. 104. Aynı görüşte, bkz. **Helvacı**, Sorumluluk, s. 104

⁵⁵² Ödevlerin, olumlu bir eylemle (örneğin, yanlış içerikli bir beyanname verilmesi) veya olumsuz bir eylemle (örneğin, beyanname verilmemesi) ihlal edilmesi arasında bir fark yoktur, bkz. **Schmittmann in Jesgarzewski/Schmittmann**, Steuerrecht, s. 444.

⁵⁵³ **Candan**, Kanuni Temsilcinin Sorumluluğu, s. 103.

temsilci ödevleri geç veya eksik yerine yetirse dahi vergi idaresi alacağına vadesinde veya cebren tahsil yoluyla ulaşabilecektir⁵⁵⁴.

Görüldüğü gibi ödevleri yerine getirmeme ile tahsil edilememe arasında doğrudan bir neden-sonuç ilişkisi (illiyet bağı) bulunmamaktadır. Doğrudan olmasa da iki durum arasında tek bir halde ilişki kurulabilmektedir. Bu hal, vergi ve buna bağlı alacağın normal vadesinde ödeme gücüne sahip olan şirketin, sonradan ödeme gücünü kaybetmiş olması halidir. Yalnızca bu halde, artık kanuni temsilcinin ödevlerini yerine getirmemesi nedeniyle vergi ve buna bağlı alacakların şirketten tahsil edilememesi söz konusu olur⁵⁵⁵.

Gerçekten de ödeme dışındaki ödevlerin yerine getirilmemesinin tek başına vergi alacağının şirketten tahsilini imkânsız hale getirdiği söylenemez. Bu ödevler, vergi matrahının gerçeğe uygun tespitine yöneliktir. Yerine getirilmese bile vergi dairesi ikmalen, res'en ve idarece tarh yöntemlerini uygulayarak alacağını faiz ve cezalarıyla tahsil imkanına sahiptir. Ancak vergi ve buna bağlı alacakların, ödevler zamanında ve eksiksiz yerine getirilmiş olsaydı ödenecek olduğu vade ile vergi dairesince matrahın belirlenerek ödenmesi gereken vade arasında, şirket ödeme gücünü kaybetmişse kanuni temsilcilerin sorumluluğu söz konusu olacaktır.

Ödeme konusunda ise ikili bir ayırım yapmak gerekir. Eğer kamu borcunun vadesinde şirket ödeme gücüne sahip değilse, kanuni temsilcinin ödevini yerine getirmediğinden bahsedilemez ve sorumluluğu söz konusu olmaz. Fakat kamu borcunun vadesinde, şirket ödeme gücüne sahipken daha sonra bu ödeme gücünü kaybederse, artık ödevlerini yerine getirmeye kanuni temsilci sorumlu tutulacaktır. Nitekim bu durumda, ödevlerin yerine getirilmemesi ile tahsil edilememe olgusu arasında illiyet bağı gerçekleşmiş olur.

Alman Vergi Kanunu'nda, sorumluların davranışı nedeniyle ortaya çıkan sonuç bakımından daha yerinde bir düzenleme bulunmaktadır. Nitekim AO 69 hükmüne göre; kanunda belirlenen kişiler, vergi borcu ilişkisinden doğan alacakların, kasıtlı

⁵⁵⁴ **Candan**, Kanuni Temsilcinin Sorumluluğu, s. 104.

⁵⁵⁵ **Candan**, Kanuni Temsilcinin Sorumluluğu, s. 105.

veya ağır ihmal sonucu görev ihlali nedeniyle hiç veya zamanında ifa edilmemesi ya da tespit edilmemesi halinde sorumlu olacaklardır. Görüldüğü gibi görev ihlali davranışının sonucu olarak, alacağın alınamaması (tahsil edilmemesi) değil, alacağın ifa edilmemesi veya zamanında ifa edilmemesi gösterilmiştir. Daha da önemlisi, sadece ifa edilmeme değil, vergi alacağının tespit edilmemesi veya zamanında tespit edilmemesi de görev ihlalinin bir sonucu olarak açıkça gösterilmiştir. Bu düzenlemenin, davranış ile sonuç arasındaki nedensellik bağına açıkça ortaya koyması bakımından daha yerinde ifadeler içerdiği fikrindeyiz.

D. Sorumluluğun Zaman Yönünden Sınırı

6183 sayılı Kanun mük. md. 35'te olduğu gibi VUK 10'da da sorumluluğun zaman yönünden sınırları açıkça yer almamaktadır. Diğer bir ifadeyle asıl borçlunun malvarlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacaklardan, hangi tarihte kanuni temsilci sıfatını taşıyan kişilerin sorumlu olacağı maddenin lafzından anlaşılamamaktadır. Vergi alacağının doğduğu, ödenmesi gerektiği ve hatta tahsil edilemediği tarihlerde farklı kanuni temsilciler görevde olabilir. Bu durumda, asıl borçludan tamamen veya kısmen alınamayan vergi alacağından, hangi tarihte görevde bulunan kanuni temsilci sıfatını haiz kişilerin sorumlu olacağının açıklığa kavuşturulması gerekir.

VUK 10'da kanuni temsilciye birtakım ödevler yüklendiğini, sorumluluğun ancak bu ödevlerin yerine getirilmemesi halinde söz konusu olacağını ifade etmiştik. Dolayısıyla sorumluluğun zaman yönünden sınırının tayin ederken, bu ödevlerin yerine getirilebilme imkânı olan zaman dilimi esas alınmalıdır. Bu zaman dilimi ise, kanuni temsilcinin bu sıfatı kazandığı ve kaybettiği tarih arasında kalan vergilendirme dönemini kapsar⁵⁵⁶. Diğer bir ifade ile kanuni temsilcilik sıfatının kazanıldığı tarih ile kaybedildiği tarih arasında yerine getirilecek bir vergisel ödevin söz konusu olması ve

⁵⁵⁶ Aksi yönde görüşe sahip *Barlass*'a göre, kanuni temsilcilerin sorumluluğu göreve başlama ve görevden ayrılma tarihleri arasındaki dönemle sınırlı değildir. Vergisel ödevlerini yerine getirmeyen kanuni temsilcinin sorumluluğu, görevden ayrıldıktan sonra da devam eder. Diğer taraftan ödevin niteliğine bağlı olarak, eğer gecikmeli olarak da yerine getirilebilecek bir ödev söz konusu ise yeni ve eski kanuni temsilciler müteselsilen sorumlu tutulurlar. bkz. **Barlass**, Vergisel Sorumluluk, s. 150 vd.

kanuni temsilcinin bu ödevi yerine getirmemesi nedeniyle vergi alacağının asıl borçludan tamamen veya kısmen tahsil edilememiş olması gerekir⁵⁵⁷.

Daha önce de üzerinde durduğumuz⁵⁵⁸, 5766 sayılı Kanun'un 4 üncü maddesiyle 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35 inci maddesine eklenen ve daha sonra Anayasa Mahkemesi kararı ile iptal edilen beşinci ve altınca fıkra hükmüne, konuyla yakından ilgili olması bakımından değinmekte yarar bulunmaktadır.

Altıncı fıkra hükmü VUK 10'da düzenlenen sorumluluğu 6183 sayılı Kanun mük. md. 35'te düzenlenen sorumluluk şartlarına bağlarken, beşinci fıkra hükmü kamu alacağının doğduğu ve ödenmesi gereken zamanlarda kanuni temsilci statüsünde olanları müteselsilen sorumlu tutmaktaydı. Bu suretle, VUK 10 kapsamında da kamu alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda kanuni temsilci olanlar müteselsil sorumlu tutulacaklardı. Fakat daha önce belirttiğimiz gibi, bu hükümler Anayasa Mahkemesince iptal edilmiştir.

⁵⁵⁷ **Candan**, Kanuni Temsilcinin Sorumluluğu, s.122, 123.

⁵⁵⁸ Bkz. § 3,I ve § 3, II, D, 2.

§ 4. LİMİTED ŞİRKET ORTAKLARININ KAMU BORÇLARINDAN SORUMLULUĞU

Bir sermaye şirketi olan limited şirkette ortakların sorumluluğu şirkete karşıdır. Şirket alacaklılarına karşı ise kural olarak herhangi bir sorumlulukları yoktur (TTK 573, 602). Kural olarak limited şirket alacaklıları, ortaklara başvuramamakla birlikte, kanun koyucu kamu alacakları yönünden önemli bir istisnaya yer vermiştir. 6183 sayılı Kanun md. 35 hükmü gereğince, limited şirket ortakları, şirketin kamu borçlarından dolayı sorumlu tutulmuşlardır Bu sorumluluk, ortağın sermaye ödeme borcundan bağımsızdır. Böylece limited şirkette kamu alacaklılarına ayrıcalık tanınmış⁵⁵⁹, diğer alacaklılara göre imtiyazlı hale getirilmiştir⁵⁶⁰.

Doktrinde, limited şirket ortakları için öngörülen bu sorumluluk; bir sermaye şirketi olan limited şirkette sınırlı sorumluluk ilkesini ihlal ettiği, limited şirket bünyesine uymadığı⁵⁶¹, TTK ile 6183 sayılı Kanun arasında bir çatışma meydana getirdiği ve bu şirket türünün gelişimini önleyeceği⁵⁶² ve alacaklılar arasında eşitliğe aykırı bir durum yarattığı⁵⁶³ yönlerinden eleştirilmiştir. Gerçekten de bir sermaye şirketi olan limited şirket ortakları, şirket alacaklılarına karşı sorumlu değildir. Bu sonuç sınırlı sorumluluk ilkesinin bir gereğidir. Kamu alacakları yönünden bu ilkeye bir istisna tanınmasının, limited şirketin sermaye şirketi niteliğini tartışılır kılacağı muhakkaktır⁵⁶⁴. Ticaret hukuku ile vergi hukuku düzenlemelerindeki bu çelişkinin, iki dalın ortak bir politika belirleyememesi nedeniyle ortaya çıktığı ileri sürülmüştür⁵⁶⁵.

⁵⁵⁹ Şener, Limited Ortaklıklar, s. 867.

⁵⁶⁰ Çamoğlu, Ersin; “Limited Ortağın Sınırlı Sorumluluğu Prensibine Önemli Bir İstisna: AATUK. md. 35”, İktisat ve Maliye Dergisi, 1969-1970, s. 426; Yanlı, Veliye; “Limited Şirketlerin Amme Borçlarından Dolayı Ortakların Sorumluluğu”, Prof. Dr. Erdoğan Moroğlu’na 65. Yaş Günü Armağanı, 1. Baskı, İstanbul, 2001, s. 743.

⁵⁶¹ Arslanlı/Domaniç, TTK. Şerhi-III, s. 70.

⁵⁶² Çamoğlu, Yönetim Kurulu, s. 271, dn. 1.

⁵⁶³ Can, Ortakların ve Yöneticilerin Sorumluluğu, s. 64.

⁵⁶⁴ Bu istisnai nitelikteki düzenlemeler ile limited şirket ortağının, şirket borçları bakımından kolektif şirket ortağı ile anonim şirket ortağı arasında bir konuma geldiği görüşü için, bkz. Can, Ortakların ve Yöneticilerin Sorumluluğu, s. 62.

⁵⁶⁵ Yaralı, Limited Şirketin Kamu Borçları, s. 241, dn. 972.

Sınırlı sorumluluk ilkesi, sermaye şirketleri için en önemli özelliklerinden birisi olma noktasına gelmiştir. Bu ilke, tıpkı tüzel kişilik gibi kanun koyucunun bir tercihinin yansımasıdır. Kanun koyucu özel hukuk bakımından bu ilkeyi tartışmasız kabul ederken (TTK 124, 573, 602), kamu alacakları yönünden istisna tanımıştır. Bu hükümlere kural ve istisna olarak yaklaşmak kaçınılmazdır. Fakat diğer taraftan, kamu alacakları yönünden getirilen bu istisna, bizzat kanun koyucu tarafından sürekli genişletilme eğilimindedir. İleride de üzerinde duracağımız üzere, sorumluluk önce miktar, daha sonra pay devirleri bakımından genişletilmiştir. Son olarak, tasfiye edilerek ticaret sicilinden terkin edilen limited şirket ortakları için sorumluluk getirilmiştir (VUK 10/5).

Bu eleştiriler yanında, limited şirket ortaklarına yönelik sorumluluk hükümlerinin, Anayasa'ya aykırı olduğu yönünde görüşler de ileri sürülmüştür⁵⁶⁶. Bu görüşlere göre, ilk olarak bu hükümler, sermaye şirketine ortak olmaları nedeniyle hukuksal durumları aynı olan anonim şirket pay sahipleri ile limited şirket ortakları arasında farklılık doğurmaktadır. Bu durum, anayasal bir ilke olan ve Anayasa 10 uncu maddede ifadesini bulan eşitlik ilkesine aykırılık teşkil eder⁵⁶⁷. Diğer taraftan, kamu alacağının tahsiline yönelik ödeme emirlerine karşı açılacak davalarda itiraz sebepleri kanunla kısıtlanmıştır⁵⁶⁸. Nitekim 6183 Sayılı Kanun md. 58 hükmüne göre, kendisine ödeme emri tebliğ edilen kişi, böyle bir borcu olmadığı, kısmen ödediği veya zamanaşımı sebeplerine dayanarak itiraz edebilir. Bu nedenle ödeme emrine karşı açılacak davada, tahsil işleminin dayandığı temel idari işlem olan tarh işlemindeki veya ceza kesme işlemindeki hukuka aykırılıklar ileri sürülemez. Bu durum ise özellikle müdür konumunda olmayan ve vergilendirme işlemlerinden haberdar olması beklenemeyecek olan ortakların aleyhine bir durum oluşturur. Ödeme emrine temel

⁵⁶⁶ **Budak, Tamer /Er, Selami**; “Limited Şirket Ortaklarının Kamu Alacağına İlişkin Sorumluluklarının Değerlendirilmesi”, İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 4, Sa. 2, 2013, s. 89 vd.

⁵⁶⁷ **Baykara, Bekir**; Teori ve Pratik Yönleriyle Vergi ve Vergi Ceza Hukuku, HUD Yayınları, Ankara, 2008, s. 563; **Budak/Er**, Ortakların Kamu Borçlarından Sorumluluğu, s. 92 vd.

⁵⁶⁸ Bu durum tahsil işleminin, temel idari işleme (tarh ve tahakkuk) bağlı bir işlem niteliğinde olmasından kaynaklanmaktadır. Temel idari işlemdeki hukuki sakatlıkların, söz konusu işlemin tamamlanması aşamasında ileri sürülmesi gerekirdi, bkz. **Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker**, Vergi Hukuku, s. 168, 169; **Yiğit**, Vergi Hukuku, s. 238; Bu kısıtlama, bir idari işlem olan ödeme emrinin sadece sebep unsuruna yöneliktir. **Candan**, Kanuni Temsilcinin Sorumluluğu, s. 150.

oluşturan tarh veya ceza kesme işlemi aşamasında müdahale imkanı bulunmayan ortağın savunma hakkı sınırlandırılmış, bu sebeple hak arama hürriyeti ve adil yargılanma hakkı (AY. md. 36) ihlal edilmiş olmaktadır⁵⁶⁹.

Diğer taraftan böyle bir sorumluluk hükmünün yadırganmaması gerektiği, kanun koyucunun kamu alacakları açısından özel hukuk ilkelerinden farklı düzenlemeler getirebileceğine yönelik görüşler de vardır⁵⁷⁰.

I. Sorumluluğun Yasal Dayanağı

Limited şirket ortaklarının kamu borçlarından sorumluluğu, 6183 Sayılı Kanun'un 35 inci maddesinde düzenlenmiştir. Bu madde, Kanun'un yürürlüğü girdiği 1.1.1954 tarihinden bugüne kadar iki önemli değişikliğe uğramıştır.

“Limited Ortaklıkların Amme Borçları” başlığını taşıyan maddenin ilk hali; *“Limited ortaklıkların ödenmeyen ve tahsil imkânı bulunmayan amme borçlarından dolayı ortaklar vazettikleri veya vaz'ını taahhüt eyledikleri sermaye miktarında doğrudan doğruya mesul ve bu kanun hükümleri gereğince takibata tabi tutulurlar.”* şeklindeydi. Görüldüğü üzere hükmün ilk halinde, limited şirket ortaklarının, koydukları veya koymayı taahhüt ettikleri sermaye miktarı ile sınırlı sorumlulukları bulunmaktaydılar.

22.07.1998 tarihli ve 4369 sayılı Kanun'un⁵⁷¹ 21 inci maddesiyle, madde başlığı *“Limited Şirketlerin Amme Borçları”* olarak ve madde ise *“Limited şirket ortakları, şirketten tahsil imkânı bulunmayan amme alacağından sermaye hisseleri oranında doğrudan doğruya sorumlu olurlar ve bu Kanun hükümleri gereğince takibe tabi tutulur.”* şeklinde değiştirilmiştir. Bu değişiklik sonucunda, koyduğu veya koymayı taahhüt ettiği sermaye miktarı ile sorumlu olan limited şirket ortaklarının sorumluluğu genişletilmiş ve sermaye hisseleri oranında sorumlu tutulmaya başlanmıştır. Bu

⁵⁶⁹ Baykara, a.g.e., s. 569; Budak/Er, Ortakların Kamu Borçlarından Sorumluluğu, s. 94 vd.

⁵⁷⁰ Çelik, Binnur; “Kamu Alacaklarının Korunması Bakımından Limited Şirket Ortaklarının Sorumluluğu”, Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, C.2, Sa.1, 2000, s. 126.

⁵⁷¹ 29.07.1998 Tarihli ve 23417 Mükerrer Sayılı RG.

değişiklikle ortaklar, yine borcun tamamından sorumlu olmamakla birlikte sermaye paylarına göre değişecek miktarda sorumlu olmaya başlamıştır.

04.06.2008 tarihli ve 5766 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un⁵⁷² 3 üncü maddesi ile yapılan değişiklikle madde son halini almıştır⁵⁷³ ⁵⁷⁴. Bu hükümle maddenin ilk fıkrasında "*şirketten tahsil imkânı bulunmayan*" ibaresi "*şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan*" şeklinde değiştirilmiştir. Fakat asıl önemli değişiklik, pay devri halinde sorumluluk ile amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gereken zamanlarda farklı pay sahiplerinin olması halinde sorumluluğa ilişkin iki yeni fıkranın hükme eklenmesi olmuştur. Buna göre maddenin son hali şu şekli almıştır;

"Limited şirketlerin amme borçları

Madde 35- Limited şirket ortakları, şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağından sermaye hisseleri

⁵⁷² 06.06.2008 Tarihli ve 26898 Mükerrer Sayılı RG.

⁵⁷³ Değişiklik içeren maddenin gerekçesi; "*Madde ile 6183 sayılı Kanunun 35 inci maddesinde ibare değişikliği yapılması ve maddeye iki fıkra eklenmesi öngörülmektedir.*

Maddede yapılan ibare değişikliği ile limited şirketten tahsil edilemeyen dolayısıyla 6183 sayılı Kanunun 35 inci maddesi kapsamında takip edilmesi gereken kamu alacaklarından ikincil sorumlu olan şirket ortaklarının sorumluluklarının başlayabilmesi için açıklayıcı hüküm getirilmekte, limited şirketin amme borçlarından, eski ve yeni ortakların ne şekilde sorumlu olacakları hususu da düzenlenmektedir."

⁵⁷⁴ 5766 Sayılı Kanun'un Geçici 1 inci maddesi; "*Bu Kanunla 6183 sayılı Kanunda yapılan değişiklikler ve eklenen hükümler, hükümlerin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla tahsil edilmemiş bulunan amme alacakları hakkında da uygulanır.*" hükmünü içermektedir. Geçici 1 inci maddenin anayasaya aykırı olduğu iddiasıyla Anayasa Mahkemesi'ne başvurulmuş ve yüksek mahkeme;

"Kanunun değişmeden önceki hükümlerine göre şirket ortağı olan veya hisse devri yolu ile ortaklığı bırakan şahıslar ile kanuni temsilcilerin faaliyetlerini ve konumlarını o tarihte yürürlükte olan kurallara göre sahip oldukları ve üstlendikleri sorumluluk çerçevesinde belirlemeleri doğaldır. Bu şahıslardan sonraki yıllarda getirilecek sorumluluğa göre konumlarını belirlemeleri ve ticari faaliyetlerini sürdürmeleri beklenemez.

Düzenlemeden beklenen kamu yararının, kamu alacaklarında ilgililerinin sorumluluklarını arttırarak ve müteselsil sorumluluk getirerek daha hızlı ve daha yüksek oranda tahsilâtın sağlanması olduğu anlaşılmaktadır. Buna karşı bireylerin, 5766 sayılı Kanunun yürürlük tarihinden önce doğmuş ve ödenmesi gereken kamu alacağından sorumlu oldukları dönemde öngörülmemiş sorumluluklar ile yükümlü tutulmaları, diğer bir anlatımla geçmişe yönelik sorumluluklarının arttırılması bireylerin hukuka olan güven duygusunu zedeler ve hukuk güvenliği ilkesi ile bağdaşmaz." gerekçesiyle hükmün Anayasa'nın 2 nci maddesine aykırı olduğuna ve iptaline hükmetmiştir. AYM, 28.4.2011 Tarih ve E. 2009/39, K. 2011/68 sayılı karar, (15.10.2011 Tarihli ve 28085 Sayılı RG).

oranında doğrudan doğruya sorumlu olurlar ve bu Kanun hükümleri gereğince takibe tabi tutulurlar.

Ortağın şirketteki sermaye payını devretmesi halinde, payı devreden ve devralan şahıslar devir öncesine ait amme alacaklarının ödenmesinden birinci fıkra hükmüne göre müteselsilen sorumlu tutulur.”

Amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda pay sahiplerinin farklı şahıslar olmaları halinde bu şahıslar, amme alacağının ödenmesinden birinci fıkra hükmüne göre müteselsilen sorumlu tutulur.”

II. Sorumluluğun Kapsamı

Limited şirket ortakları için getirilen sorumluluğun kapsamını, kamu alacakları oluşturmaktadır. Kamu alacaklarının neler olduğu yukarıda detaylı olarak incelendiği için tekrar edilmeyecektir⁵⁷⁵. Bu noktada şu hususu hatırlatmakta fayda görüyoruz, ortakların sorumluluğunun kapsamına vergi ve buna bağlı alacaklar da dahildir. Kanuni temsilcilerde olduğu gibi limited şirket ortakları için VUK’da özel bir hüküm olmadığından, ortakların sorumluluğu tamamen 6183 sayılı Kanun’a göre belirlenir. Diğer bir ifadeyle limited şirket ortaklarının vergi ve buna bağlı alacaklar bakımından sorumluluğu diğer kamu alacakları ile aynı rejime tabidir ve 6183 sayılı Kanun hükümleri uygulanır.

Ayrıca özel kanunlarında 6183 sayılı Kanun’a göre tahsil edileceği belirtilen alacaklar da niteliğine bakılmaksızın bu kanun hükümlerine göre takip edileceğinden, kapsama dahildir. Bu bağlamda, Sosyal Güvenlik Kurumu’na ait prim ve diğer alacakların önemli bir yer tuttuğunu hatırlatalım (5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu md. 88). Dolayısıyla aynı şartlar gerçekleştiğinde, ortaklar Kurum’a olan borçlardan da sorumlu tutulacaklardır.

⁵⁷⁵Bkz. § 3, II, A.

III. Sorumluluğun Hukuki Niteliği

Limited şirket ortaklarının kamu borçlarından sorumluluğunun, (dar) teknik anlamda bir vergi sorumluluğu olup olmadığı tartışmalıdır. Doktrinde ileri sürülen bir görüş, limited şirket ortaklarının sorumluluğunun, vergi sorumluluğu olduğu yönündedir⁵⁷⁶. Diğer bir görüşe göre ise, limited şirket ortağı için düzenlenen sorumluluğun, tahsil aşamasında ve kamu borcunun şirketten tahsil edilememesine bağlı olarak ortaya çıkmasından dolayı teknik anlamda bir vergi sorumluluğu olmadığını, tahsil muhataplığı veya tahsil sorumluluğu olduğunu savunmaktadır⁵⁷⁷. Uygulamada hâkim görüş de burada bir tahsilat muhataplığı sorumluluğu olduğu yönündedir⁵⁷⁸.

İster vergi sorumluluğu ister tahsilat muhataplığı sorumluluğu niteliğinde kabul edilsin, limited şirket ortakları için kabul edilen sorumluluk, kanuni temsilciler için düzenlenen sorumlulukla benzer niteliklere sahiptir. Nitekim her iki sorumluluk da kanundan doğan bir borç niteliğindedir (*ex lege*). Ayrıca fer'ilik ve bağımlılık niteliğine sahiptirler. Fakat fer'ilik noktasında tartışılan bir husus söz konusudur. Bu husus, limited şirket ortağı ve kanuni temsilci arasında sorumluluk açısından bir öncelik sırası olup olmadığı hususudur ki bunu aşağıda ayrı bir başlık altında inceleyeceğiz.

Bununla birlikte ortaklar ile kanuni temsilcilerin sorumluluklarının ayrıldığı noktalar da bulunmaktadır. Bunlar; sorumlular çevresinin tespiti ve limited şirket ortaklarının sorumluluğunun kamu alacağının tamamından değil sermaye payı

⁵⁷⁶ **Gerçek**, Vergi Sorumlusu, s. 170; **Çelik**, Ortakların Sorumluluğu, s. 122.

⁵⁷⁷ **Yaralı**, Limited Şirketin Kamu Borçları, s. 239, 242; **Bakmaz, Zübeyir**; “Limited Şirket Vergi Borçlarının Ödenmesinde Ortakların Sorumluluğu”, Uluslararası Sosyal, Siyasal ve Mali Araştırma Dergisi, C. 2, Sa. 1, s. 16; **Pınar**, Rücu Sorunu, s. 302, 303.

⁵⁷⁸ “*Limited şirket ortağının sorumluluğu, ortağın şirkete karşı koymayı taahhüt ettiği esas sermaye paylarını ödemeye ilişkindir. Bu durumu sınırlı şahsi sorumluluk olarak tanımlamak mümkün olup, aynı zamanda kusursuz sorumluluk olarak da kabul edilmektedir. Hal böyle olunca bu sorumluluk aslında bir vergi sorumluluğu olmayıp, kimi Danıştay kararlarında da belirtildiği şekilde, tahsilat muhataplığı sorumluluğudur. Bir başka deyişle limited şirket ortağının, vergi alacağından olan sorumluluğu, tahsil ile ilgilidir.*” Danıştay İBK., 11.12.2018 Tarih ve E. 2013/1, K. 2018/1 sayılı karar; Danıştay 4D, 10.03.2021 Tarih ve E. 2016/8320, K. 2021/1546 sayılı karar; Danıştay, 4D., 05.10.2021 Tarih ve E. 2021/1668, K. 2021/4856 sayılı karar; Danıştay 4D., 15.10.2021 Tarih ve E. 2021/1668, K. 2021/4856 sayılı karar; Danıştay 4D., 22.11.2021 Tarih ve E. 2021/340, K. 2021/6997 sayılı karar, (www.danistay.gov.tr).

oranında müşterek sorumluluk olmasıdır. Bunun yanında, pay devrinin söz konusu olduğu hallerde, payı devreden ve devralan ortak (md.35/2) ile kamu borcunun doğduğu ve ödenmesi gereken zamanlarda pay sahiplerinin farklı şahıslar olması halinde (md. 35/3), bu ortaklar arasında müteselsil sorumluluğun geçerli olacağı düzenlenmiştir.

Son olarak, ortakların sorumluluğunun kusursuz sorumluluk olduğunu belirtmemiz gerekir. Esasında şirketin kamu alacaklarının ödenmemesinde şirket ortaklarının bir kusuru olması da beklenemez. Zira şirketin yönetimi ortaklara değil, organ niteliğindeki müdürlere veya yönetimle görevli kişilere aittir.

A. Limited Şirket Ortakların İkinci Derece Sorumluluğu

Limited şirket ortaklarının kamu borçlarından sorumluluğu fer'i niteliktedir. Bu nedenle limited şirket ortakları, kanuni temsilciler gibi ikinci derecede (ikincil, tali) sorumlulardır. Diğer bir ifadeyle kamu alacağı için asıl borçlu olan limited şirkete başvurulmadan önce, alacağın ortaklardan talep edilmesi mümkün değildir.

Limited şirketlerde en az bir ortağın yönetim ve temsil yetkisi bulunması gerekir. Bu sınırlama dışında, müdürler üçüncü kişilerden de seçilebilirler (TTK 623/1). Üçüncü kişilerin müdür olarak seçildiği böyle hallerde, ortakların yanında, aynı kamu alacağından dolayı, kanuni temsilcilerin de sorumlulukları doğmuş olabilir. Bu durumda alacaklı idarenin, sorumlulukları doğan ortaklar veya kanuni temsilcileri takip için bir sıra izlemesi gerekip gerekmediği konusunda, kanunda bir hüküm mevcut değildir. Bu husus doktrinde tartışmalara neden olmuştur. Bu sorun hakkında, uygulamada da farklı kararlar ortaya çıkması neticesinde, mesele Danıştay İçtihadı Birleştirme Kararı'na konu olmuştur.

Bu bölümde önce doktrinde konu hakkında ileri sürülen görüşleri, ardından da Danıştay'ın İçtihadı Birleştirme Kararını paylaşacağız.

1. Öncelikle Kanuni Temsilcilere Başvurulması Gerektiğini Savunan Görüş

Bu görüşe göre, limited şirket ortakları ile kanuni temsilcilerin aynı zamanda sorumlu olmaları halinde önce kanuni temsilciler takip edilmelidir⁵⁷⁹. Alacağın kanuni temsilciden tahsil edilememesi halinde ortağın sorumluluğuna başvurulmalıdır. Hatta bu nedenle, kanuni temsilciler ikinci derecede fer'i vergi borçlusunu, limited şirket ortakları ise üçüncü derecede fer'i vergi borçlusunu⁵⁸⁰ olarak adlandırılmıştır⁵⁸¹.

Bu yöndeki diğer bir görüşe göre⁵⁸², limited şirket ortakları ile kanuni temsilcileri açısından kanunda açık bir hüküm olmamasına rağmen KVK 17/7 hükmünden⁵⁸³ bir sonuç çıkarılabilir⁵⁸⁴. Bu görüşü savunan yazarlara göre, hükümde

⁵⁷⁹ **Ayhan, Rıza**; Limited Şirketlerde Ortakların Sorumluluğu, Kazancı Kitabevi, İstanbul, 1992, s. 97; **Gerçek**, Vergi Sorumlusu, s. 175; **Altaş**, Vergisel Sorumluluk, s. 206; **Budak/Er**, Ortakların Kamu Borçlarından Sorumluluğu, s. 83.

⁵⁸⁰ Yaralı bu görüşü şu şekilde eleştirmektedir, “Söz konusu kullanımın birinci derecede fer'i kamu borçluları olduğu yönünde yanlış bir izlenim doğurabilecek olmasından dolayı katılmamaktayız. Dolayısı ile burada sorumluluk derecesi ve takip sırası açısından mutlaka bir terim farklılaştırması yapılacaksa, kanuni temsilciler için “ikinci derece ve birinci sıra”, ve ortaklar için “ikinci derece ve ikinci sıra” terimlerinin kullanımının daha isabetli olduğunu düşünüyoruz.” bkz. **Yaralı, Levent**; “Anonim Şirket Yönetim Kurulu ve Limited Şirket Müdür ve Ortaklarının Şirketin Vergi ve Diğer Kamu Borçlarından Sorumluluğunun Fer'iliği ve Takip Sırası”, Yaklaşım Dergisi, Sa. 2016, Aralık 2010. s. 302.

⁵⁸¹ **Gerçek**, Vergi Sorumlusu, s. 175

⁵⁸² **Arıkan, Vural**; “Limited Şirketlerin Amme Borçlarından Şeriklerin Şahsi Sorumlulukları”, İstanbul Barosu Dergisi, Sayı 42, 1968, s. 450; **Ayhan**, Ortakların Sorumluluğu, s. 97.

⁵⁸³ **Ayhan**, 5422 Sayılı Mülga Kurumlar Vergisi Kanunu md. 34/3'ü dayanak göstermekte olup, yürürlükteki 5520 sayılı KVK'da md. 17/3'e karşılık gelmektedir. **Ayhan**, Ortakların Sorumluluğu, s. 97.

⁵⁸⁴ 5520 Sayılı KVK'nın 17 nci maddenin 7 nci fıkrası;

“(7) Tasfiye memurlarının sorumluluğu: Tasfiye memurları, kurumun tahakkuk etmiş vergileri ile tasfiye beyannamelerine göre hesaplanan vergiler ve diğer itirazlı tarhiyatlar için, 9/6/1932 tarihli ve 2004 sayılı İcra ve İflas Kanununun 207 nci maddesine uygun bir karşılık ayırmadan aynı Kanunun 206 ncı maddesinin dördüncü sırasında yazılı alacaklılara ödeme ve ortaklara paylaşırma yapamazlar. Aksi takdirde bu vergilerin asıl ve zamları ile vergi cezalarından şahsen ve müteselsilen sorumlu olurlar.

a) Yukarıda belirtilen vergiler ile sekizinci fıkra uyarınca tasfiye işlemlerinin incelenmesi sonucu tarh edilecek vergilerin asılları ve zamları, tasfiye sırasında dağıtım, devir, iade veya satış gibi yollarla kendisine bir iktisadi kıymet aktarılan ya da tasfiye kalanı üzerinden kendisine paylaşırma yapılan ortaklardan da aranabilir. Ortaklardan tahsil edilmiş olan vergi asılları için ayrıca tasfiye memurlarına başvurulmaz.

b) Tasfiye memurları, bu madde gereğince ödedikleri vergilerin asıllarından dolayı, yukarıda belirtilen yollarla kendisine bir iktisadi kıymet aktarılan veya tasfiye kalanından pay alan ortaklara ya da ortakların aldıkları bu değerler vergileri karşılamaya yetmezse İcra ve İflas Kanununun 207 nci maddesine uygun oranlar dahilinde aynı Kanunun 206 ncı maddesinin dördüncü sırasında yazılı alacaklılarını tamamen veya kısmen tahsil eden alacaklılara rücu edebilirler.”

“Ortaklardan tahsil edilmiş olan vergi asılları için ayrıca tasfiye memurlarına başvurulmaz” ifadesi yer almakta ve bu hüküm gereği öncelikle ortaklara başvurulabilecektir. Fakat bu hüküm istisnai niteliktedir. Nitekim VUK 10 ve 6183 sayılı Kanun md. 33’te böyle bir hükme yer verilmemesi, KVK 17/7’nin istisnai niteliğini teyit etmektedir. Kural ortağa başvurmak olsaydı, kanun koyucu KVK 17/7 hükmüne yer vermezdi. Bu nedenle ilk olarak kanuni temsilciye başvurulmalıdır. Aksi halde limited şirket ortağı, öncelikle kanuni temsilciye başvurulmasını def’i olarak ileri sürebilir. Ortakların sorumluluğu ancak diğer sorumluların aczi halinde mümkündür.

İBK kararından sonra görüşünü açıklayan *Altaş*’a göre⁵⁸⁵, limited şirketlerin çoğunda ortaklar aynı zamanda kanuni temsilcidir. Eğer bir öncelik belirlenmezse aynı kişiye iki farklı ödeme emri gönderilecektir. Bu ödeme emirlerinden birisinde borcun tamamından diğerinde ise sermaye payı oranında sorumlu tutulacaktır. Bu durum çelişki barındırır. Diğer taraftan, kanuni temsilcinin sorumluluğu ortağa yüklenmiş olur. Bu durum, kanuni temsilcinin görevini ihmal etmesine veya kötü niyetli davranışlarına yol açabilir.

İBK kararından sonra görüşünü açıklayan bir diğer yazar olan *Pınar*’a göre, vergisel yükümlülüklerin yerine getirilmesinden sorumlu kişi ile bu yükümlülüklerin yerine getirilmesi bakımından hiçbir şekilde vergi dairesine muhatap olmayan kişinin, tahsilat bakımından aynı sorumluluk rejimine tabi tutulması kabul edilebilir nitelikte değildir⁵⁸⁶. Bu nedenle öncelikle kanuni temsilcilere başvurulması daha sonra ortaklara başvurulması gerekir.

⁵⁸⁵ **Altaş**, Vergisel Sorumluluk, s. 206.

⁵⁸⁶ **Pınar**, Rücu Sorunu, s. 303 vd.

2. Takip İçin Bir Öncelik Sıralaması Olmadığını Savunan Görüş

Bu görüş taraftarlarına göre, alacaklı idare gerek kanuni temsilcileri gerekse limited şirket ortaklarını, herhangi bir öncelik sıralaması gözetmeksizin takip edebilir⁵⁸⁷. Bu konuda alacaklı idarenin bir seçim hakkı bulunmaktadır.

Konuyu ayrıntılı bir şekilde değerlendiren *Yanlı*, sorumluluğun özel hukukta benzediği kurumlarla mukayesesini yapmış ve nihayet kanuni temsilciler ile ortakların alacaklı idare karşısındaki konumunu, “*gerçek olmayan birlikte kefalet*” halinde sorumlu olanların durumuna yakın gördüğünü ifade etmiştir^{588 589}. Bu nedenle kanuni temsilci ile ortakların birbirinden bağımsız olarak sorumlu olduklarını ve alacaklı idarenin dilediği sorumluya başvurmak konusunda bir seçim hakkı olduğunu ifade etmiştir.

*Yaralı*⁵⁹⁰, takip sıralamasına ilişkin herhangi açık bir hüküm bulunmadığı için, kanuni temsilciler ile ortaklar arasında kamu alacaklısına karşı sorumlulukları açısından farklı bir takip sıralamasının söz konusu olmadığını, ikinci derecede ve aralarında bir takip sıralaması veya kademesi olmaksızın aynı zamanda ve birinci sırada sorumlu olduklarını ifade etmiştir.

Danıştay’ın İBK kararından sonra görüşünü açıklayan *Aksu Özkan*⁵⁹¹, tahsil edilemeyen ve tahsil edilemeyeceği anlaşılan kamu alacağı şeklinde ikili bir ayrıma gidilmesi gerektiğini, tahsil edilemeyeceği anlaşılan vergi alacaklarının VUK 10 uyarınca kanuni temsilcilerden talep edilemeyeceği için yalnızca ortaklardan

⁵⁸⁷ **Can**, Ortakların ve Yöneticilerin Sorumluluğu, s. 77

⁵⁸⁸ **Yanlı**, Amme Borçlarından Dolayı Ortakların Sorumluluğu, s. 767.

⁵⁸⁹ Bağımsız toplu kefalet veya yan kefalet olarak da adlandırılan gerçek olmayan birlikte kefalette, gerçek anlamda birlikte kefaletin varlığını mümkün kılan, birden fazla kişinin ortaklaşa kefil olma olgusu yoktur. Her bir kefil birbirinden habersiz olarak ve borcun tamamına kefil olmuştur. Kefillerin birbirinden habersiz olması, aralarında teselsül olmasını da engeller, bkz. **Reisoğlu**, Kefalet, s. 125, 126; **Özen**, Kefalet, s. 244, 245; **Gümüş**, Özel Hükümler C.II, s. 360, 361.

⁵⁹⁰ **Yaralı**, Takip Sırası, s. 302.

⁵⁹¹ **Aksu Özkan, Raziye**; “Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun 26.06.2019 Tarihli ve E: 2013/1, K: 2018/1 Sayılı Kararı Işığında Limited Şirketlerde Kamu Borçlarından Doğan Sorumluluğun İncelenmesi”, Ticaret ve Fikri Mülkiyet Hukuku Dergisi, C. 6, Sa.1, 2020, s. 21 vd.

istenebileceğini, fakat tahsil edilemeyen kamu alacakları için bir takip sırası olmadığını ifade etmiştir.

İdarenin uygulaması da bu görüş yönünde olmuştur. Nitekim, Tahsilat Genel Tebliği'nde, *“6183 sayılı Kanunun 35 ve mükerrer 35 inci maddelerinde yer verilen sorumluluklar ile 213 sayılı Kanunun 10 uncu maddesinde düzenlenen sorumluluk nedeniyle yapılacak takiplerde ortak ve kanuni temsilcilerin takibinde bir öncelik sıralaması söz konusu olmadığından, ortaklar ve kanuni temsilciler hakkında yapılacak takiplere aynı zamanda başlanılması gerekmektedir.”* ifadelerine yer verilmiştir⁵⁹².

3. 11.12.2018 Tarih ve E. 2013/1, K. 2018/1 Sayılı Danıştay İçtihadı Birleştirme Kararı

Öncelikle belirtmemiz gerekir ki limited şirket kanuni temsilcileri ile ortakları arasında bir öncelik olup olmadığı konusunda, öteden beri gerek Danıştay dava dairelerinin gerekse VDDK'nın⁵⁹³ çelişkili kararları bulunmaktaydı. Son dönemde ise Danıştay Dokuzuncu Dairesi ile diğer daireler ve VDDK arasında, bu konudaki yorum farkı istikrar kazanmış ve nihayet içtihadın birleştirilmesi yoluna gidilmiştir.

Karar incelendiğinde gerekçe olarak şu ifadelere yer verilmiştir; *“Her biri birer usul yasası olan Vergi Usul Kanunu ile Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında*

⁵⁹² Tahsilat Genel Tebliği, Birinci Kısım, İkinci Bölüm, *“IX. Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu”* başlıklı bölümünün (10) numaralı bölüm.

⁵⁹³ *“Bu durum karşısında, şirketten tahsil imkanı kalmadığı saptanan kamu alacağının, öncelikle kanuni temsilcilerin mal varlığından aranılması, buna rağmen tahsil edilememesi halinde, konulan sermaye ile sınırlı olmak üzere ortaklardan tahsili yoluna gidilmesi gerekirken, ilgili dönemde kanuni temsilci sıfatı taşımadığı ihtilaflı olan davacının takibata tabi tutulmasının, açık vergilendirme hatası olduğu, mükellefin şahsında ve matrahta hata yapıldığı sonucuna varıldığından...”* Danıştay VDDK., 13.06.2003 Tarih ve E. 2002/610, K. 2003/319 sayılı karar; Danıştay VDDK., 13.06.2003 Tarih ve E. 2002/611, K. 2003/320 sayılı karar, (www.danistay.gov.tr).

Aksi yönde; *“Tüm bu nedenlerle iki ayrı sorumluluk durumu aralarında sıralama yapılmasını gerektirecek nitelikte olmadığından Yasada böyle bir öncelik sırası yapılmış değildir.”* Danıştay VDDK., 21.03.2012 Tarih ve E. 2010/184, K. 2012/97 sayılı karar; Danıştay VDDK., 19.02.2014 Tarih ve E. 2013/150, K. 2014/96 sayılı karar, (www.danistay.gov.tr)

Görüldüğü gibi VDDK'nın ilk dönem kararlarında bir öncelik sıralaması olduğu kabul edilirken, son dönem kararları takip için bir önceliğin olmadığı yönünde istikrar kazanmıştır.

Kanun'da, vergi borcunun tahsili için önce kanuni temsilciye mi yoksa ortağa mı gidileceği düzenlenmemiş ise de 6183 sayılı Kanun'un 35. maddesi ile ortakların sorumluluğu hakkında hüküm getirilmesi, kanuni temsilciye gidilmeden de ortağa gidilmesini sağlamak amacını taşıdığı gibi kamu alacağını korumaya ve hızlı bir şekilde tahsilini sağlamaya yönelik olduğu sonucuna varılmıştır.

Nitekim söz konusu 35. maddede ortak için öngörülen doğrudan doğruya sorumluluğun vergi alacağı için olduğu kabul edilmiştir.

Bu açıklamalar karşısında, limited şirketin vergi borçlarının tahsilinde ortağa gidilmeden önce kanuni temsilciye gidilmesi gerektiğinin hukuken kabulü mümkün bulunmamıştır.”

Bu karara iki farklı karşı oy yazısı kaleme alınmıştır⁵⁹⁴. İlk karşı oy yazısında öncelikle kanuni temsilciye başvurulması gerektiği, diğerinde ise önce ortaklara başvurulması gerektiği ifade edilmiştir.

İlk karşı oy yazısında gerekçe olarak, vergilendirme ile ilgili ödevlerin kanuni temsilciye yüklendiği, bu ödevleri yerine getirmeyen kanuni temsilci yerine ortağa başvurulabilmesinin adalete ve hakkaniyete aykırı olduğu ileri sürülmüştür. Diğer taraftan, önce ortağa başvurulmasının kamu alacağının eksik veya fazla tahsiline neden olacağına dikkat çekilmiştir. Son olarak da aynı anda hem kanuni temsilcinin hem ortağın takip edilebilmesinin, aynı maddi olaya iki farklı kanun hükmünün uygulanması nedeniyle hukuki belirlilik ilkesini ihlal ettiği ifade edilmiştir. İkinci karşı oy yazısında ise hukuki belirlilik ilkesine dikkat çekilmiş fakat başka gerekçe sunulmadan, öncelikle ortakların sorumluluğuna başvurulması gerektiği ifade edilmiştir.

Sonuç itibariyle kamu borcunun asıl borçlu limited şirketten tahsil edilemediği veya edilemeyeceğinin anlaşıldığı hallerde, alacaklı idare için bir takip sırası söz konusu değildir. Her iki sorumlu grubu da aynı derecede sorumlu tutulmaktadır.

⁵⁹⁴ İBK kararının doktrindeki eleştirisi için bkz. **Pınar**, Rücu Sorunu, s. 304 vd.

Burada, alacaklı idareye bir seçim hakkı tanınmadığı, her iki sorumlu grubuna da aynı zamanda ödeme emri gönderilmesi gerektiği açıktır.

B. Sermaye Payı Oranında Sorumluluk

1. Hükümün 4369 sayılı Kanun ile Değişiklik Yapılmadan Önceki Hali

Hükümün ilk halinde, ortakların sorumluluğu koydukları veya koymayı taahhüt ettikleri sermaye miktarı ile sınırlı idi. Görüldüğü gibi sorumluluk bir miktarla sınırlandırılmıştı. Bu nedenle sorumluluğun niteliğinin, sınırlı şahsi sorumluluk olduğu ifade edilmişti⁵⁹⁵. Sınırlı şahsi sorumluluk halinde, borç miktarı (ortağın koyduğu veya koymayı taahhüt ettiği sermaye miktarı ile) sınırlandırılmış fakat bu miktar için ortak bütün malvarlığı ile sorumlu kılınmıştı.

Kanun koyucu, sermaye taahhüdünü yerine getiren ortak ile henüz yerine getirmemiş ortak arasında bir ayrım yapmamıştı. *Arslanlı*, hükümün bu hali ile sermaye borcunu ödeyen ve ödemeyen ortak arasında ahensizlik oluşturduğu yönünde görüşünü ifade etmişti⁵⁹⁶. Bu görüşe göre, sermaye borcunu henüz ifa etmemiş olan ortak, kamu alacağını ödemesi halinde, ödediği miktarı sermaye borcu ile takas edebilecektir. Oysa sermaye borcunu ifa etmiş olan ortak, kamu alacağını da ödemişse şirkete rücu etse bile alacağını elde edemeyebilir. Nitekim şirket, kamu alacağını bile ödeyememiştir.

Aksi görüşteki *Yanlı*'ya göre, sermayenin ödenmiş olup olmaması ortaklar arasında bir eşitsizlik oluşturmaz⁵⁹⁷. Yazar, asıl borçlu limited şirketin birinci derecede sorumlu olduğunu, kamu alacaklısının önce şirketi takip edeceğini, alacağın şirketten tahsil imkanı bulunmaması halinde ortağa başvurulacağını, sermaye borcunun da şirketin bir alacağı olduğu için öncelikle bunun tahsil edileceğini, aksi halde şirketten

⁵⁹⁵ **Cerrahoğlu**, Limited Ortaklıkta Sorumluluk, 232; **Çamoğlu**, Önemli Bir İstisna, s. 428; **Yanlı**, Amme Borçlarından Dolayı Ortakların Sorumluluğu, s. 744, 750.

⁵⁹⁶ **Arslanlı/Domaniç**, TTK. Şerhi-III, s. 70.

⁵⁹⁷ Yazar, bu görüşünün hem hüküm ilk hali hem de 4369 sayılı Kanun ile değiştirilmiş hali için geçerli olacağını ifade etmiştir, bkz. **Yanlı**, Amme Borçlarından Dolayı Ortakların Sorumluluğu, s. 747

alacağın tahsili imkansız sayılamayacağından ortağa başvurulamayacağını ifade etmiştir.

2. Hükümün 4369 Sayılı Kanun ile Değişiklik Yapıldıktan Sonraki Hali

Hükümün değişiklikten önceki haline göre, kamu alacağının miktarı, ortağın koyduğu veya koymayı taahhüt ettiği sermaye miktarından az veya eşit ise bir sorun ortaya çıkmazken, kamu alacağının bu miktarı aşması halinde aşan kısım tahsil edilemiyordu⁵⁹⁸. Limited şirketlerin düşük sermayeli olması ve sorumluluğun sermaye miktarı ile sınırlı olması, kamu alacaklarının tamamının tahsil edilmesine olanak vermemekteydi ve hüküm işlevsiz kalmaktaydı⁵⁹⁹. Bu nedenlerle hükümde 22.07.1998 tarihli ve 4369 sayılı Kanun'un 21 inci maddesiyle değişiklik yapılmış ve ortağın koyduğu veya koymayı taahhüt ettiği sermaye miktarı değil, sermaye payı oranında sorumluluk hükme bağlanmıştır. Böylece kamu alacaklarının tamamı güvence altına alınmak istenmiştir.

Eski düzenlemede bir miktarla sınırlı olan sorumluluk, değişiklikten sonra artık sabit bir miktarla sınırlı değildir. Sorumluluk, sermaye payı oranında belirleneceği için, kamu alacağının miktarına göre değişen miktarda bir sorumluluk söz konusu olacaktır. Bu nedenle, artık tam anlamıyla sınırlı sorumluluktan söz edilemeyeceği⁶⁰⁰, limited şirket ortaklarının kamu borçlarından sınırsız olarak sorumlu oldukları söylenebilir⁶⁰¹.

⁵⁹⁸ Yanlı, Amme Borçlarından Dolayı Ortakların Sorumluluğu, s. 751.

⁵⁹⁹ Madde gerekçesi. “Diğer taraftan bu tür şirketler, kuruluşundaki kolaylık nedeniyle vergi sisteminde yer alan bazı müesseselerden haksız kazanç temin etmek için sahte veya özü itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek gibi amaçlarla da kurulabilmektedir. Yapılan düzenleme bu tip malî sistemin tahribatına yönelik olumsuzlukların giderilmesine de yardımcı olacaktır. Böylece, vergi sisteminden haksız yararlanma amacına karşı caydırıcı bir hüküm de getirilmiş olmaktadır.” (www.tbmm.gov.tr)

⁶⁰⁰ Yanlı, Amme Borçlarından Dolayı Ortakların Sorumluluğu, s. 751.

⁶⁰¹ Çamoğlu, Limited Ortaklıklar, Nr. 224.

C. Ortaklar Arasında Müşterek (Kısmi) Sorumluluk

Limited şirket ortaklarının sorumluluğunun, müteselsil sorumluluk mu yoksa müşterek (kısmi) sorumluluk mu olduğu hususu, 4369 sayılı Kanun ile maddede yapılan değişiklikten önce tartışılmıştır. Nitekim kamu alacağının, bir ortağın koyduğu veya koymayı taahhüt ettiği sermaye miktarını aşmadığı hallerde bu hususun aydınlatılması gerekmiştir. Buna göre, eğer müteselsil sorumluluk kabul edilirse, kamu alacaklısı alacağın tümünü herhangi bir ortaktan isteyebilecek, müşterek sorumluluk halinde ise ancak koyduğu veya koymayı taahhüt ettiği sermaye payı oranında her bir ortağa başvurması gerekecekti⁶⁰². Hükümde açıkça müteselsil sorumluluk öngörülmediğinden, müşterek sorumluluğun söz konusu olacağı ileri sürülmüştü⁶⁰³.

4369 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikten sonra, ortaklar sermaye payı oranında sorumlu tutulmuşlardır. Kanun koyucu sermaye miktarını değil, sermaye payı oranını dikkate almıştır. Hükümde açıkça müteselsil sorumluluk öngörülmediğinden, ortakların müşterek sorumlu olduğu konusunda bir tereddüt söz konusu değildir⁶⁰⁴. Dolayısıyla alacaklı idare, kamu alacağının miktarı ne olursa olsun, herhangi bir ortaktan ancak sermaye payı oranında talepte bulunabilecektir. Diğer ortaklardan tahsil edilemediği için kamu alacağının bir kısmı karşılıksız kalsa bile sermaye payı oranını aşan kısım için ortağa başvurulamaz⁶⁰⁵.

Bunun yanında, pay devri halinde, devreden ve devralan arasında müteselsil sorumluluk öngörülmüştür. Fakat bu sorumluluk, payı devredenle devralan arasında olup devredilen sermaye payı oranındadır. Dolayısıyla diğer ortakları kapsamaz. Bu husus payın devri başlığı altında ayrıca incelenecektir.

⁶⁰² **Ayhan**, Ortakların Sorumluluğu, s. 70.

⁶⁰³ **Arıkan**, Şeriklerin Sorumluluğu, s. 445; **Ayhan**, Ortakların Sorumluluğu, s. 70.

⁶⁰⁴ **Yanlı**, Amme Borçlarından Dolayı Ortakların Sorumluluğu, s. 752; **Aksu Özkan, Raziye**; “Yargıtay Kararları Işığında Limited Şirkette Pay Devrinin Ortağın Kamu Borçlarına Etkisi”, Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi, 10 (1), 2020, s. 258.

⁶⁰⁵ **Can**, Ortakların ve Yöneticilerin Sorumluluğu, s. 71.

IV. Sorumluluğun Şartı

Limited şirket ortaklarının amme alacağından doğan sorumluluğunun tek şartı, bu alacağın asıl borçlu olan limited şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilememiş veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşılmış olmasıdır⁶⁰⁶. Tahsil edilemeyen ve tahsil edilemeyeceği anlaşılan kamu alacağı kavramlarını kanuni temsilcinin sorumluluğundan bahsederken açıklamıştır. Tekrardan kaçınmak adına bu kısma atıf yapmakla yetiniyoruz⁶⁰⁷.

V. Pay Devri Halinde Sorumluluk

6183 sayılı Kanun md. 35 hükmünde, ortakların limited şirketten tahsil imkânı bulunmayan kamu alacaklarından sermaye payı oranında doğrudan doğruya sorumlu olduğu düzenlenmişti. Fakat hükümde, pay devri halinde hangi ortağın sorumlu olacağına ilişkin bir kural bulunmuyordu. Payın devrinden sonra doğan borçlar için devreden ortağın değil, devralan ortağın sorumlu olacağı kuşkusuzdur. Fakat payın devrinden önce var olan borçlar için aynısını söylemek güçtür.

Bir kamu alacağının, bu alacağı doğuran olay tarihinden itibaren; tahakkuku, ödeme zamanı, tahsil imkânı bulunmadığının tespitine kadar geçen süre, uzun bir zamana yayılabilmektedir. Bu süreçte bir pay devrinin olması halinde, sorumluluğun hangi ortağa ait olacağının açıklığa kavuşturulması gerekir.

A. 5766 Sayılı Kanun ile Getirilen Düzenlemeden Önceki Durum

Doktrinde çoğunlukla kabul edilen görüşe göre, kamu alacağının şirketten tahsil imkânsızlığının tespiti anında ortak sıfatını haiz olan kişinin sorumlu tutulması

⁶⁰⁶ Hükümün ilk halinde, kamu alacağının "*şirketten tahsil imkânı bulunmayan*" ifadesi kullanılmıştı. Bu ibare, 04.04.2008 tarihli ve 5766 sayılı Kanun'un 3 üncü maddesi ile değiştirilerek "*şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan*" şeklinde değiştirilmiştir.

⁶⁰⁷ Bkz. § 3,II,C, ve § 3,III,1.

gerekmekteydi⁶⁰⁸. Diğer bir deyişle tahsil imkansızlığının tespiti anından önce ortaklık sıfatını kaybeden kişinin, kamu alacağının doğumu anında ortak sıfatına sahip olsa bile sorumlu tutulmaması gerektiği ifade edilmişti. Bunun gerekçesi olarak, ortakların sınırlı şahsi sorumluluğunun ikinci derece olması ve bu sorumluluğun tahsil imkânsızlığı şartına bağlanması gösterilmekteydi. Diğer bir gerekçe ise hükümde sadece ortakların sorumluluğunun düzenlendiği, oysa payını devreden bir kişinin artık ortak sıfatının söz konusu olmayacağıydı⁶⁰⁹. Son olarak, payı devralarak ortak sıfatını edinen kişinin, bu payı tüm hak ve borçlarıyla devraldığı, 35 inci maddede öngörülen sorumluluğun sermaye payına bağlı olduğu ve bu nedenlerle devirden önceki kamu borçlarından sorumlu olması gerektiği ifade edilmekteydi⁶¹⁰.

Bunun yanında, değişiklikten önce 6183 sayılı Kanun'un 35. maddesinin uygulamasına ilişkin olarak yayınlanan 405 sayılı Tahsilat Genel Tebliğinde, takip konusu kamu alacağının ait olduğu dönemde ve ödeme zamanında pay devri nedeniyle farklı kişilerin ortak olması halinde, bu kişiler hakkında müşterek ve müteselsil sorumluluk esasına göre takip yapılacağı düzenlenmişti⁶¹¹. Bu tebliğ, kanunda yer almayan bir sorumluluk şekli öngörmüş olması nedeniyle eleştirilmişti⁶¹².

Danıştay'ın ise her iki yönde de kararları mevcuttu. Özellikle ilk dönem kararları, 35 inci madde gereğince ortaklara başvurulabilmesi için kamu alacağının doğduğu anda değil, tahsil imkânsızlığının tespit edildiği anda ortaklık sıfatının taşınması gerektiği yönündeydi⁶¹³. Fakat yüksek mahkeme, sonraki dönemde verdiği kararlarda, kamu alacağının doğduğu dönemdeki ortaklık sıfatını esas almaya başlamıştı.

⁶⁰⁸ **Arıkan**, Şariklerin Sorumluluğu, s. 449; **Karayaçın**, Şirketler Hukuku, s. 380; **Cerrahoğlu**, Limited Ortaklıkta Sorumluluk, s. 234; **Çamoğlu**, Önemli Bir İstisna, s. 428; **Ayhan**, Ortakların Sorumluluğu, s. 70; **Özbalcı**, Yorum ve Açıklamalar, s. 358; **Yanlı**, Amme Borçlarından Dolayı Ortakların Sorumluluğu, s. 755; **Çelik**, Ortakların Sorumluluğu, s. 124.

⁶⁰⁹ **Yanlı**, Amme Borçlarından Dolayı Ortakların Sorumluluğu, s. 755.

⁶¹⁰ **Ayhan**, Ortakların Sorumluluğu, s. 70; **Candan**, Kanuni Temsilcinin Sorumluluğu, s. 60.

⁶¹¹ 11.12.1998 Tarih ve 23550 Sayılı RG.

⁶¹² **Yanlı**, Amme Borçlarından Dolayı Ortakların Sorumluluğu, s. 754, 755.

⁶¹³ Danıştay 3D., 12.11.1992 Tarih ve E. 1992/721, K. 1992/3382 sayılı karar (Danıştay Dergisi, Yıl:23, Sa. 87, s. 180, 181.); Danıştay 4D., 11.10.1994 Tarih ve E. 1993/1110, K. 1994/4701 sayılı karar (Danıştay Dergisi, Yıl:26, Sa. 90, s.429 vd.).

B. 5766 Sayılı Kanun ile Getirilen Düzenleme

5766 sayılı Kanun'un 3 üncü maddesi ile 6183 sayılı Kanun md. 35'e eklenen ikinci ve üçüncü fıkra hükümleriyle, limited şirket ortaklarının pay devri halinde sorumluluğu hükme bağlanmıştır⁶¹⁴. Kanun koyucu bu değişikliklerle, kamu alacakları yönünden limited şirket ortaklarının hangi anda bu sıfatı taşıması gerektiği yönündeki soruna, zaman bakımından sorumluluğun kapsamını genişleterek bir çözüm getirmiştir⁶¹⁵.

Üçüncü fıkra hükmüne göre, *“Amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda pay sahiplerinin farklı şahıslar olmaları halinde bu şahıslar, amme alacağının ödenmesinden birinci fıkra hükmüne göre müteselsilen sorumlu tutulur”*⁶¹⁶. Bu fıkra hükmü, kamu alacağının doğumundan itibaren ödeme zamanının sonuna kadar geçen sürede, hissenin devren geçtiği halleri kapsamaktadır. Bu hükmün yürürlüğe girdiği tarihten itibaren, kamu alacağının doğduğu ve ödenmesi gereken

⁶¹⁴ Getirilen düzenleme ile birinci fıkra hükmü gereğince sorumluluğun, kamu alacağının şirketten tahsil imkansızlığının tespit tarihinde ortak sıfatına sahip olanları kapsadığı açıklığa kavuşmuştur, bkz. **Bakmaz**, Ortakların Sorumluluğu, s. 21.

⁶¹⁵ **Gerçek, Adnan**; “5766 Sayılı Kanun ve Danıştay Kararları çerçevesinde Limited Şirketlerde Kanuni Temsilciler ve Ortakların Vergi Borcundan Sorumluluğu”, Yaklaşım Dergisi, Sa. 207, Mart 2010, s. 21; Bu düzenleme ile kamu borçları bakımından sorumluluk geriye yürümekte ve tahsil imkanı genişletilmektedir, bkz. **Can**, Ortakların ve Yöneticilerin Sorumluluğu, s. 72.

⁶¹⁶ Hükmün gerekçesi; *“Maddede yapılan bir diğer düzenleme ile amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda pay sahiplerinin farklı şahıslar olması halinde bu şahısların, amme alacağının ödenmesinden müteselsilen sorumlu tutulacakları belirtilmekte ve bu sorumluluk uygulamasının 213 sayılı Vergi Usul Kanunu kapsamına giren amme alacaklarının, düzenlendikleri kanunlardaki kanuni ödeme sürelerinde ve/veya 213 sayılı Vergi Usul Kanununa göre verilen özel ödeme süreleri içinde farklı şahısların ortak olması halini de kapsadığı ifade edilmektedir.*

Limited ortakların sorumluluğuna esas alınan amme alacaklarının doğduğu zamanlar, dönemleri ve ödeme zamanları kriterleri, yargı kararlarında da benimsenmiş, ancak bu zamanlarda farklı şahısların ortak olması halinde sorumlu tayininde kararlar içinde görüş birliğine varılamamıştır. Önerilen düzenleme, yargı kararları ile içtihat oluşturulamamış bu konulara açıklık getirerek ihtilafları azaltma amacını taşımaktadır.

Diğer taraftan yine yargı kararları da dikkate alınarak madde ile bu şahıslara müteselsil sorumluluk getirilmesi, bir yandan hisse devri yapan ortakların borcunu ödemesini sağlayacak, diğer yandan da devralan şahısların limited şirket hissesinin değerini borçluluk durumunu da göz önüne alarak belirlemesine imkân verecektir.” (www.tbmm.gov.tr)

tarihlerde farklı kişilerin sermaye payına sahip olması halinde, söz konusu ortaklar sermaye payı oranına karşılık gelen miktardan müteselsilen sorumlu tutulacaklardır⁶¹⁷.

Kamu alacağının ödenme zamanı, nesnel olarak belirlenebilecek bir zaman dilimidir. Nitekim, 6183 sayılı Kanun md. 37 hükmüne göre, kamu alacakları özel kanunlarında belli edilen zamanlarında ödenir. Vergiler açısından ise bu kural tekrar edilmiş, ödemelerin, kanunlarında gösterilen süreler içinde yapılacağı hükme bağlanmıştır (VUK 111). Özel kanunlarda bir ödeme süresi belli edilmemişse, kamu alacakları, yapılacak tebliğden itibaren bir ay içinde ödenir (6183 sayılı Kanun md. 37/2). Fakat ödeme zamanı için söylediklerimizi, kamu alacağının doğumu ile ilgili söylememiz mümkün değildir. Kamu alacağının doğum zamanının tespiti, duraksamaya yol açacak niteliktedir. Kamu alacağının doğum zamanından, alacağı doğuran olayın mı yoksa alacağın tahakkukunun mu anlaşılması gerektiği tartışmalıdır⁶¹⁸.

İkinci fıkra hükmüne göre, “Ortağın şirketteki sermaye payını devretmesi halinde, payı devreden ve devralan şahıslar devir öncesine ait amme alacaklarının ödenmesinden birinci fıkra hükmüne göre müteselsilen sorumlu tutulur.” Hükümde,

⁶¹⁷ Uyuşmazlığa konu olan olayda ilk derece mahkemesi; davacının (devreden ortağın) 2007 yılında ortak olduğu ve 2010 yılında paylarını devrederek şirketten ayrıldığı, şirketin 2008 ilâ 2011 yıllarına ait yasal defter ve belgelerinin ibrazına dair yazının 2013 yılında tebliğ edilmesine rağmen defter ve belgelerin incelemeye ibraz edilmediği, bunun üzerine şirket adına tarh edilen katma değer vergisi ile kesilen cezaların ödenmediği, söz konusu kamu alacağının ait olduğu dönemde devreden kişinin şirket ortağı olduğu gerekçesiyle, davacının (devreden ortağın) sorumluluğunun devam ettiğine karar vermiştir. Kararın temyizi üzerine Danıştay Dördüncü Dairesi; tahsili amaçlanan kamu alacağına dair vergiyi doğuran olayın, 2013 tarihli şirkete ait yasal defter ve belgenin ibrazına ilişkin yazının tebliğine rağmen bu tarihteki mevcut kanuni temsilci ve ortakların yükümlülüğünü yerine getirmemesinden kaynaklandığını, davacının (devreden ortağın) sorumluluğunun kendi dönemine ilişkin beyanname verilmemesi ve beyan edilen borcun ödenmemesinin tespiti halinde söz konusu olabileceğini, ortaklık sıfatının sona ermesinden sonra şirketin kanuni temsilcisi veya ortaklarının defter ve belge ibraz etmeme eyleminden kaynaklı şahsına atfedilecek bir kusur bulunmadığından kamu alacağından sorumlu tutulamayacağına hükmederek kararı bozmuştur. İlk derece mahkemesinin ısrar kararı üzerine uyuşmazlığı inceleyen VDDK, ilk derece mahkemesi ile aynı gerekçelerle ısrar kararını onamıştır. Danıştay VDDK, 01.10.2020 Tarih ve E. 2019/613, 2020/1042. (www.danistay.gov.tr).

⁶¹⁸ Vergiler açısından, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile alacağın doğacağı yönünde, bkz. **Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker**, Vergi Hukuku, s. 94; Aynı yönde “Vergiyi doğuran olayın vukuu ile idare ile mükellef arasında meydana gelen alacak borç ilişkisinin belirli hale gelmesini sağlayan tarh, tebliğ ve tahakkuk gibi işlemler, pratik yönden bir değer ifade ederse de, söz konusu ilişkinin hukuki sonuçlarını değiştiremez.” bkz. Danıştay İBK. 03.07.1989 Tarih ve E. 1988/5, K. 1989/3 sayılı karar (27.10.1989 Tarih ve 20325 sayılı RG.); Alman hukukunda aynı yönde, bkz. **Seer in Tipke/Lang**, Steuerrecht, Nr. 6.11, 6.20; Karş. Tahakkuk ile doğacağı yönünde, bkz. **Barlass**, 5766 sayılı Kanunla Eklenen Son İki Fıkra, s. 169.

devir öncesine ait kamu borçlarından bahsetmektedir⁶¹⁹. Üçüncü fıkra hükmüyle birlikte değerlendirildiğinde, hükmün anlam karmaşasına neden olduğu açıktır. Bunun nedeni, hükmün eksik ifade edilmiş olmasıdır. Bu hükmün olması gereken hali, Tahsilat Genel Tebliği’nde yer almıştır. Buna göre, “Kanunun 35 inci maddesinin ikinci fıkrası gereğince, ortağın şirketteki sermaye payını devretmesi halinde, payı devreden ve devralan şahıslar devir öncesine ait olan ve *devir tarihi itibarıyla ödenmemiş bulunan* amme alacaklarının ödenmesinden birinci fıkra hükmüne göre müteselsilen sorumlu tutulacaktır.”⁶²⁰ Görüldüğü üzere, ikinci fıkra hükmüyle aslında devir öncesine ait ve devir tarihi itibarıyla ödenmemiş borçlar kastedilmiştir. Diğer bir ifadeyle hükmün uygulama alanı, devir öncesine ait olan ve devir tarihi itibarıyla ödenmemiş bulunan kamu alacaklarıdır⁶²¹.

İki fıkra hükmü birlikte değerlendirildiğinde, kanun koyucunun kamu alacağının doğumundan sona ereceği tarihe kadar geçen süreçte pay devri olması halinde, yeni ve eski ortakları müteselsil sorumlu kılma amacı taşıdığı açıktır. Üçüncü fıkra hükmü ile kamu alacağının doğumundan itibaren kanunlarda ödeme için öngörülen zaman da dahil olmak üzere, bu süre içinde gerçekleşen devir halinde sorumluluk düzenlenmiştir. İkinci fıkrada ise ödeme zamanı dolmuş fakat ödenmemiş borçlardan sorumluluk düzenlenmiştir. Fakat bu durum, payın devri halini düzenleyen ve birbirini tamamlaması gereken bu iki hükümde kanaatimizce doğru ifade edilememiştir. Tahsilat Genel Tebliği’nde yer alan “*devir tarihi itibarıyla vadesi geldiği halde ödenmemiş*” ifadesine kanun metninde yer verilmemiştir. Bu eksiklik, iki fıkra hükmü birlikte değerlendirildiğinde anlam karmaşasına neden olmaktadır. Nitekim üçüncü fıkra hükmü, ikinci fıkrada yer alan “*devir öncesine ait alacaklar*” ifadesini tanımlayan bir kanun hükmü gibi anlaşılabilir. Oysa kanun koyucu, kamu alacağı ile ilgili tüm süreci iki kısma ayırarak müteselsil sorumluluğa bağlamayı arzu etmektedir. Bu nedenlerle yapılacak bir kanun değişikliği ile iki fıkra hükmünün birleştirilmesi, kamu

⁶¹⁹ *Yaralı*’ya göre, 6183 sayılı Kanun md. 35/3 hükmü, md. 35/2 hükmünde belirtilen pay devri de dahil limited şirket ortaklık sıfatının kaybedildiği tüm halleri kapsamaktadır. Yazar, bu nedenle ikinci fıkra hükmünün ayrıca düzenlenmiş olmasını eleştirmektedir, bkz. **Yaralı**, Limited Şirket Kamu Borçları, s. 248 dn. 1002.

⁶²⁰ Tahsilat Genel Tebliği, Birinci Kısım, İkinci Bölüm, “VIII. Limited Şirketlerin Amme Borçları” başlıklı bölümünün (5) numaralı bölüm.

⁶²¹ Bu ifadeden, idarenin bu hükmün kapsamını dar yorumladığı anlaşılmaktadır, bkz. **Yaltı**, Vergi Hukukunda Sorumluluğun Sınırı, s. 2. (www.kazanci.com)

alacağını doğuran olaydan, bu alacağın sona ermesi anına kadar gerçekleşen pay devirlerinden, payı devreden ve devralan ortağın, devre konu sermaye payı oranında müteselsilen sorumlu olacağına yönelik bir hüküm ihdas edilmesi gerektiği düşüncesindeyiz.

Dikkat edilmesi gerekir ki devreden ve devralan ortakların müteselsilen sorumlu olduğu kamu borcu, bu borcun tamamı değil sadece sermaye payı oranına karşılık gelen borç tutarıdır. Nitekim her iki fıkra da “*birinci fıkra hükmüne göre*” sorumlu oldukları açıkça ifade edilmiştir. Önemle tekrar belirtmemiz gerekir ki, pay devrinden sonra doğacak olan kamu alacaklarından, yalnızca devralan ortak sorumlu tutulacaktır.

C. 5766 Sayılı Kanun ile Getirilen Hükümlerin Anayasa’ya Aykırı Olduğu Yönündeki Görüşler ve 13.12.2017 Tarihli Anayasa Mahkemesi Kararı

1. Anayasa’ya Aykırılık Yönündeki Görüşler

Doktrinde 5766 sayılı Kanun ile 35 inci maddeye eklenen ikinci ve üçüncü fıkra hükümlerinin, Anayasa’ya aykırı olduğu yönünde görüşler ileri sürülmüştür. Nitekim aynı Kanunla kanuni temsilciler için getirilen ve 35 inci maddenin üçüncü fıkrasına paralel olan düzenleme, Anayasa Mahkemesi’nin 19.03.2015 Tarih ve E. 2014/144, K.2015/29 sayılı kararı ile iptal edilmiştir⁶²².

Çamoğlu, özellikle kamu alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda farklı kişilerin pay sahibi olması halinde müteselsil sorumluluğu düzenleyen 3 üncü fıkra hükmünün, hukukun temel ilkelerine ve hukuk devleti ilkesine aykırı olduğu ve hukuki güvenliği zedelediği görüşündedir⁶²³.

Yaltı, söz konusu hükümlerin anayasal bir hak olan mülkiyet hakkını ihlal ettiği görüşündedir⁶²⁴. Yazara göre, vergilendirme (AY md. 73) Anayasa’nın 35 inci maddesinde düzenlenen mülkiyet hakkına müdahale niteliğindedir. Fakat bu

⁶²² Bkz. § 3, II, D, 2 ve 3.

⁶²³ Çamoğlu, Limited Ortaklıklar, Nr. 224.

⁶²⁴ Yaltı, Vergi Hukukunda Sorumluluğun Sınırı, s. 7. (www.kazanci.com)

müdahale, tüm temel hakların sınırlandırılması konusunda kabul edilen ilkelere aykırı olamaz (AY md. 13). Bu hususta gözetilen ilkelerden birisi ölçülülüktür. Ölçülülük ilkesi bağlamında, getirilen aracın (müteselsil sorumluluk) amaca (kamu yararı) uygun olması gerekmektedir. Bu noktada; aracın elverişliliği, gerekliliği ve orantılı olup olmadığı değerlendirilmelidir. Bu düzenleme, devreden ortağın artık kontrol, denetim veya devralan kişiyi zorlama gibi bir iktidar veya yetkisi olmayacağından dolayı elverişliliğe aykırıdır. Diğer taraftan, devletin alacağına kavuşması için keyfi ve belirsiz bir yetki verdiği için gerekli değildir. Son olarak; mutlak, koşulsuz, kusursuz ve süresiz bir sorumluluk yaratması bakımından orantısızdır. Yazar sonuç olarak, bu düzenlemenin ağır bir yük getirdiğini, toplum yararı ile bireyin malvarlığı hakları arasında adil ve hakkaniyetli bir denge gözetmediğini ifade ederek Anayasanın 13 ve 35 inci maddelerine aykırı olduğunu ifade etmiştir⁶²⁵.

2. Anayasa Mahkemesi'nin 13.12.2017 Tarih ve E. 2016/14, K.2017/170 Sayılı Kararı

5766 sayılı Kanun ile 6183 sayılı Kanun'un 35 inci maddesine eklenen ikinci ve üçüncü fıkra hükümleri, somut norm denetimi yoluyla Anayasa Mahkemesi'nin önüne gelmiştir. Yüksek Mahkeme, ikinci fıkra hükmünün, yerel mahkemenin bakmakta olduğu davaya uygulanacak kural olmaması nedeniyle, mahkemeyi yetkisiz görerek başvurunun reddine karar vermiştir. Üçüncü fıkra hükmünü ise esasa girerek incelemiştir.

Üçüncü fıkra ile ilgili itirazın gerekçesi olarak, limited şirket payını devralan kişilerin, devir tarihinden önceki döneme ilişkin kamu borçlarından sorumlu tutulduğu, herhangi bir kusuru olmayan bu kişilerin başkalarının eylem veya ihmallerinden doğan sorumluluğa ortak olmasının adalet ve hakkaniyetle bağdaşmayacağı, bu nedenle düzenlemenin Anayasa'nın 2 nci maddesine aykırı olması gösterilmiştir.

⁶²⁵ Ayrıca düzenlemenin hukuk devleti, eşitlik ve hak arama hürriyetlerine aykırı olduğu yönünde, bkz. **Budak/Er**, Ortakların Kamu Borçlarından Sorumluluğu, s. 89 vd.

Yüksek mahkeme kararında, limited şirket ortaklarının kamu borçlarından sorumluluğunun niteliğini, türünü açıkladıktan sonra, ikinci ve üçüncü fıkranın gerekçesindeki ifadelere yer vermiş, bu düzenlemenin kanun koyucunun takdirinde olduğunu belirtmiş ve *“Kanun koyucu, amme alacağını güvenceye almak bakımından sorumluluğu yaygınlaştırma yoluna giderek müteselsil sorumluluk öngörebileceği gibi haklı sebeplerin bulunması hâlinde kusursuz sorumluluk da öngörebilir.”* ifadelerine yer vermiştir.

Fakat yüksek mahkeme asıl gerekçesinin, limited şirket ortaklarının şirket mal varlığı ve yönetimi üzerinde sahip olduğu hak ve yetkiler olduğunu, şu ifadelere yer vererek açıklamıştır, *“Limitet şirket ortakları, taahhüt ettikleri sermaye ile şirketin mal varlığına doğrudan katkı sağlamaktadır. Bunların ayrıca şirketin bütün işlemleri ve hesapları hakkında bilgi alma ve inceleme, ana sözleşmede değişiklik yapma, kârdan pay alma ve yönetime katılma hakları vardır. Ortaklar ayrıca şirketi yönetim ve temsile yetkili kanuni temsilcilerin özellikle kanunlara, ana sözleşmeye, iç yönergelere ve yönetim kurulunun yazılı talimatlarına uygun hareket edip etmediklerinin üst gözetiminden sorumludur ve kanuni temsilciyi değiştirebilecek ya da görevden alabilecek genel kurul kararında da oy hakkına sahiptir. Şirket yönetimine ilişkin bu hak ve yetkiler, ortaklara şirket faaliyetleri üzerinde denetim ve gözetim imkânı sağlamaktadır.”*

Diğer taraftan yüksek mahkeme, söz konusu sorumluluğun devralan ve devreden ortak yönünden orantısız bir külfet yüklediğini de kararında belirtmiştir. Mahkemeye göre, devralan ortak, hisse devir sözleşmesinden önce gerekli inceleme ve araştırmaları yapabilir ve bunun sonucunda hissenin değerini belirler veya başka birtakım tedbirler alabilir. Devreden ortak açısından ise kamu borcunun aslı bu kişinin ortak olduğu dönemde doğmakta olup, borcun aslına ilave olarak ortaya çıkacak olan ceza ve faizler devralan ortağın döneminde gerçekleşse bile sınırlı bir dönemi kapsamaktadır. Ayrıca devreden ortak, tüm bu hususları değerlendirerek hissesini devredeceği kişiyi seçme özgürlüğüne de sahiptir.

Anayasa Mahkemesi, tüm bu nedenlerle 6183 sayılı Kanun'un 35 inci maddesinin üçüncü fıkrasını, Anayasa'nın 2 nci maddesinde düzenlenen hukuk devleti ilkesine aykırı bulmayarak itirazın reddine karar vermiştir⁶²⁶.

Bununla birlikte, Anayasa Mahkemesi kanuni temsilciler için benzer hüküm getiren 6183 sayılı Kanun'un mük. 35 inci maddesinin beşinci fıkrasını hukuk devleti ilkesine aykırı bularak iptal etmişti⁶²⁷. Bu hususta ortaya çıkan çelişkiye de kararında yer veren yüksek mahkeme, kanuni temsilciler ile limited şirket ortaklarının sorumluluk hukuku bakımından aynı kapsamda değerlendirilemeyeceğini ifade etmiştir. Yüksek mahkeme kararında, her iki sıfatın yetki ve sorumluluklarının kapsamı ve niteliklerinin birbirinden farklı olduğunu belirtmiştir. Kanuni temsilcinin sorumluluğu, görevini yerine getirirken işlediği eylemlerden kaynaklanmaktadır. Ortağın sorumluluğu ise eylemlerinden değil şirket mal varlığına sermaye ile katkı sağlamasından ve şirketin yönetimi üzerinde gözetim ve denetim imkanına sahip olmasından kaynaklanmaktadır.

D. Payın Devren Kazanıldığı Haller Bakımından 35 inci Maddenin Değerlendirilmesi

6183 sayılı Kanun'un 35 inci maddesinin ikinci ve üçüncü fıkralarına göre, sorumluluğun söz konusu olabilmesi için, öncelikle limited şirkette payın devren kazanılmış olması gerekir. Payın aslen kazanıldığı kuruluş, sermaye artırım, birleşme ve tür değiştirmede, bir pay ilk defa iktisap edildiğinden dolayı, bu tür bir sorumluluk söz konusu olamaz. Devren kazanmada, mevcut bir payın devir sözleşmesi veya yasal intikal hallerinden birisi ile farklı bir kişiye geçmesi söz konusudur⁶²⁸.

Payın devren kazanıldığı haller bakımından, iki fıkra birbirinden farklı düzenlenmiştir. İkinci fıkra hükmünde, ortağın *payını devretmesi, devralan ve*

⁶²⁶ Kararın yerinde olmadığı görüşü için bkz. **Altas**, Vergisel Sorumluluk, s. 226.

⁶²⁷ AYM. 19.03.2015 Tarih ve E.2014/144, K.2015/29 sayılı karar, (03.04.2015 Tarih ve 29315 Sayılı RG), bkz. § 3, II, D, 3.

⁶²⁸ **Çamoğlu**, Limited Ortaklıklar, Nr. 49.

devreden şahıs ibarelerinin kullanılması sebebiyle, iradi bir devrin söz konusu olduğu anlaşılmaktadır. Üçüncü fıkra hükmünde ise *pay sahiplerinin farklı şahıslar* olmasından söz edilmiştir⁶²⁹. Hatırlanacağı üzere, payın bir sözleşmeye dayanarak devredilmesi, payın devren kazanıldığı hallerden yalnızca birisini oluşturur. Payın sözleşmeye dayalı devri yanında, payın cebri icra yoluyla devralınması, miras ve eşler arasındaki mal rejimi yoluyla payın kanun gereği geçtiği haller de mevcuttur (TTK 596)⁶³⁰. Bu durumda ikinci fıkra hükmünün, sadece payın iradi devir hallerine uygulanacağı, üçüncü fıkra hükmünün ise kanun gereği payın geçtiği haller de dahil tüm devren kazanılma hallerine uygulanacağı ileri sürülebilir⁶³¹. Nitekim, düzenlemenin lafzı bu yoruma müsaittir.

Bununla birlikte, payın kanunen geçtiği hallerin TTK’da ayrıca düzenlenmesinin sebebi, genel kurul onayının aranmamasına ve bunun karşılığında şirkete yasal önalım hakkı tanınmasına bağlı olarak, şirket ve ortakların menfaatlerini sağlamaya yöneliktir. Kanun koyucu özel hukuk kuralları içinde, yabancı ortak girmesinin engellenmesi için şirkete bazı imkanlar tanımıştır⁶³². Diğer taraftan, payın kanunen geçtiği halleri hükme bağlayan TTK 596’da, tüm hak ve borçların payı iktisap eden kişiye geçeceği belirtilmiştir. Fakat ortağın şahsına tanınmış olan haklar ve borçlar payı iktisap edene geçmez⁶³³. Bir ortağın kamu alacağından kaynaklanan sorumluluğu, doğumu yönünden paya bağlıdır. Diğer bir ifadeyle, kamu borcundan sorumlu tutulabilmek için muhakkak pay sahibi olmak gerekir. Fakat bu borç doğduktan sonra artık şahsi borç niteliğine kavuşur. Nitekim payın devri ile devredilmesi mümkün değildir. Bu nedenle, payı iktisap eden kişiye geçmeyecektir. Bilakis devreden, devralan ile birlikte müteselsilen sorumlu kalmaya devam edecektir.

⁶²⁹ Bu ifadenin açık bir anlatıma sahip olmadığı yönünde, bkz. **Bakmaz**, Ortakların Sorumluluğu, s. 26.

⁶³⁰ Bkz. § 2, II, A.

⁶³¹ Üçüncü fıkra hükmünün geniş yorumlamaya müsait olduğu, sadece payın devrinde değil, özellikle ortaklıktan çıkma ve çıkarılma hallerinde de uygulanabileceği yönünde, bkz. **Şener**, Limited Ortaklıklar, s. 870.

⁶³² **Çamoğlu**, Limited Ortaklıklar, Nr. 82.

⁶³³ **Çamoğlu**, Limited Ortaklıklar, Nr. 81.

Bunun yanında, payın kanuni geçiş hallerinden birisi olan miras halinde⁶³⁴, kamu alacağının akıbeti, gerek VUK 12’de ve gerekse de 6183 sayılı Kanun md. 7 hükmünde düzenlenmiştir. Buna göre, VUK kapsamındaki borçlar için mirası reddetmemiş mirasçılar, murisin vergi borçlarından miras hisseleri oranında sorumlu olurlar (VUK 12). VUK kapsamında olmayan kamu alacakları için ise mirası reddetmemiş mirasçılar hakkında Medeni Kanun hükümleri uygulanacak⁶³⁵ ve bu borçlardan müteselsil sorumlulukları söz konusu olacaktır. Demek ki payın miras yoluyla getiğı hallerde, ikinci ve üçüncü fıkra hükümleri uygulanmayacaktır.

Kanaatimizce, kamu alacağının safhaları arasında, payın devren kazanıldığı haller bakımından ayrımı haklı kılacak bir gerekçe bulunmamaktadır. Diğer bir ifadeyle, üçüncü fıkroda düzenlenen kamu alacağının doğumu ve ödenme zamanı içinde payın devren kazanıldığı hallerde ortakların sorumluluğı ile ikinci fıkradaki kamu alacağının ödeme zamanından sonraki bir tarihte payın devren kazanıldığı hallerde ortakların sorumluluğı, paralel olarak düzenlenmesi gerekirdi. Bu nedenle, ikinci ve üçüncü fıkradaki hükümlerin, yalnızca payın iradi devir hallerinde uygulanması gerektiğini kanaatindeyiz.

Ayrıca hatırlatmamız gerekir ki VUK 8/3 gereğince, vergi kanunları açıkça izin vermedikçe, mükellefiyete veya vergi sorumluluğına ilişkin özel sözleşmeler vergi dairesini bağlamaz. Bu nedenle pay devri sözleşmelerinde, kamu borçlarından sorumluluğına yönelik hükümlerin, idareye karşı geçerliliğı söz konusu olmayacaktır⁶³⁶. Bu sözleşmedeki hükümler, ancak rücu ilişkisi bakımından tarafları arasında hüküm ifade eder.

⁶³⁴ 5766 sayılı Kanun ile getirilen düzenlemelerin, mirasçıları hukuki güvenlik ve belirlilikten yoksun bıraktığı yönündeki görüş için bkz. **Budak/Er**, Ortakların Kamu Borçlarından Sorumluluğı, s. 97 vd.

⁶³⁵ MK. 641 ve 681.

⁶³⁶ **Bakmaz**, Ortakların Sorumluluğı, s. 22.

§ 5. SİCİLDEN TERKİN EDİLEN ŞİRKETLER BAKIMINDAN KANUNİ TEMSİLCİLERİN VE ORTAKLARIN SORUMLULUĞU

21.03.2018 tarihli ve 7103 sayılı Kanun'un 9 uncu maddesi ile VUK 10'a iki yeni fıkra eklenmiştir. Bu hükümlerle tüzel kişiliği haiz mükelleflerin, tüzel kişiliklerinin sona ermesi halinde, vergi borçlarından sorumluluk hükme bağlanmıştır. Bu hükümlerden; VUK 10/5 hükmü tasfiye edilerek ticaret sicilinden silinmiş mükellefleri düzenlerken, VUK 10/6 hükmü ise beşinci fıkra hükümlerinin dışında kalan tüzel kişiler ve tüzel kişiliği olmayan teşekküller hakkındadır. Bu nedenle, bu kısımda esasen beşinci fıkra hükmü incelenecek, altıncı fıkra hükmüne ise şirketlerle ilgili olduğu kadarıyla değinilecektir⁶³⁷.

Hükümün incelenmesine geçmeden önce, hükmün safahatına kısaca değinmemiz gerekir. VUK 10/5 hükmü, aslında 5520 sayılı KVK 17/9'da yer almaktaydı. KVK'a da 16.06.2009 tarihli ve 5904 sayılı Kanun'un⁶³⁸ 6 ıncı maddesiyle eklenmişti. 7103 sayılı Kanun'un 74 üncü maddesiyle KVK'da yer alan bu hüküm ilga edilirken, aynı Kanun'un 9 uncu maddesiyle VUK 10'a eklenmiştir.

Bu hükmün sevk edilme gerekçesi, tasfiye edilerek sicilden terkin edilen şirketlerin, terkin tarihinden sonra ortaya çıkan kamu borçlarının tahsilini sağlamaktır. Nitekim sicilden terkin edilerek tüzel kişiliği son bulan şirketin haklara ve borçlara sahip olması mümkün değildir. Bu nedenle, sonradan tespiti yapılan vergi ve cezalar, şirket adına tarh edilememekteydi. Kanuni temsilcilerin ve ortakların sorumluluğuna gidebilmek için ise öncelikle, asıl borçlu olan şirket adına tarh ve tahakkuk ettirilmiş ve tahsil aşamasına gelmiş bir vergi alacağının bulunması gerekiyordu.

VUK 10/5 şu şekildedir; *“(Ek fıkra: 21/3/2018-7103/9 md.) Tasfiye edilerek tüzel kişiliği ticaret sicilinden silinmiş olan mükelleflerin, tasfiye öncesi ve tasfiye dönemlerine ilişkin her türlü vergi tarhiyatı ve ceza kesme işlemi, müteselsilen sorumlu olmak üzere, tasfiye öncesi dönemler için kanuni temsilcilerden, tasfiye dönemi için tasfiye memurlarından herhangi biri adına yapılır. Limited şirket ortakları, tasfiye*

⁶³⁷ Ayrıca daha önceki bölümlerde bu hükmü tasfiye memurları açısından incelemiştik. Bu kısımda yalnızca kanuni temsilciler ve ortaklar açısından incelemede bulunacağız. Bkz. § 2, I, b.

⁶³⁸ 03.07.2009 Tarih ve 27277 sayılı RG.

öncesi dönemlerle ilgili bu kapsamda doğacak amme alacaklarından şirkete koydukları sermaye hisseleri oranında sorumlu olurlar. Şu kadar ki bu fıkra uyarınca tasfiye memurlarının sorumluluğu, tasfiye sonucu dağıtılan tutarla sınırlıdır.”

Öncelikle hükmün kapsamına, her türlü vergi ve cezalar girmektedir. İlga edilen KVK 17/9’da yer alan hüküm de Kurumlar Vergisi Kanunu’nda düzenlenmiş olmakla birlikte, her türlü vergi ve cezaları kapsamaktaydı. Diğer taraftan, bu sorumluluğun kapsamına her türlü vergi ve cezalar girmekle birlikte, diğer kamu alacakları dahil değildir.

İkinci olarak belirtmemiz gereken husus, tasfiye edilmeksizin sicilden terkin edilen şirketlerin VUK 10/5 kapsamına girmeyeceğidir. Nitekim ilga edilen KVK 17/9 uyarınca ortaya çıkan uyuşmazlıklarda Danıştay uygulaması da bu yöndeydi⁶³⁹. Bu nedenle tasfiye edilmeden sicilden terkin edilen şirketler adına tarhiyat yapabilmek için, alacaklı idarenin TTK 547 gereğince ek tasfiye yoluna başvurması gerekliydi. Bununla birlikte, hüküm VUK’a aktarılırken, bu sorunu aşabilmek için 6 ncı fıkra hükmü ihdas edilmiştir. Bu hükme göre, *“Beşinci fıkra kapsamına girmeyen tüzel kişilerin tüzel kişiliklerinin ... sona ermesi halinde, sona erme tarihinden önceki dönemlere ilişkin her türlü vergi tarhiyatı ve ceza kesme işlemi, müteselsilen sorumlu olmak üzere, tüzel kişiliği olanların kanuni temsilcilerinden, ... herhangi biri adına yapılır.”* Görüldüğü gibi kanun koyucu, 5 inci fıkra kapsamına girmeyen tüm tüzel

⁶³⁹ Danıştay 3D., 27.12.2021 Tarih, E. 2018/3451, K. 2021/6489 sayılı karar, *“Ancak davacının kanuni temsilcisi olduğu ... Temizlik Sosyal Hizmetler Bilgisayar ve İnşaat Çelik Sanayi ve Ticaret Limited Şirketi'nin 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun geçici 7.maddesi uyarınca yapılan ihtar ve Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi'nde yayımlanan ilana rağmen süresi içerisinde bildirimde bulunulmadığından, 19/10/2015 tarihinde ticaret sicilinden re'sen silindiği, yani 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 17. maddesinin 9. fıkrasında yer verilen tasfiye süreci takip edilerek tasfiyesinin sonlandırılmadığı görülmektedir.*

Bu durumda, davacı adına, 2011 yılının Temmuz ila Ekim ve Aralık dönemleri için kanuni temsilci sıfatıyla yapılan tarhiyat; tasfiyeye girmeksizin 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun geçici 7.maddesi uyarınca re'sen kaydı silinen şirket hakkında 5520 sayılı Kanun'un 17. maddesinin 9. fıkrasında öngörülen tasfiye koşulunun gerçekleşmemesi, ... nedeniyle hukuka uygun düşmediğinden, yazılı gerekçeyle verilen Vergi Mahkemesi kararına yöneltilen istinaf başvurusunun reddine dair Vergi Dava Dairesi kararında sonucu itibarıyla hukuka aykırılık bulunmamıştır.” (www.danistay.gov.tr)

Tasfiye edilmeksizin ticaret sicilinden terkin edilen tüzel kişilikler ile tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin sona ermesi halinde, sona erme tarihinden önceki dönemlere ilişkin yapılacak vergi tarhiyatı ve kesilecek cezalarda izlenecek usulü belirleyen yasal düzenleme eksikliğini gideren 213 sayılı Vergi Usul Kanun'unun 10. maddesine 7103 sayılı Kanun'un 9. maddesi ile eklenen 6. fıkranın, yürürlüğe girdiği 21/03/2018 tarihinden sonraki dönemlere uygulanacağı vurgulanmalıdır.

kişileri kapsar mahiyette bir hüküm ihdas etmiştir. Bu nedenle tasfiyesiz sona eren şirket hakkında beşinci fıkra hükmü değil fakat altıncı fıkra hükmüne göre, kanuni temsilciler sorumlu tutulabilecektir. Ayrıca iki fıkra hükmü arasında, sorumlular çevresi arasındaki farka dikkat etmek gerekir. Nitekim beşinci fıkra hükmüne göre hem kanuni temsilciler hem limited şirket ortakları sorumlu tutulmuşken, altıncı fıkra yalnızca kanuni temsilciler sorumlu tutulmuşlardır.

Diğer bir husus, tasfiye edilerek sona eren şirketin yalnızca mükellef olması halinde bu sorumluluğun doğacak olmasıdır. VUK 10/2’de şirketin hem mükellef hem de vergi sorumlusu olması halinde kanuni temsilciler sorumlu tutulabileceklerdir.

VUK 10/5 hükmü, sorumluluğun niteliği yönünden de farklıdır. Bilindiği üzere, kanuni temsilcilerin ve ortakların yukarıda incelediğimiz sorumlulukları, vergi sorumluluğu müessesisiyle açıklanır. Vergi borcu hiçbir durumda kanuni temsilci veya ortak adına tarh edilmez. Asıl borçlu şirket adına tarh edilir. Eğer borç ödenmezse, sorumluluk doğar. Bağımlılık ve fer’ilik niteliğine sahiptir. Sorumluluğun fer’i niteliği gereği, alacağın öncelikle asıl borçlu şirketten talep edilmesi gerekir. Oysa VUK 10/5 hükmünde düzenlenen sorumluluk, vergi muhataplığıdır. Vergi muhataplığı, tarhiyatın muhatabı olma şeklinde açıklanır⁶⁴⁰. Bu nedenle ikincil bir sorumluluktan bahsedemeyiz. Kanuni temsilci veya ortak, birinci derecede sorumlu kılınmaktadırlar.

Üzerinde durulması gereken diğer bir nokta, VUK 10/5 gereğince birden fazla kanuni temsilci bulunması halinde, bunlar arasındaki sorumluluk şeklinin açıkça hükme bağlanmış olmasıdır⁶⁴¹. Nitekim kanuni temsilcilerin sorumlulukları müteselsildir. Limited şirket ortaklarının sorumluluk şekli ise koydukları sermaye hisseleri oranındadır. Kanun koyucu, ortaklar açısından bir farklılık yaratmamıştır.

Son olarak belirtmemiz gereken husus, hem kanuni temsilcilerin hem de ortakların sorumluluğu, tasfiye öncesi dönemle ilgilidir. Diğer bir ifadeyle, tarh edilmesi gereken verginin ya da ceza uygulanmasını gerektiren işlem veya fiilin, tasfiye öncesi döneme ait olması gerekir. Söz konusu döneme ait olup şirketin sicilden

⁶⁴⁰ **Saban**, Vergi Hukukunda Sorumluluk, s. 12.

⁶⁴¹ Oysa VUK 10/2 ve 6183 sayılı Kanun mük. md. 35 gereği birden fazla kanuni temsilci bulunması halinde, bunlar arasındaki sorumluluk şekli açıkça hükme bağlanmamıştır.

terkininden önce tarh ettirilen veya ceza işlemi uygulanan durumlar bu madde kapsamına girmez⁶⁴². Şirketin sicilden terkininden sonra tasfiye süreci ile ilgili tarhiyat ve ceza kesme işleminden tasfiye memurları, dağıtılan miktarla sınırlı olarak sorumludurlar.



⁶⁴² **Bakmaz**, Ortakların Sorumluluğu, s. 18, 19.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

KAMU BORCUNU ÖDEYEN SORUMLULARIN RÜCU HAKKI (İÇ İLİŞKİ)

Asıl borçlu şirketin, kamu alacağı niteliğindeki borçlarının, kanuni temsilci veya limited şirketlerde ortak tarafından ödenmesi halinde, bu borcu ödeyen kişilerin rücu hakkı gündeme gelecektir. Bilindiği gibi, kanuni temsilcilerin ve limited şirket ortaklarının, şirket borçlarından doğan sorumlulukları kamu hukukundan kaynaklanmaktadır. Bu sorumlulukla ilgili uyuşmazlıklar, idari yargıda görülür. Buna karşın, sorumluluk kamu hukukundan kaynaklanmış olsa da rücu ilişkileri özel hukuk hükümleri kapsamında incelenir⁶⁴³. Rücu ilişkileri konusunda ortaya çıkacak uyuşmazlıklar da adli yargıda görülür⁶⁴⁴. Asıl borç ilişkisinin (dış ilişkinin) kamusal nitelikte olması, daha sonra ortaya çıkacak olan, sorumlular arasındaki (iç ilişkinin) rücu ilişkisinin özel hukuk karakterini değiştirmez. Bu nedenle, bu bölüme kadar dış ilişki bakımından incelediğimiz sorumluluğu, bu bölümde iç ilişki bakımından fakat özel hukuk hükümleri çerçevesinde inceleyeceğiz.

Kanuni temsilci ve limited şirkette ortağın sorumluluğuna ilişkin hükümler incelendiğinde, sorumlular arasındaki ilişkiler (iç ilişki) konusunda ayrıntılı düzenlenmeler bulunmadığı görülecektir. Esasında, vergiler için usul hükümleri getiren veya kamu alacaklarının tahsil edilmesini konu edinen kanunların, bu hususları ayrıntılı düzenlemesi de beklenemez. Bununla birlikte, bu kanunlarda kanuni temsilcilerin asıl borçlu şirkete rücu hakkına yer verilmiştir (VUK 10/3, 6183 sayılı Kanun mük. md. 35/4). Fakat burada söz konusu olabilecek tek olasılık, asıl borçlu şirkete rücu etmek değildir. Hatta çoğu durumda, asıl borçlu şirket ödeme güçlüğü içindedir ve ona rücu etmek, kamu borcunu ödeyen sorumlu için bir çare olmaz. Bu nedenle asıl borçlu dışındaki sorumlulara rücu edilebilip edilemeyeceği, rücu edebilme şartları ve hangi kapsamda rücu edileceği önem arzeder.

⁶⁴³ **Candan**, Kanuni Temsilcinin Sorumluluğu, s. 58; **Barlass**, Vergisel Sorumluluk, s. 164; **Çelik**, Vergi İcra Hukuku, s. 114.

⁶⁴⁴ **Candan**, Kanuni Temsilcinin Sorumluluğu, s.58, 137

Bu kapsamda ilk olarak, birden fazla kanuni temsilci bulunması halinde, borcu ödeyen kanuni temsilcinin, diğer kanuni temsilcilere başvurusu akla gelir. Bunun yanında, limited şirketlerde kamu borcunu ödeyen kanuni temsilcinin, ortaklara rücu edebilmesi ihtimalleri incelenmelidir. Diğer taraftan, limited şirkette borcu ödeyen ortağın, payından fazla yaptığı ödeme için diğer ortaklara, pay devrinin söz konusu olduğu hallerde devreden veya devralan ortağa ve hatta kanuni temsilcilere rücu edip edemeyeceği diğer akla gelen olasılıklardır. Biz de çalışmamızda, alacaklıyı tatmin eden her bir sorumlu çevresi için, ayrı ayrı başlıklar altında rücu hakkının dayanakları, koşulları ve kapsamını inceleyeceğiz.

Bununla birlikte, sorumluluğu düzenleyen hükümlerde, sorumlular arasındaki ilişkiler yeterli düzeyde açıklık içermediği için, iç ilişkiye hangi hükümlerin uygulanacağı sorunu karşımıza çıkmaktadır. Bu soruna yaklaşırken hareket noktamız, borç ilişkisinde, borçlu tarafın birden fazla kişiden oluşması olacaktır. Diğer bir ifadeyle, birlikte borçluluk kavramından hareket edeceğiz. Gerçekten de kamu alacaklısı karşısında, şirket ile kanuni temsilciler ve ortakların sorumluluğu, birlikte borçluluk oluşturmaktadır. Birlikte borçlular arasında hangi tür borçluluğun söz konusu olduğunu tespit etmemiz, borçlular arasındaki ilişkilere, özellikle rücu ilişkine hangi hükümlerin uygulanacağı konusunda bize yol gösterecektir⁶⁴⁵.

Borç ilişkisinin tarafları alacaklı ve borçludur. Genellikle, borç ilişkisinin alacaklı ve borçlu tarafı tek kişiden oluşur⁶⁴⁶. Fakat tarafların tek kişiden oluşması zorunlu değildir. Alacaklı veya borçlu taraf birden çok kişiden oluşabilir. İşte borçlu tarafın birden fazla kişiden oluşması halinde borçluların çokluğu, borçlunun birden çok olması veya birlikte borçluluktan söz edilir⁶⁴⁷. Alacaklı idare karşısında, asıl borçlu şirket ile kanuni temsilciler ve ortakların hukuki durumları, birlikte borçluluk kavramıyla ifade edilir. Birlikte borçluluk halleri; edimin mahiyetinden, sözleşmeden

⁶⁴⁵ **Kapancı**, Birlikte Borçluluk, s. 4.

⁶⁴⁶ **Oğuzman/Öz**, Borçlar C.II, s. 449, **Dağdelen**, Teselsül, s. 5.

⁶⁴⁷ **Akıntürk, Turgut**; Müteselsil Borçluluk, AÜHF Yayınları, Sevinç Matbaası, Ankara, 1971, s. 3; **Eren**, Borçlar Genel Hukuku, s. 1327; **Kapancı**, Birlikte Borçluluk, s. 3.

veya kanundan kaynaklanabilir⁶⁴⁸. İnceleme konumuz açısından, birlikte borçluluğun kanundan kaynaklandığı açıktır.

Birlikte borçluluk, borçluların alacaklıyla olan ilişkileri (dış ilişki) gözönünde bulundurularak farklı türlere ayrılmaktadır⁶⁴⁹. Bu bağlamda şirket, kanuni temsilciler ve ortaklar açısından hangi tür birlikte borçluluğun söz konusu olduğunu belirlerken, alacaklı idare karşısındaki konumları göz önünde bulundurulacaktır. İç ilişkinin çözümlemesini bu noktadan hareket ederek yapacağız.

Kamu borcunu ödeyen sorumluları esas alarak, her bir olasılığı ayrı başlıklar altında inceleyeceğiz.

§ 6. RÜCU HAKKI KAVRAM, HUKUKİ NİTELİK VE ŞARTLARI

I. Kavram

Rücu kavramı (*Regress*), kendisine veya başkasına ait bir borcu ifa ederek alacaklıyı tatmin eden kişinin, ifa ettiği borcun tamamını veya bir kısmını başkasından talep etmesini ifade eder⁶⁵⁰. Borcu ifa eden kişi, bir başkasının nihai olarak üstlenmesi gereken yükü, geçici olarak üstlenmektedir⁶⁵¹. İfa edilen borç, ifa edenin tamamen dışında, üçüncü kişiye ait bir borç olabileceği gibi bizzat ifa edenin de kısmen sorumlu olduğu bir borç olabilir⁶⁵². Bu halde ifade bulunan, birlikte sorumlu olduğu bir borcun, iç ilişkide kendi payına düşen kısımdan fazlasını ifa etmiştir. Rücu, dış ilişkide ifa edilen borcun, iç ilişkide nihai olarak paylaştırılmasını sağlar. Örneğin, müteselsil

⁶⁴⁸ Eren, Borçlar Genel Hukuku, s. 1327; Kapancı, Birlikte Borçluluk, s. 4.

⁶⁴⁹ Kapancı, Birlikte Borçluluk, s. 4.

⁶⁵⁰ Nomer, Haluk N.; “Halefiyet ile Rücu Hakkı Arasındaki İlişki, Özellikle Sosyal Sigortalar ile Özel Sigortaların Rücu Hakları Bakımından Halefiyetin Rolü”, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, C. LV, Sa.3, 1997, s. 248; Nomer, Haluk N.; “Rücu İstemine İlişkin Zamanaşımı (TBK. Md. 73)”, Prof. Dr. Cevdet Yavuz’a Armağan, s. 246.

⁶⁵¹ Kapancı, Birlikte Borçluluk, s. 355.

⁶⁵² Oğuzman/Öz, Borçlar C.I, s. 266; Koçano Rodoslu, Rücu Hakkı, s. 4.

borçlulardan birisinin borcun tamamını ifa etmesi halinde, payından fazlası için diğer müteselsil borçlulara başvurmasında olduğu gibi.

II. Hukuki Niteliği

Rücu hakkı, başkasının borcunu ifa eden kimseye bir talep hakkı verir. Bu hak, hukuki niteliği itibariyle bir alacak hakkıdır⁶⁵³. Rücu hakkı, ifa edilen asıl borç ilişkisinden bağımsız ve ayrı bir hukuki sebebe dayanan, yeni bir hak olarak doğar⁶⁵⁴. Rücu hakkının hukuki sebebi, rücu eden ile rücu edilen arasındaki ilişkiye dayanır. Nitekim kural olarak asıl borç, ifa edilmekle tüm fer'ileriyle birlikte sona erer. (BK 131). Bu kuralın istisnası, birazdan inceleyeceğimiz halefiyettir. Rücu hakkının bağımsız olarak doğan yeni bir hak olması nedeniyle, rücu alacağı doğmasıyla birlikte muaccel olur ve yeni bir zamanaşımı işlemeye başlar⁶⁵⁵.

Rücu hakkının kapsamı, rücu eden ile asıl borçlu arasındaki ilişkinin hukuki niteliğine göre belirlenir⁶⁵⁶. Bu ilişki; bir sözleşme (hizmet, vekalet gibi), vekaletsiz iş görme veya sebepsiz zenginleşme olabilir. Bunun yanında, rücu hakkı sahibi ile asıl borçlu arasındaki ilişkinin hâkim tarafından belirlenmesi gerektiği veya kanunlarda bu ilişkiye yönelik hükümlerin bulunduğu haller de söz konusudur⁶⁵⁷.

⁶⁵³ **Nomer**, Halefiyet ile Rücu Hakkı, s. 250; **Nomer**, Rücu Zamanaşımı, s. 246; Birden fazla kişinin aynı zarara neden olması halinde, zarar görene ifada bulunan müteselsil sorumlunun mallırlığında meydana gelen eksilme zarar niteliğinde olduğundan rücu hakkının tazminat niteliğinde olduğu yönünde, bkz. **Koçano Rodoslu**, s. 7

⁶⁵⁴ **Tekinay/Akman/Burcuoğlu/Altop**, Borçlar Hukuku, s. 769; **Kılıçoğlu, Ahmet M.**, Kanuni Halefiyet, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Ankara, 1979, s. 13; **Nomer**, Rücu Zamanaşımı, s. 246; **Kapancı**, Birlikte Borçluluk, s. 359.

⁶⁵⁵ **Kılıçoğlu**, Halefiyet, s. 13; **Kapancı**, Birlikte Borçluluk, s. 360.

⁶⁵⁶ **Eren**, Borçlar Genel Hukuku, s. 1045; **Oğuzman/Öz**, Borçlar C.I, s. 267.

⁶⁵⁷ **Nomer**, Rücu Zamanaşımı, s. 246; **Kapancı**, Birlikte Borçluluk, s. 356, 481.

III. Halefiyete Dayanan Rücu

Halefiyet (*Subrogation*) , başkasına ait bir borcu ifa ederek alacaklıyı tatmin eden kimsenin, alacaklıyı tatmin ettiği oranda, kendiliğinden alacaklının haklarını elde etmedir⁶⁵⁸. Halefiyette söz konusu olan kanuni bir devirdir⁶⁵⁹. Alacak, borcun ifa edilmesiyle, bir kanun hükmü gereğince, alacaklıyı tatmin eden kişiye geçer. Halefiyette, borç ifa edilmekle ortadan kalkmamakta, kanuni devir yoluyla ifada bulunan kişiye geçmektedir⁶⁶⁰. Bu yönüyle borcun ifa ile son bulacağı kuralının (BK 131) istisnasını teşkil eder⁶⁶¹.

Rücu hakkının aksine, bir başkasının borcunun ifa edildiği herhalde halefiyet söz konusu olmaz. Halefiyet, ancak açık bir kanun hükmüne veya borçlunun tek taraflı irade beyanına⁶⁶² dayanan hallerde söz konusu olur. Kanunda belirtilmeyen hallerde, rücu hakkı bulunsa da halefiyet söz konusu olmayacaktır⁶⁶³. Halefiyet, sınırlı sayıda olma ilkesine (*numerus clausus*) tabidir⁶⁶⁴.

Halefiyetin temelinde, daima bir rücu hakkı vardır⁶⁶⁵. Bu nedenle, rücu hakkının kapsamı, halefiyet sonucu ileri sürülebilecek talep hakkının sınırını belirler. Rücu hakkına dayalı ileri sürülecek talebin kapsamı, halefiyet yoluyla ileri sürülecek taleplerden daha geniş olabilir. Bunun nedeni, rücu hakkının kapsamının, borçlu ile

⁶⁵⁸ **Kılıçoğlu**, Halefiyet, s. 3 vd.; **Tekinay/Akman/Burcuoğlu/Altop**, Borçlar Hukuku, s. 208; **Von Tuhr**, Borçlar Hukuku, s. 488; **Eren**, Borçlar Genel Hukuku, s. 1047; **Oğuzman/Öz**, Borçlar C.I, s. 268; **Honsell/Isenring/Kessler**, *Haftpflichtrecht*, § 11, Nr. 27.

⁶⁵⁹ Alacağın, sözleşmeye dayalı olarak bir başkasına geçmesi halinde ise alacağın devri söz konusu olur (BK 183 vd.). Bu farka dikkat çeken, bkz. **Weber, Rolf H./von Graffenried, Caroline**; *Beziehungen zu dritten Personen*, Art. 110-113 OR Schweizerisches Zivilgesetzbuch, Das Obligationenrecht, Allgemeine Bestimmungen, Berner Kommentar, 2. Auflage, 2022, Art. 110, Nr. 10.

⁶⁶⁰ **Weber/von Graffenried**; Berner Kommentar, Art. 110, Nr. 49.

⁶⁶¹ **Reisoğlu, Seza**; “Kefilin Rücu ile İlgili Meseleler”, *Batıder*, C. I, Sa. 4, 1962, s. 466; **Kılıçoğlu**, Halefiyet, s. 7.

⁶⁶² **Weber/von Graffenried**; Berner Kommentar, Art. 110, Nr. 38; BK 127 b.2’de düzenlenen bu halde dahi kanuna dayanan bir halefiyet olduğu hk., bkz. **Kılıçoğlu**, Halefiyet, s. 5.

⁶⁶³ **Nomer**, Halefiyet ile Rücu Hakkı, s. 249.

⁶⁶⁴ **Kılıçoğlu**, Halefiyet, s. 35.

⁶⁶⁵ **Nomer**, Halefiyet ile Rücu Hakkı, s. 248; **Kapancı**, Birlikte Borçluluk, s. 364, 365; Karş. **Kılıçoğlu**, Halefiyet, s. 14, 15; **Koçano Rodoslu**, Rücu Hakkı, s. 16.

alacaklıyı tatmin eden kişi arasındaki hukuki ilişkiye göre belirlenecek olmasıdır. Oysa halefiyetin kapsamı, rücu hakkı sahibinin alacaklıyı tatmin ettiği orandadır.

Esasında, halefiyetin düzenlenme amacı, alacaklıyı tatmin eden rücu hakkı sahibini daha fazla korumak ve rücu hakkını güçlendirmektedir⁶⁶⁶. Bu koruma, ispat ve asıl alacağa bağlı haklar noktasında kendisini gösterir. Nitekim halefin, sadece alacaklıyı tatmin ettiğini ispat etmesi yeterlidir. Ayrıca asıl borçlu ile arasındaki hukuki ilişkiyi (rücu sebebini) ispat etmesi gerekmez. Aynı şekilde, asıl borca ilişkin ispat ile ilgili belgeler, alacaklı tarafından halefe teslim edilir⁶⁶⁷. Halefiyete dayalı olmayan rücuda ise, alacaklıyı tatmin eden kişi, borçluyla olan iç ilişkisini de ispat etmek zorundadır.

Diğer taraftan, halefiyette borç ifa ile sona ermeyip, alacak halefe geçeceğinden, buna bağlı faiz, kefalet, rehin gibi yan haklar ile yenilik doğuran haklar da halefe geçer⁶⁶⁸. Aynı şekilde, asıl borç varlığını koruduğundan, eğer zamanaşımı başladıysa işlemeye devam eder⁶⁶⁹. Oysa halefiyete dayalı olmayan rücu hakkında, borç sona ermekte ve alacaklıyı tatmin eden kişinin şahsında bağımsız bir alacak doğmaktadır. Bu bakımdan, rücu hakkının doğumuyla, alacak muaccel olur ve zamanaşımı süresi işlemeye başlar⁶⁷⁰.

Belirtmemiz gerekir ki, halefiyetin söz konusu olduğu durumlarda, taleplerin yarışması söz konusudur. Alacaklıyı tatmin eden kişi, dilerse rücu sebebine dilerse halefiyete dayanarak asıl borçluya başvurabilir⁶⁷¹.

Kamu borcunu ödeyen kanuni temsilcilerin veya ortakların rücu hakkının halefiyete dayanıp dayanmayacağı sorusu akla gelebilir. İlk olarak, halefiyetin ancak

⁶⁶⁶ Tekinay/Akman/Burcuoğlu/Altóp, Borçlar Hukuku, s. 215; Nomer, Halefiyet ile Rücu Hakkı, s. 249; Nomer, Rücu Zamanaşımı, s. 247.

⁶⁶⁷ Eren, Borçlar Genel Hukuku, s. 1050.

⁶⁶⁸ Honsell/Isenring/Kessler, Haftpflichtrecht, § 11, Nr. 29; Weber/von Graffenried; Berner Kommentar, Art. 110, Nr. 8, 51.

⁶⁶⁹ Weber/von Graffenried; Berner Kommentar, Art. 110, Nr. 68.

⁶⁷⁰ Kılıçoğlu, Halefiyet, s. 13; Nomer, Rücu Zamanaşımı, s. 247.

⁶⁷¹ Kılıçoğlu, Halefiyet, s. 16, 17; Nomer, Halefiyet ile Rücu Hakkı, s. 220; Nomer, Rücu Zamanaşımı, s. 247; Kapancı, Birlikte Borçluluk, s. 366.

kanunda açıkça düzenlenen hallerde söz konusu olacağını ifade etmiştik. Bu bakımdan ne VUK'ta ne de 6183 sayılı Kanun'da halefiyet öngörülmemiştir. Diğer taraftan, halefiyette asıl alacak sona ermeyip, bütün varlığı ile borcu ifa eden kişiye geçmektedir. Dolayısıyla bu alacağın nitelik olarak, devri mümkün bir alacak olması gerekmektedir⁶⁷². Oysa kamu alacaklarının devri mümkün değildir⁶⁷³. Nitekim, “*bir devlet alacağı üzerinde, mahiyeti itibarıyla hususi bir şahsın hak sahibi olması mümkün değildir.*”⁶⁷⁴ Yine asıl borcun sona ermemesi bağlamda, bilindiği gibi sorumluların ödediği borç, asıl borçtan bağımsız, ayrı bir borç değildir. Kanuni temsilci veya ortağın ödediği borç, bizzat asıl borçlu şirketin borcudur⁶⁷⁵. Bu nedenle, borç ödenmekle sona erecektir. Kamu alacağının, ödeyen sorumlulara geçeceğini söylemek mümkün değildir⁶⁷⁶.

Tüm bu nedenlerle, kamu alacağı niteliğindeki bir borcu ifa eden kanuni temsilci veya ortağın rücu hakkı, halefiyete dayanan bir rücu hakkı değildir⁶⁷⁷. Bu söylenen hem asıl borçlu olan şirkete hem de sorumluların birbirlerine karşı rücu hakları için geçerlidir. Borcu ödeyen sorumlular, ancak aralarındaki hukuki ilişkiye dayanan rücu hakkından yararlanabileceklerdir.

IV. Rücu Hakkının Koşulları

Rücu hakkının koşullarını, esasen her bir sorumlu için yapacağımız açıklamalarda incelememiz, daha açıklayıcı olurdu. Fakat bazı koşulları, her sorumlu için ayrı ayrı tekrar etmemiz gerekirdi. Bu nedenle rücu hakkının koşullarını bu

⁶⁷² Kılıçoğlu, Halefiyet, s. 25.

⁶⁷³ Eren, Borçlar Genel Hukuku, s. 1371.

⁶⁷⁴ Reisoğlu, Rücu s. 492.

⁶⁷⁵ Kefalet ile ilgili değerlendirme yaparken aynı hususa değinmiştik, bkz. § 2, I, A, 2, b.

⁶⁷⁶ Vergi alacağına kefil olan ve bu borcu ödeyen kişinin, rücu talebine konu olan vergi alacağı olmayıp, tazminat niteliğinde bir alacaktır, bkz. Reisoğlu, Kefalet, s. 210.

⁶⁷⁷ Özen, konuyu kamu borçlarına kefil olunması bağlamında ele almış ve ödeme yapan kefilin yasa gereğince gerçekleşen halefiyetinin, kamu borçlarına kefil olunmasına engel olabileceğini, bu nedenle kamu borçları için kefalet benzeri bir garanti sözleşmesi yapılmasının daha uygun olabileceğini, böylece kamu alacağını ödeyen kişinin halef olma gibi bir sorunla karşılaşılmayacağını ifade etmiştir, bkz. Özen, Kefalet, s. 45, dn. 108.

kısımda inceleyeceğiz. Sorumluların rücu hakkını incelerken ise bu kısma atıf yapmakla yetineceğiz.

A. Rücu Hakkının Genel Şartları

Bu şartlar, hem asıl borçlu şirkete hem de diğer sorumlulara başvurmak için gerekli olan şartlardır.

1. Asıl Borcun Varlığı

Kanuni temsilcilerin veya ortakların rücu hakkından söz edebilmek için, herşeyden önce, asıl borçlu şirketin sorumlu olduğu bir kamu alacağının bulunması gerekir. Bu şart sorumluluğun bağımlılık niteliğinden kaynaklanmaktadır. Şirkete ait borç, 6183 sayılı Kanun'un 1 inci ve 2 nci hükmü kapsamına giren veya 6183 sayılı Kanun'a göre takip ve tahsil edileceği hükme bağlanan herhangi bir borç olabilir. Ayrıca, şirketin sadece vergi yükümlüsü değil, vergi sorumlusu ve hatta kamu borçlusu sıfatına sahip olması yeterlidir (6183 sayılı Kanun md. 3).

Şirketin borcunun, belirli aşamalardan geçerek tahakkuk etmiş ve ödenecek aşamaya gelmiş olması gerekir. Borcun ödeme süresi geçtikten sonra, şirketten tahsil işlemlerine girişilir. Ayrıca söz konusu borcun ödeme veya herhangi bir sebeple sona ermemiş olması gerekir.

Asıl borçlu şirkete ait def'ilerin, sorumlular tarafından ileri sürülmesi gerekip gerekmediğinin üzerinde durmak gerekir. Bilindiği üzere, benzer bir kurum olan kefalette, kefil, asıl borçluya (ve mirasçılara) ait olan ve borçlunun ödeme güçsüzlüğünden doğmayan bütün def'ileri ileri sürmek zorundadır. Aksi halde, rücu hakkını ya bir süreliğine ya da tamamen kaybeder (BK 591)^{678 679}. Oysa kamu borcundan ikinci derece sorumlu olan kanuni temsilciler veya ortaklar açısından

⁶⁷⁸ Tandoğan, Borçlar C. II, s. 781 vd.; Reisoğlu, Kefalet, s. 168, 218.; Gümüş, Özel Hükümler C.II, 411 vd.; Kapancı, Birlikte Borçluluk, s. 568, 569.

⁶⁷⁹ Kefalette asıl borçluya ait def'ilerin ileri sürülme zorunluluğunun amacı, kefilin rücu edemeyeceği edimleri, alacaklıya ödemesini önlemektir, bkz. Reisoğlu, Kefalet, s. 169; Ayrıca asıl borçlunun bizzat ileri sürebileceği savunmalardan, onu mahrum etmemektir, bkz. Kapancı, Birlikte Borçluluk, s. 197.

benzer bir hüküm yoktur. Bununla birlikte, sorumluların borcunun bağımlılık niteliği asıl borçluya ait def'ilerin ileri sürülmesini gerekli kılar. Fakat bu noktada, asıl alacağın kamu hukukundan doğması nedeniyle özel hukuktan farklı bazı özellikler ortaya çıkar.

Şirkete ait olan borç, kanuni temsilcilerden bir ödeme emri ile istenir. Sorumlulara ödeme emri gönderilebilmesi için, kamu alacağının tekrar aynı aşamalardan geçmesi gerekmez. Örneğin, şirket hakkında tarh ve tebliğ edilerek tahakkuk eden bir vergi borcu artık kesinleşmiştir. Sorumlulara karşı tekrar tarh veya tebliğ edilmez⁶⁸⁰. Böylece sorumlular, tarh, ceza kesme, tahakkuk işlemlerine ve takdir komisyonu gibi yardımcı kuruluşların kararlarına muhatap kılınmazlar⁶⁸¹. Ödeme emri, hukuki niteliği itibarıyla bir idari işlemdir ve yargı denetimine tabidir. Kendisine ödeme emri tebliğ edilen kanuni temsilci, bu idari işleme karşı; yetki, şekil, sebep, konu, maksat yönlerinden itiraz edebilir. Ne var ki ödeme emrine karşı itiraz sebepleri, sebep unsuru yönünden sınırlandırılmıştır⁶⁸². Ödeme emrine karşı ancak, böyle bir borcun olmadığı, borcun kısmen ödendiği veya zamanaşımına uğradığı yönünde itiraz edilebilir (6183 sayılı Kanun md. 58). Bunun sonucu olarak, kendisine ödeme emri tebliğ edilen kanuni temsilcinin, bu ödeme emrine karşı açacağı iptal davasında, itiraz sebepleri kısıtlanmış olmaktadır. Kanuni temsilciler, kamu borcunu doğuran temel idari işlemin ortaya çıkması aşamasında meydana gelen bir hukuka aykırılığı ileri süremeyecektir⁶⁸³. Örneğin, vergiyi doğuran olayın meydana gelmediği, tarh işleminin yanlış uygulandığı şeklinde bir itiraz mümkün olmayacaktır⁶⁸⁴. Görüldüğü üzere, sorumlular asıl borcun doğumu aşamasındaki hukuka aykırılıklara yönelik itirazda bulunamayacaklardır. Kanaatimizce bu nedenle, kamu alacağının doğumu

⁶⁸⁰ Bu durumun kanuni temsilcileri ciddi bir haksızlıkla karşı karşıya bıraktığı, kanuni temsilcilerden istenen alacaklar için tekrar tarhiyat yapılması gerektiği hakkında, bkz. **Barlass**, Vergisel Sorumluluk, s. 154 vd.

⁶⁸¹ **Candan**, Kanuni Temsilcinin Sorumluluğu, s. 144.

⁶⁸² **Candan**, Kanuni Temsilcinin Sorumluluğu, s. 150.

⁶⁸³ **Barlass**, Vergisel Sorumluluk, s. 153.

⁶⁸⁴ Aksi görüşteki **Candan**, temsil edilen için geçerli olan bu kuralın, kanuni temsilciler için ancak, daha önce bir dava konusu yapılmış olması halinde geçerli olacağını, eğer böyle bir yargı kararı yoksa kanuni temsilcilerin bu hususları ileri sürebileceğini, fakat yargılama sonunda yalnızca kanuni temsilciler açısından ödeme emrinin iptaline karar verilebileceğini, asıl idari işlemin iptal edilemeyeceğini ileri sürmektedir, bkz. **Candan**, Kanuni Temsilcinin Sorumluluğu, s.162.

aşamasındaki hukuka aykırılıklara itiraz edilmemesi, rücu hakkının kaybına neden olmaz.

Bununla birlikte, borcun hukuken kesinleşmediğine, tahsil edilebilir hale gelmediğine veya sona erdiğine yönelik itirazda bulunulabilir. Bu kapsamda, borcun tarh ettirilmediği, tebliğ edilmediği, tebliğin usulsüz yapıldığı ve tahakkuk zamanaşımına ⁶⁸⁵ uğramış olduğu itirazları, borcun hukuken doğmadığı ve kesinleşmediğine yöneliktir. Borcun tahsil edilebilirliğine yönelik itirazlar ise alacağın vadesinin gelmemesi, tecil edilmiş olması, mahkeme tarafından yürütmenin durdurulması kararı verilmiş olmasıdır. Son olarak, kamu alacağının sona erdiğine yönelik itirazlar; borcun kısmen veya tamamen ödendiği, terkin edildiği, mahsup edilmiş olduğu ve tahsil zamanaşımına uğradığı yönündeki itirazlardır⁶⁸⁶. Söz edilen itirazlardan bir kısmının ileri sürülmemesi rücu hakkının kaybedilmesine değil, bir süre kullanılamamasına neden olur. Örneğin, borcun vadesinin gelmediği itirazı gibi.

Bununla birlikte, kanuni temsilci ancak varlığını bildiği veya bilmesi gerektiği def'ileri ileri sürmekle yükümlüdür ⁶⁸⁷. Özellikle kanuni temsilcinin bu sıfatı kaybetmesinden sonra sorumluluğunun ortaya çıktığı hallerde, bu husus önem taşır. Nitekim yönetim ve temsil görevi olmayan kanuni temsilcinin, şirket ile ilgili bilgi alabilmesi mümkün değildir. Örneğin, asıl borcun usulsüz tebliğ edilmiş olduğunu bilmesi beklenemez. Kanuni temsilcinin söz konusu def'ileri bildiğini ispat yükü, asıl borçlu şirkettir.

Kural yukarıda açıklandığı gibi olmakla birlikte, VUK 10/5 ve 10/6'da düzenlenen sorumlulukta, kanuni temsilciler vergi muhatabı oldukları için ortaya çıkan borçtan birinci derecede sorumludurlar. Bu nedenle, tarh aşamasında ortaya çıkan hukuka aykırılıklara itiraz etmeleri gerekir. Fakat bu ihtimalde, asıl borçlu şirketin tüzel kişiliğinin son bulduğunu hatırlatalım. Borcu ödeyen sorumlu, asıl borçlu

⁶⁸⁵ Kamu alacağının tahsili aşamasında, tahakkuk zamanaşımının da incelenebileceği yönünde, bkz. Danıştay İBK, 03.04.1987 Tarih ve E. 1986/3, K. 1987/1 sayılı karar.

⁶⁸⁶ Bu itirazlar, asıl borç ilişkisine yöneliktir. Ayrıca kanuni temsilciler ve ortakların sorumluluklarının bünyesinden doğan itirazlar mevcuttur. Örneğin, ödevlerin yerine getirildiği, kusurun bulunmadığı, ortaklık sıfatına sahip olunmadığı gibi.

⁶⁸⁷ Kefalet bakımından geçerli olan B. 591/3 hükmünün kıyasen uygulanması mümkündür.

şirkete karşı ancak ek tasfiye talebiyle birlikte rücu hakkını kullanabilecektir (TTK 547, 643)⁶⁸⁸.

2. Alacaklı İdarenin Tatmin Edilmesi

Rücu hakkının doğması için diğer bir şart, alacaklı idarenin tatmin edilmesidir. Alacaklının tatmini, onun malvarlığının aktifinde bir artış veya pasifinde bir artışı önleme sonucunu doğurur⁶⁸⁹. Borcu sona erdiren sebeplerin hepsi alacaklıyı tatmin sonucunu doğurmaz. Bu bağlamda, ödeme ve takas alacaklının tatminini sağlayan sona erme halleridir.

Kamu alacağını sona erdiren hallerin başında ödeme gelir. Vergi alacağı, kural olarak bir miktar para borcudur⁶⁹⁰. Kamu alacağının ödenmesi, alacaklı idare açısından tahsil işlemini oluşturur⁶⁹¹. Özel hukukta her borç, taraflarca kararlaştırılmadıkça ve hukuki ilişkinin özelliğinden anlaşılmadıkça, doğumu anında muaccel olur (BK 90). Oysa kamu alacaklarının ödenmesi için muacceliyet anına bir süre eklenir ve kamu alacağı bu süre içinde ödenir⁶⁹². Ödeme, tüm kamu alacakları yönünden 6183 sayılı Kanun md. 37 vd. hükümlerinde düzenlenmiştir. Buna göre, kamu alacağı, kanunlarda gösterilen süreler içinde ödenir (6183 sayılı Kanun md. 37; VUK 111)⁶⁹³. Özel kanunlarında böyle bir ödeme zamanı belirlenmeyen kamu alacakları, Maliye Bakanlığınca belirtilecek usule göre yapılacak tebliğden itibaren bir ay içinde ödenir ve ödeme süresinin son günü, vade tarihidir (6183 sayılı Kanun 37 nci maddenin ikinci ve üçüncü fıkraları). Kamu alacakları bakımından ödeme zamanı dışında, ödeme yeri ve şekilleri de ayrıca kanunla gösterilmiştir (6183 sayılı Kanun md. 39 vd.).

⁶⁸⁸ Ek tasfiye (İhya) hakkında geniş bilgi için, bkz. **Şener, Oruç Hami**; Anonim Ortaklıkta Ek Tasfiye (İhya), Adalet Yayınevi, Ankara, 2015.

⁶⁸⁹ **Kılıçoğlu**, Kanuni Halefiyet, s. 33.

⁶⁹⁰ **Kaneti/Ekmekçi/Güneş/Kaşıkçı**, Vergi Hukuku, s. 121.

⁶⁹¹ VUK 23 “*Verginin tahsili, kanuna uygun surette ödenmesidir.*”

⁶⁹² Bu süre muacceliyet anını değiştirmemekle birlikte, borçlunun bu süre içinde temerrütün sonuçlarını doğurmayacak şekilde ödeme yapmasına imkân tanır. **Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker**, Vergi Hukuku s. 129.

⁶⁹³ VUK 112’de ve bazı kanunlarda, istisnai nitelikte özel ödeme zamanları düzenlenmiştir.

Alacaklının tatmini suretiyle borcu sona erdiren diğer bir neden takastır⁶⁹⁴. Takas, özel hukuk alacaklarında olduğu gibi, kamu alacakları bakımından da borcu sona erdiren bir nedendir⁶⁹⁵ ⁶⁹⁶. Takas, karşılıklı ve muaccel olan aynı türden iki borcun, borçlulardan birinin tek taraflı irade beyanıyla sona erdirilmesidir⁶⁹⁷ (BK 139 vd). Takas, bozucu yenilik doğuran bir haktır. Bu nedenle tek taraflı, varması gereken bir irade beyanıyla kullanılır⁶⁹⁸. 6183 sayılı Kanun md. 23 hükmüne göre, “*Tahsil edilip de kanuni sebeplerle reddi icabeden amme alacakları, istihkak sahiplerinin reddiyatı yapacak olan amme idaresine olan muaccel borçlarına mahsup edilmek suretiyle reddolunur.*” Görüldüğü gibi hükümde mahsup kavramı kullanılmıştır⁶⁹⁹, fakat burada kastedilen aslında takastır⁷⁰⁰. Bununla birlikte, takas hakkı yalnızca tahsil edilip kanuni sebeplerle reddi gereken kamu alacakları içindir. Bu nedenle, taraflardan birisi için özel hukuktan kaynaklanan bir borç takas edilemez. Diğer bir ifadeyle, takas edilecek borç her iki taraf için de kamu hukukundan doğmuş olmalıdır. Böylece, kamu alacakları bakımından takas hakkı sınırlandırılmıştır⁷⁰¹.

Kamu borçlarından ikinci derecede sorumlu olan kanuni temsilciler veya ortaklar, ödeme yapmak veya takas hakkını kullanmak suretiyle, alacaklı idareyi tatmin ettiklerinde rücu hakları doğar. Fakat burada, alacaklı idarenin hangi miktarda tatmin edildiği konusunda bir değerlendirme yapmak gerekir. İkinci derecede sorumlu olanlar tarafından, alacaklı idare kısmen tatmin edilmiş olsa dahi bu miktar için asıl borçlu şirkete rücu hakları olacağı açıktır. Ortakların, asıl borçlu şirket dışındaki diğer

⁶⁹⁴ Vergi sorumlularının takas ileri sürebilecekleri hk. bkz. **Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker**, Vergi Hukuku, s. 85; **Akkaya**, Vergi Sorumlusu, s. 202 vd.

⁶⁹⁵ Takas ayrıca kamu alacaklarının korunması yöntemlerinden birisidir.

⁶⁹⁶ **Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker**, Vergi Hukuku, s. 152.

⁶⁹⁷ **Aral, Fahrettin**; Türk Borçlar Hukukunda Takas, Yetkin Yayınları, 2. Baskı, Ankara, 2010, s. 21.

⁶⁹⁸ **Aral**, Takas, s. 176; **Develioğlu, Hüseyin Murat**; Takas, Vedat Kitapçılık, 2. Baskı, İstanbul, 2012, s.12, 212.

⁶⁹⁹ Mahsup; bazı durumlarda, bazı sebeplerle alacak miktarından indirim yapılmasıdır. Mahsup ile takas arasındaki en önemli fark, mahsupta karşı alacak olmamasıdır. Diğer bir ifadeyle, alacaklar karşılıklı değildir. İki kavram arasındaki diğer farklar için bkz., **Aral**, Takas, s. 23; **Develioğlu**, Takas, s. 21 vd.; **Tekinay/Akman/Burcuoğlu/Altop**, Borçlar Hukuku, s. 1013.

⁷⁰⁰ Mahsup verginin tarh aşamasıyla ilgili olup, takas ise ödeme aşamasıyla ilgilidir. Bu nedenle farklı hukuki niteliğe sahip mahsup kavramının, takas kavramı yerine kullanılması yerinde değildir, bkz. **Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker**, s. 152; Aynı görüşte, **Çelik**, Vergi İcra Hukuku, s. 135; **Yiğit**, Vergi Hukuku, s. 280.

⁷⁰¹ **Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker**, Vergi Hukuku, s. 153.

sorumlulara karşı rücu haklarının doğması için ise ancak sermaye payı oranını aşan bir miktar için alacaklıyı tatmin etmeleri gerekir. Kanuni temsilcilerin rücu hakları için ise ikili bir ayırım yapmak gerekir. Alacaklı idareyi tatmin eden kanuni temsilci, diğer kanuni temsilcilere iç ilişkideki payından fazla miktar için rücu edebileceksen, ortaklara bu miktarın tamamı için rücu edebilecektir.

B. Diğer Sorumlulara Başvurmak için Gerekli Olan Şart: İkinci Derecede (Tali) Sorumluluğun Doğmuş Olması

1. Genel Olarak

İkinci derecede sorumluluğun doğmuş olması, asıl borçlu şirkete karşı rücu hakkının dayanağını ve kapsamını etkileyecektir, fakat rücu hakkını varlığını etkilemeyecektir. Nitekim borcun asıl sorumlusu, şirket tüzel kişiliğidir. İkinci derecede sorumluluk doğmamış olsa bile, borcu ödeyen kanuni temsilci veya ortak, genel hükümler kapsamında rücu talebini ileri sürebilir. Nitekim kamu borçları bir para borcunun ödenmesinden ibarettir. BK. 83 gereğince, borçlunun şahsen ifa zorunluluğu söz konusu değildir. Böyle bir durumda üçüncü kişinin ifası söz konusu olur ve geçerli bir ifanın sonuçlarını doğurur⁷⁰². Böylece ikinci derecede sorumlular, sorumlulukları doğmasa bile yaptıkları ödemeler için genel hükümler çerçevesinde asıl borçlu şirkete karşı rücu haklarını kullanabilirler. Oysa, ikinci derecede sorumluluk doğmadıkça, borcu ödeyen kanuni temsilci veya ortağın, şirketin dışında diğer sorumlulara rücu hakkı söz konusu olmayacaktır.

Kanuni temsilciler ve ortakların sorumluluğunun ikinci derecede (tali) olması nedeniyle, kamu alacağının öncelikle birinci derecede sorumlu olan şirketten talep edilmesi gerekir. Bu nedenle, öncelikle şirkete 6183 sayılı Kanun md. 55 gereğince bir ödeme emri gönderilir. Asıl borçlu şirket, ödeme emrinin kendisine tebliğ edilmesi üzerine 15 gün içinde borcu ödemişse artık diğer sorumlulara başvurulamayacağı açıktır. Ayrıca şirket, bu süre içerisinde ödeme emrine karşı bir iptal davası açmış

⁷⁰² Von Tuhr, Borçlar Hukuku, s. 483vd.; Oğuzman/Öz, Borçlar C.I, s. 259 vd.; Serozan, İfa Engelleri, s. 22.

olabilir (6183 sayılı Kanun md. 58). Fakat ödeme emrine karşı iptal davası açılması, yürütmeyi kendiliğinden⁷⁰³ durdurmayaacaktır⁷⁰⁴ ⁷⁰⁵. Bu nedenle, şirket, vergi mahkemesinden yürütmenin durdurulması kararı almadıkça hakkındaki cebri takip devam eder. Alacaklı idarenin, yargı kararını beklemesine gerek yoktur. Bu aşamadan sonra, VUK 10 kapsamındaki sorumluluk ile 6183 sayılı Kanun kapsamındaki sorumluluk hükümlerini ayrı ayrı değerlendirmek gerekir.

VUK 10 kapsamında, kanuni temsilcilerin sorumluluğunun doğması için, vergi ve buna bağlı alacakların asıl borçlu şirketten *tamamen veya kısmen alınamamış* olması gerekir. Bu şart gerçekleşmeden, alacaklı idarenin kanuni temsilciyi takip etmesi mümkün değildir. Bu şartın gerçekleşmiş sayılması için, asıl borçlu şirket hakkında takip yapılması ve bu takibin sonuçlandırılması gerekir⁷⁰⁶. 6183 sayılı Kanun kapsamında düzenlenen sorumlulukta ise kamu alacağının, asıl borçlu şirketten *tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması* yeterli görülmüştür. Alacaklı idare, takibin herhangi bir safhasında tahsil edilemeyeceği anlaşılan kamu alacakları için, kanuni temsilciler ve ortaklara karşı takibe başlayabilecektir⁷⁰⁷.

⁷⁰³ İYUK 27/4 ilk cümlesine göre; “*Vergi mahkemelerinde, vergi uyumsuzluklarından doğan davaların açılması, tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümlerin ve bunların zam ve cezalarının dava konusu edilen bölümünün tahsil işlemlerini durdurur.*” Bununla birlikte; işlemde kaldırılan dosyanın yeniden işleme konulması, ihtirazi kayıtla verilen beyannamelere karşı açılan davalar ve tahsilatla ilgili işlemlerden dolayı açılan davalar tahsil işlemini durdurmaz.(İYUK 27/4 üçüncü cümle), bkz. **Kaneti/Ekmekçi/Güneş/Kasıkcı**, Vergi Hukuku, s. 500 vd.

⁷⁰⁴ **Bilici**, Vergi Hukuku, s. 110; **Çelik**, Vergi İcra Hukuku, s. 208.

⁷⁰⁵ 6183 sayılı Kanun’un 58 inci maddesinin üçüncü fıkrasında yer alan, “*İtirazda bulunan borçlu bu kanuna göre teminat gösterdiği takdirde takip muamelesi itirazlı borç miktarı için ve itiraz komisyonunca bu hususta karar verilinceye kadar durdurulur.*” hükmü, 28.01.2010 Tarihli ve 5951 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 1 inci maddesiyle yürürlükten kaldırılmıştır. (05/02/2010 Tarih ve 27484 Sayılı Resmî Gazete). Bu itibarla 2577 sayılı Kanunun 27 nci maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca, ödeme emrine karşı açılan davalarda, yargı mercilerince yürütmenin durdurulması kararı verilmediği müddetçe takibatın devam ettirilmesi gerekmektedir.

⁷⁰⁶ Bkz. § 3, III, C, 1.

⁷⁰⁷ Bkz. § 3, II, C, 2.

2. İspat Yüğü

Kamu borcunun, asıl borçlu şirketten tahsil edilememesi veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması şartının gerçekleşmemesi halinde, kanuni temsilciler veya ortakların sorumluluğı doğmayacaktır. Fakat bu noktada, kamusal borç ilişkisinin, özel hukuktan doğan borçlara nazaran farklı bir özelliğı söz konusudur. İkinci derecede sorumlulara gönderilen ödeme emri, bir idari işlemdir. Bir idari işlem olması nedeniyle, hukuka uygunluk karinesinden yararlanır ve icrai (*lazımül icra*) niteliktedir⁷⁰⁸. Bunun sonucunda alacaklı idare, borcun ödenmemesi halinde cebren tahsil işlemlerine başlar. Bu nedenle, ikinci derecede sorumluluğı doğuran şart gerçekleşmemiş olsa bile, sorumlular ayrıca bir iptal davası açıp ödeme emrini iptal ettirmedikçe, bu borcu ödemek zorunda kalırlar.

Ödeme emrine karşı iptal davası açılması halinde, gerek itiraz sebebi olarak ileri sürülebilmesi gerekse idari yargılamada geçerli olan res'en araştırma ilkesi sonucunda⁷⁰⁹ (İYUK 20/1) sonucunda, ikinci derecede sorumluluk şartının gerçekleşip gerçekleşmediğı bir karara bağlanır. Bu şart gerçekleşmemişse, ödeme emri iptal edilir. Bu arada ödemesi yapılan borç, sorumluya iade edilir. Böyle bir durumda, rücu ilişkisinden de söz edilemeyeceğı açıktır. İdari yargı yeri, sorumluluk şartının gerçekleştiğine karar verirse, kanaatimizce artık ikinci derecede sorumluluğına yönelik bu şartın gerçekleştiğı kabul edilmeli ve rücu talebi ile ilgili dava bakımından da bu şart tartışılmamalıdır.

Bununla birlikte, ödeme emrine karşı bir dava açılmamış ve borç ödenmiş olabilir. Böyle bir durumda, ikinci derecede sorumluluğına yönelik bu şart, rücu talebinin ileri sürüldüğü mahkemede tartışılacaktır. Yargıtay da istikrarlı kararlarında, kamu borcunun ödeyen ikinci derece sorumluların, asıl borçlu dışında sorumlu

⁷⁰⁸ **Yayla**, İdare Hukuku, s. 186, 188; **Candan**, İdari Yargılama Usulü, s. 81; **Çağlayan**, İdari Hukuku, s. 304; **Yıldırım (Yasin/Kaman/Özdemir/Üstün/Okay Tekinsoy)**; İdare Hukuku, s. 324; **Candan**, Kanuni Temsilcinin Sorumluluğı, s. 150

⁷⁰⁹ **Akyılmaz, Bahtiyar/Sezginer, Murat/Kaya, Cemil**; Türk İdari Yargılama Hukuku, Savaş Yayınevi, 3. Baskı, Ankara, 2019, s. 30 vd.; **Candan**, İdari Yargılama Usulü, s. 58; **Çağlayan, Ramazan**; İdari Yargılama Hukuku, Seçkin Yayınları, Güncellenmiş 11. Baskı, Ankara, 2019, s. 241 vd.

olanlara rücu edebilme şartı olarak, kamu borcunun ödendiği tarihte şirketin ödeme gücüne sahip olmamasını aramaktadır⁷¹⁰.

Rücu davaları bakımından ikinci derecede sorumluluğun doğması şartı, niteliği itibariyle bir def'i değil itirazdır. Nitekim bu şartın gerçekleşmemesi, rücu hakkının doğmamış olduğunu gösteren bir olgudur⁷¹¹. Bu nedenle rücu davasına bakan hâkim, bu şartın varlığını res'en göz önünde bulundurur⁷¹². Buna rağmen şartın gerçekleşip gerçekleşmediği tespit edilemezse, ispat yükünün hangi taraf üzerinde olacağı sorunu gündeme gelir. Bilindiği gibi ispat yükü, iddia ve savunmanın temelini oluşturan vakıaların gerçekleşip gerçekleşmediğinin ispat edilememesi halinde, hâkimin aleyhte karar verme rizikosuna kimin katlanacağını belirleyen bir külfettir⁷¹³. İspat yükü, ikinci derece sorumluluğun doğup doğmadığının belirsiz kalmış olması veya tespit edilememesi halinde, aleyhinde karar verilmesi riskini taşıyacak olan hangi taraftır sorusuna cevap verir. İspat yükü ile ilgili temel kural MK 6 ve HMK 190'da düzenlenmiştir⁷¹⁴. MK 6 hükmüne göre, *“Kanunda aksine bir hüküm bulunmadıkça, taraflardan her biri, hakkını dayandığı olguların varlığını ispatla yükümlüdür”*. HMK 190 hükmüne göre ise *“İspat yükü, kanunda özel bir düzenleme bulunmadıkça, iddia edilen vakiya bağlanan hukuki sonuçtan kendi lehine hak çıkaran tarafa aittir.”*

⁷¹⁰ Yargıtay 11. HD., 16.01.2012 Tarih ve E. 2010/8402, K. 2012/141 sayılı karar (sinergi mevzuat); Yargıtay 11. HD., 25.03.2004 Tarih ve E. 2003/8604, K. 2004/3097 sayılı karar; Yargıtay 11. HD., 07.03.2016 Tarih ve E. 2015/7444, K. 2016/2505 sayılı karar; Yargıtay 11. HD., 25.04.2016 Tarih ve E. 2015/9619, K. 2016/4560 sayılı karar (www.kazanci.com.tr); Yargıtay 11. HD., 22.02.2016 Tarih ve E. 2015/7447, K. 2016/1818 sayılı karar (www.lexpera.com.tr); Yargıtay 11. HD., 27.11.2017 Tarih ve E. 2016/4740, K. 2017/6593 sayılı karar (www.yargitay.gov.tr).

⁷¹¹ **Eren**, Borçlar Genel Hukuku, s. 78; **Oğuzman, M. Kemal/Barlas, Nami**; Medeni Hukuk, On İki Levha Yayıncılık, 27. Bası, İstanbul, 2021, s. 306.

⁷¹² *“...Bu durum karşısında mahkemece, şirketin ödeme kabiliyetinin olmadığı ve rücu koşulunun gerçekleştiği nazara alınarak uyumsuzluğun yukarıda anılan şekilde değerlendirilip sonucuna göre bir karar verilmesi gerekirken..”* Yargıtay 11. HD. 29.09.2015 Tarih ve E. 2015/9832, K.2015/9587 sayılı karar (www.yargitay.gov.tr).

⁷¹³ **Kuru, C.II**, s. 1972; **Yılmaz, Ejder**; Hukuk Muhakemeleri Kanunu Şerhi Cilt 2, Yetkin Yayınları, 3. Baskı, Ankara, 2017, s. 2359; **Pekcanitez/Atalay/Özekes**, Medeni Usul Hukuku, s. 335; İspat yükü, sadece taraflarca hazırlama ilkesinin geçerli olduğu davalarda değil, res'en araştırma ilkesinin de uygulandığı tüm davalar için söz konusudur, bkz. **Tanrıver**, Usul C.I, s.791.

⁷¹⁴ Yürürlük tarihi daha yeni olduğu için zaman yönünden HMK 190 hükmünün uygulanması gerektiği ve MK 6 ncı maddenin zımnen ilga edilmiş olduğu görüşü için, bkz. **Tanrıver**, Usul C.I, s. 794, 795; MK'da düzenlenen ispat yükünün HMK'da tekrar düzenlenme gerekçesi, ispat yükünü, ispat hukukuna ilişkin tüm genel hükümlerle birlikte düzenleme düşüncesidir, bkz. **Yılmaz**, Şerh C.II, s. 2359; MK 6 hükmünde bazı eksikler olduğu, bu nedenle kanun koyucunun HMK 190 ıncı maddeyi sevk ettiği yönünde, bkz. **Pekcanitez/Atalay/Özekes**, Medeni Usul Hukuku, s. 336.

Her iki hükme göre de ispat yükünün rücu alacaklısına ait olacağı açıktır. Kamu borcunu ödeyen sorumlunun rücu hakkı, asıl kamu borcunun tahsil edilememesi veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması olgusunun gerçekleşmiş olmasına bağlıdır. Yargıtay uygulaması da söz konusu ispat yükünün rücu alacaklısı üzerinde olduğu yönündedir⁷¹⁵.

İspat yükünün rücu alacaklısının üzerinde olması hakkaniyetli olmakla birlikte, rücu alacaklısı bu külfeti yerine getirirken belirli olgulardan yararlanabilmelidir. Fiili karine olarak bilinen bu olgular, kanunda öngörülmemiş olmakla birlikte, bilinen bir olgudan bilinmeyen bir olgu için sonuç çıkarılmasıdır⁷¹⁶. Bunun sonucunda ispat yükü üzerinde olan taraf, bu olgulara dayanarak, iddiasını ispat etmiş sayılacaktır. Kanaatimizce, alacaklı idare tarafından, kanuni temsilcilere veya ortaklara ödeme emri gönderilmiş olması, asıl borçlu şirketin ödeme gücü bulunmadığına dair fiili karine teşkil etmelidir. Böylece ödeme emri gönderilen kanuni temsilci veya ortak, kamu borcunun asıl borçlu şirketten tahsil edilemediği veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşıldığı olgusunu ispat etmiş sayılmalıdır. Nitekim buna benzer görüşler, Yargıtay kararlarında karşı oy yazılarına da yansımaktadır⁷¹⁷.

⁷¹⁵ “Bu durumda, ispat yükü üzerinde olan davacı yan, öncelikle, şirketin kanuni temsilcisi sıfatıyla Vergi Usul Kanunu’nun 10. ve 6183 sayılı Kanun’un 35. maddesi dairesinde dava dışı şirkete ait vergi borcunun şirketten tahsili imkânı bulunmaması sebebiyle şirketin yasal temsilcisi sıfatıyla kendisinden, bir diğer söyleyişle, kendi mamelekinden tahsili cihetine gidildiğini ve ödeme yapmak suretiyle şirket ortaklarına karşı rücu hakkının doğduğunu yasal olarak kanıtlamakla yükümlüdür.” Yargıtay 11. HD. 05.02.2018 Tarih ve E. 2016/12207, K. 2018/771 sayılı karar (www.kazanci.com.tr); Ayrıca bkz. Yargıtay 11. HD. 30.10.2014 Tarih ve E. 2014/8501, K. 2014/16502 sayılı karar, Yargıtay 11. HD. 09.10.2018 Tarih ve E. 2017/535; K. 2018/6161 sayılı karar (www.yargitay.gov.tr).

⁷¹⁶ **Oğuzman/Barlas**, Medeni Hukuk, s. 317; **Kuru**, C.II, s. 2006; **Tanrıver**, Usul C.I, s. 802; **Pekcanitez/Atalay/Özekes**, Medeni Usul Hukuku, s. 338.

⁷¹⁷ Yargıtay 11. HD. 24.10.2016 Tarih ve E. 2015/11584, K. 2016/8347 sayılı karar, “...alacaklı kamu idaresine, belirtilen konuda açık bir takdir yetkisi tanınarak kamu idaresince şirketten tahsil edilemeyeceği değerlendirilen kamu borçları bakımından, şirket hakkında cebren tahsil cihetine gidilmeksizin, ortakların takip edilebilmesi mümkün kılınmıştır. Bir başka deyişle, kamu idaresinin, şirket ortak yahut müdürlerinden kamu alacağının tahsili için, limited şirket hakkında cebri icra takibine girişmesi ve şirket hakkında aciz belgesi almak gibi bir zorunluluk söz konusu değildir. Kamu idaresinin şirketin kamu borcundan ötürü yönetici ve/veya ortaklara yönelmesi, takip işlemlerine girişmesi, kural olarak, takip konusu borcun şirketten tahsil edilemediği veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşıldığını gösterir niteliktedir. Elbette, kamu idaresinin, madde hükmü ile kendisine belirtilen hususta tanınan takdir yetkisini aşkın ve hatta kötüye kullanması söz konusu olabilir ise de, sözü edilen hal, bu nev’i rücu davalarında nazara alınması gereken ispat yükü ile ilgili olup, usul hukukumuz

§ 7. KANUNİ TEMSİLCİLERİN RÜCU HAKKI

Kamu alacağı niteliğindeki borcun, kanuni temsilciler tarafından ödenmiş olması halinde, rücu hakkının ileri sürülebileceği kişileri esas alarak, rücu hakkının dayanaklarını ve kapsamını bu başlık altında inceleyeceğiz.

I. Asıl Borçlu Şirkete Rücu

Kamu borcu, anonim ya da limited şirketin kişiliğinde doğmaktadır. Diğer bir ifadeyle, kamu borcunu malvarlığından ödemesi gereken tüzel kişiliktir. Kanun koyucu, kamu alacaklarının tahsilini güvence altına almak ve kolaylaştırmak için tüzel kişilik yanında, belirli şartlar altında kanuni temsilcileri de sorumlu tutmuştur. Bu sorumluluk, ikinci derecede bir sorumluluktur. Bu sorumluluğun doğmasıyla, kanuni temsilci artık kamu borcunu kendi malvarlığından ödemek zorunda kalacaktır. Alacaklı idareye karşı (dış ilişkide) durum bu olmakla birlikte, borca nihai olarak katlanması gereken yine de şirket tüzel kişiliğidir. Diyebiliriz ki kanuni temsilci, kendisinin de şahsen sorumlu olduğu, bir başkasının borcunu yerine getirmektedir ve iç ilişkide borç yüküne nihai katlanması gereken şirkete karşı rücu hakkına sahiptir.

A. Rücu Hakkının Dayanağı

Alacaklı kamu idaresini tatmin eden kanuni temsilci, kendi malvarlığında gerçekleşen azalmayı gidermek için, asıl borçlu olan şirkete rücu edecektir. Bu rücu hakkının dayanağı, kanun hükmü veya şirket ile kanuni temsilci arasındaki ilişkiye göre belirlenecektir.

açısından idarenin takdir hakkının bu şekilde aşkın yahut kötüye kullanıldığını ispat yükü, bunu ileri süren tarafa ait olmalıdır. Bu açıklama ışığında, somut dava bakımından, davalının aksi yönde bir savunması bulunmadığından, kamu alacağının davacı ortak müdürden tahsili sırasında, şirketin ödeme gücünün olmadığı kabulü gerektiği kanısındayız...” (www.yargitay.gov.tr); Ayrıca bkz.. Yargıtay 11. HD. 22.09.2016 Tarih. Ve E. 2015/15267, K. 2016/7421 sayılı karar (www.lexpera.com.tr).

1. Sorumluluğu Düzenleyen Kanun Hükümleri

Kanuni temsilcinin sorumluluğu, kamu hukuku alanına giren kanunlarda düzenlenmiştir. Bu düzenlenmeler açısından, mükellef veya vergi sorumlusu olan şirket ile kanuni temsilci arasındaki ilişki, vergi sorumluluğu ilişkisidir. Dolayısıyla öncelikle vergi sorumluluğunu düzenleyen hükümler incelenecektir. Gerek VUK 10/3'te gerekse de 6183 sayılı Kanun mük. md. 35/4'te kanuni temsilcinin asıl borçlu şirkete rücu edebileceği hükmüne açıkça yer verilmiştir. İki hüküm arasındaki bir farka işaret etmemiz gerekir. 6183 sayılı Kanun mük. md. 35/4'te *“bu madde gereğince ödedikleri tutarlar için rücu edebilirler”* ifadesi kullanılmışken, VUK 10/3'te *“bu suretle ödedikleri vergiler için rücu edebilirler”* ifadesi kullanılmıştır. Dolayısıyla VUK 10 kapsamında, sadece vergi asılları için rücu edilebileceği, vergi aslına bağlı alacaklar için rücu edilemeyeceği görüşleri ileri sürülmüştür. Bu tartışmayı, ileride “Rücu Hakkı Kapsamı” başlığı altında aktaracağız⁷¹⁸.

Kanunlarda rücu hakkının varlığına yönelik ayrıca hükümler bulunması halinde, kanunun iç ilişkisinin varlığına yönelik bir karine kabul ettiği, bunun da bir ispat kolaylığı sağladığı ifade edilmektedir⁷¹⁹. Gerçekten de halefiyete dayanmayan rücuda, rücu hakkı sahibi sadece alacaklıyı tatmin ettiğini değil, ayrıca asıl borçluya karşı rücu sebebini de ispat etmelidir. Diğer bir ifadeyle, iç ilişkiyi ispatla yükümlüdür. Kanuni temsilcinin rücu hakkının kanunda ayrıca düzenlenmesinin de ispat açısından, böyle bir kolaylık sağladığı ifade edilmiştir⁷²⁰. Bu kapsamda, alacaklı idareyi tatmin eden kanuni temsilci, artık rücu hakkına sahip olduğunu ispatla yükümlü değildir. O sadece kamu borcuna ilişkin yükümlülüğü yerine getirmiş olduğunu, yani ödemeyi yapmış olduğunu ispatlayacaktır. Rücu hakkının himaye edilmeyecek bir talep olduğunu düşünüyorsa, bunu ispat yükü şirkettir. Kısaca rücu hakkı konusunda, kanuni temsilciye iç ilişkiyi ispat kolaylığı sağlandığı ileri sürülmüştür.

Kanaatimizce, vergi kanunlarında kanuni temsilcinin rücu hakkına yer veren hükümlerin, iç ilişkiyi ispat kolaylığı sağlamak için sevk edildiğini söylemek güçtür.

⁷¹⁸ § 7, I, C, 1.

⁷¹⁹ **Kapancı**, Birlikte Borçluluk, s. 533.

⁷²⁰ **Barlass**, Vergisel Sorumluluk, s. 165.

Aslında, iç ilişkiyi borçlar hukuku ve ticaret hukuku kuralları belirlemektedir. Kural olarak yönetim kurulu üyeleri veya müdürler, genel kurul kararıyla seçilirler⁷²¹. Genel kurul kararları ise bir tutanağa bağlanır⁷²² (TTK 422, 617/3)⁷²³, kuruluşta veya TTK 363 hükmüne göre atama hallerinde de ya bir esas sözleşme hükmü veya yönetim kurulu kararı söz konusudur. Murahhasların atanması ise daha sıkı şekil şartlarına tabidir. Nitekim ancak esas sözleşmede hüküm bulunması, iç yönerge düzenlenmesi ve yönetim kurulu kararıyla yönetim murahhaslara devredilebilmektedir⁷²⁴. Diğer taraftan, her ne kadar doğru olmadığını düşünsek de alacaklı idare, sorumluları tespit ederken, ticaret sicil kayıtlarını göz önünde bulundurmaktadır. Ticaret sicili, resmi sicillerden sayılır⁷²⁵. Resmi sicil kayıtları, aksi ispat edilmedikçe doğru kabul edilir (MK 7). Dolayısıyla kamu borcunu ödeyen kanuni temsilcinin, iç ilişkiyi ispat bakımından sicil kayıtlarına dayanması yeterlidir

Bununla birlikte gerek VUK 10 gerekse de 6183 sayılı Kanun mük. md. 35'te rücu hakkını düzenleyen kuralların iki işlevi olduğu kanaatindeyiz. İlki, kanuni temsilcinin asıl borçlu şirkete karşı rücu hakkından, önceden feragat etmesini önlemektir⁷²⁶. Diğeri ise kanuni temsilciler açısından, asıl borçlu şirkete karşı rücu hakkının asgari kapsamını belirlemektir. Şöyle ki rücu ilişkisi özel hukuk kurallarına tabidir. Taraflar kanunun emredici hükümlerine, ahlaka, kamu düzenine, kişilik haklarına aykırı veya konusu imkânsız olmadığı sürece (BK 27), irade özerkliği çerçevesinde, sözleşmenin içeriğini belirleyebilirler. Fakat rücu hakkının açıkça düzenlenmiş olması nedeniyle, şirket ile kanuni temsilci arasında akdedilecek sözleşmeye, kamu borçlarından sorumluluğun doğması halinde rücu hakkının ileri sürülemeyeceği veya kanunda gösterilen tutarlardan daha az bir miktar için talepte bulunulacağı yönünde hüküm konulamaz. Örneğin, limited şirket müdürüyle yapılan

⁷²¹ Bkz. § 2, I, B, 2, a.

⁷²² **Çamoğlu (Poroy/Tekinalp)**, Ortaklıklar I, Nr. 710; **Çamoğlu**, Limited Ortaklıklar, Nr. 279.

⁷²³ Ayrıca, bkz. Anonim Şirketlerin Genel Kurul Toplantılarının Usul Ve Esasları İle Bu Toplantılarda Bulunacak Bakanlık Temsilcileri Hakkında Yönetmelik md. 26.

⁷²⁴ Bkz, § 2, I, B, 3, a, aa, i.

⁷²⁵ **Arkan**, Ticari İşletme Hukuku, s. 273; **Nomer Ertan (Ülgen/Helvaci/Kendigelen/Kaya)**, Ticari İşletme Hukuku, s. 373.

⁷²⁶ BK 582/3'te kefilin halefiyete dayanan rücu hakkından önceden feragat edemeyeceği hakkında benzer bir hüküm bulunmaktadır.

sözleşmede, müdürün kamu borçlarını ödemesi halinde, şirkete rücu etmeyeceği veya kanundan belirlenenden daha az bir talepte bulunacağı yönünde hüküm konulamaz. Önemle hatırlatalım, her durumda rücu hakkı doğduktan sonra, kanuni temsilci bu haktan feragat edebileceği gibi, alacağın sadece bir kısmı için de talepte bulunabilir.

2. Sözleşme İlişkisi

Kanunda, yalnızca rücu hakkına ve bu hakkın asgari içeriğine yer verilmiş olduğu yönündeki kanaatimizi ortaya koyduk. Fakat bu husus, rücu hakkının kapsamını tam olarak belirlemek için yeterli olmayabilir. Özellikle kanunda belirlenen kapsamı aşan talepler söz konusu olabilir. Bu noktaların açıklığa kavuşması bakımından, özel hukuk anlamında bir değerlendirme yapmak gerekir.

Şunu belirtmemiz gerekir ki açıklayacağımız hususlar, VUK 10 ve 6183 sayılı Kanun mük. md. 35 gereğince, şartların gerçekleştiği ve sorumluluğun doğduğu tüm hallerde geçerlidir. Dış ilişkide VUK gereğince bir organ sorumluluğu, 6183 sayılı Kanun gereğince bir kusursuz sorumluluk öngörülmüş olması, kanuni temsilcinin, asıl borçlu olan şirkete, aralarındaki sözleşme gereğince rücu etmesi konusunda bir farklılık yaratmaz. Çünkü burada ikinci dereceden bir sorumluluk mevcuttur. Kanun koyucu vergi sorumlularını belirlerken, mükellefle hukuki veya fiili bir ilişki içinde olma olgusundan hareket etmiştir. Sorumlular çevresinin belirlenmesinde, bu ilişki belirleyici olduğuna göre, iç ilişki bakımından da bu hususu göz önünde bulundurmak gerekir.

Yönetim kurulu üyeleri veya müdürler ile şirket arasındaki ilişkinin bir sözleşmeye dayandığını, bu sözleşmenin niteliğinin taraflarca kararlaştırılabileceğini ve fakat böyle bir belirleme yapılmadığı hallerde aralarında bir vekalet sözleşmesi olduğunun kabul edildiğini ifade etmiştik⁷²⁷. İşte kamu borcunu ödeyen kanuni temsilci, kanundaki düzenlemeler dışında, şirket ile aralarındaki bu sözleşmeye dayanarak rücu talebinde bulunabilecektir. Sözleşmede bir belirleme yapılmadığı

⁷²⁷ Bkz. § 2, I, B, 2, d.

hallerde, bu sözleşme vekalet akdi niteliğindedir. Diğer bir ifadeyle, kanuni temsilci vekalet sözleşmesi hükümleri gereğince rücu isteminde bulunacaktır (BK 510).

Bunun yanında, ikinci derecede sorumluluk şartlarının gerçekleşmemesi nedeniyle, kanuni temsilcinin bir sorumluluğunun doğmadığı hallerle de karşılaşılabilir. Örneğin, alacaklı idarenin asıl borçlu şirkete takibe geçmeden, doğrudan kanuni temsilciyi takibe başlaması gibi. Böyle bir durumda, kamu borcunu ödeyen kanuni temsilci bizzat kendisinin sorumlu olmadığı, başkasına ait bir borcu ödeyen kişi konumundadır. Bu halde, kendi malvarlığından kamu borcunu ödeyen kanuni temsilci, yine şirketle aralarındaki sözleşme gereğince şirkete rücu edebilecektir. Yoksa onun, sebepsiz zenginleşme ya da vekaletsiz iş görme hükümlerine dayanması gerekmez. Fakat bu durum kanuni temsilci sıfatının devam ettiği hallerde geçerlidir. Bu sıfatın kaybedilmesi halinde, artık bir sözleşme ilişkisi kalmayacağı için, bu borcu ödeyen kişi, ancak vekaletsiz iş görme ya da sebepsiz zenginleşmeye dayanarak rücu hakkına sahip olacaktır.

B. Rücu Hakkının Koşulları

İlk olarak, kanuni temsilcilerin rücu hakkının söz konusu olabilmesi için, asıl borç ilişkisinin varlığı gerekir. Bunun yanında, kanuni temsilcinin alacaklıyı tatmin etmesi de şarttır. Bu konu hakkında, daha önce yaptığımız açıklamalara atıf yapmakla yetiniyoruz⁷²⁸.

Buna karşın, kanuni temsilcinin ikinci derece sorumluluğunun doğması aranmaz. Kanuni temsilci, ikinci derece sorumluluğu doğduğu takdirde kanunda yer alan korumadan yararlanacaktır. Fakat bu gerçeklemese bile, kanuni temsilcinin kamu borcunu ödemesi, üçüncü kişinin ifası olarak değerlendirilir. Bu durumda, şirket ile aralarındaki ilişkiye, diğer bir deyişle vekalet sözleşmesi hükümlerine göre, asıl borçlu şirkete başvurulabilir.

⁷²⁸ Bkz. § 6, IV.

C. Rücu Hakkının Kapsamı

Kanuni temsilci, kamu borcunun bir kısmını veya tamamını ödemiş olabilir. İkinci derece sorumluluğun bir sonucu olarak, kanuni temsilci ödediği miktarın tümü için asıl borçluya rücu edebilecektir. Bu talepleri, aralarındaki ilişkinin kaynağına göre inceleyeceğiz.

1. Kanun Dayalı İleri Sürülebilecek Olan Talepler

6183 sayılı Kanun mük. md.35/4 hükmü gereğince, “*Temsilciler, teşekkülü idare edenler veya mümessiller, bu madde gereğince ödedikleri tutarlar için asıl amme borçlusuna rücu edebilirler.*⁷²⁹” Görüldüğü üzere, bu hüküm kapsamında ödeme yapan kanuni temsilci, alacaklı idareye ödediği tutarların tümünü, asıl borçlu olan şirketten talep edebilecektir. Bunun kapsamına, ilk olarak kamu alacağının aslı girer. Bunun yanında kamu alacağına bağlı olan, gecikme zammı (6183 sayılı Kanun md. 51), tecil faizi (6183 sayılı Kanun md. 48) ve bu asıl kamu alacağını takip için yapılan giderler (ilan, haciz vs.) kanuni temsilcinin ödediği tutarlara dahil olacağı için bu kapsamdadır. Ayrıca rücu hakkının bağımsız bir hak olarak doğduğu andan itibaren muaccel olması nedeniyle, ödeme gününden itibaren işleyecek faizin de bu kapsamda talep edilebileceğini düşünüyoruz. Fakat kanaatimizce, kanuni temsilcinin, ödeme emrine karşı girdiği yargılamanın giderleri bu kapsamda değerlendirilmeyecektir. Bu hususların, kanunen rücu hakkı kapsamına girmeyen, iç ilişkide geçerli olan sözleşme hükümlerine göre değerlendirilmesi gereken talepler olduğu kanaatindeyiz.

VUK 10 bağlamında durum biraz daha karışıktır. Zira üçüncü fıkra hükmü gereğince, “*Temsilciler ve teşekkülü idare edenler bu suretle ödedikleri vergiler için asıl mükelleflere rücu edebilirler.*” hükmüne yer verilmiştir. Bu hükümde açıklığa kavuşturulması gereken iki husus bulunmaktadır. İlki, kanuni temsilcilerin yalnızca asıl mükelleflere rücu hakkının olduğunun belirtilmiş olmasıdır. Oysa, sadece mükellef değil, vergi sorumlusu olan tüzel kişilerin de kanuni temsilcileri sorumlu tutulabilmektedir. Bu konuda, VUK 8/4 gereğince mükellef tabirinin, vergi

⁷²⁹ Dikkat edilecek olursa, maddede temsilcilerden bahsedilmiş, kanuni temsilcilerden bahsedilmemiştir. Oysa temsil, iradi veya kanuni olabilir. İradi temsilcilerin bu hükmün kapsamına girmeyeceği aşikardır. Bu durumun, kanun koyucunun bir özensizliği olduğunu düşünüyoruz.

sorumlularını da kapsadığı hükme bağlandığından, vergi sorumlusu tüzel kişilerin kanuni temsilcilerini de bu kapsamda değerlendirmek gerekir⁷³⁰. Bu nedenle, vergi sorumlusu olan anonim ve limited şirket kanuni temsilcilerinin de şirkete rücu hakkının olduğunu kabul etmek gerekir.

Üzerinde durulması gereken diğer husus, hükümde yalnızca “ödedikleri vergiler” için rücu edilmesine olanak tanınmasıdır. Bilindiği üzere, kanuni temsilciler sadece vergi alacaklarından değil, vergiye bağlı alacaklardan da sorumlu tutulmuşlardır. Bu nedenle, doktrinde iki farklı görüş ileri sürülmüştür. İlk görüşe göre, asıl vergi alacağına bağlı bulunan alacaklar (gecikme faizi, gecikme zammı gibi) için, şirkete rücu edilmesine olanak yoktur⁷³¹. Bunun nedeni olarak, bu tür alacakların, kanuni temsilcinin vergi ödevlerini, zamanında ve eksiksiz yerine getirmemesinden kaynaklanıyor olması gösterilmiştir. Ayrıca, kanuni temsilcinin kusurundan doğan bu tür alacaklar için rücu hakkı tanınmanın adaletli olmayacağı ifade edilmiştir. Fakat Danıştay’ın gecikme zammı ve gecikme faizini vergi alacağı olarak kabul eden içtihadından dolayı, sadece bu iki alacağın asıl borçlu şirkete rücu edilebileceği belirtilmiştir⁷³². Aynı görüş, kanuni temsilcinin ödeme emrine karşı açacağı idari davada kusursuz olduğunu ispatlamadıkça, vergi cezaları için de rücu olanağının bulunmadığını ileri sürer⁷³³.

Diğer görüş ise, yukarıda açıklanan görüşü çok katı bulduğunu ve konunun özel hukuka ait bir problem olduğunu ifade etmiştir. Buna göre gerek vergiye bağlı alacaklar gerekse vergi cezaları için, asıl borçlu şirket kamu borcunun geç ödemesinden dolayı bir kayba uğradığını ispat etmedikçe, rücu hakkının tanınması gerekir⁷³⁴.

⁷³⁰ **Candan**, Kanuni Temsilcinin Sorumluluğu, s. 137.

⁷³¹ **Narter**; Yönetim Kurulunun Vergisel Sorumluluğu, s. 80; **Özsüt**, 3505 Sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanunu’nda Yapılan Değişiklikler, s. 38; **Candan**, Kanuni Temsilcinin Sorumluluğu, s. 138; **Yarah**, Limited Şirket Kamu Borçları, s. 231; **Taş, Alihsan**; Limited Şirkette Müdürler, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Galatasaray Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2019, s. 275.

⁷³² **Candan**, Kanuni Temsilcinin Sorumluluğu, s. 138.

⁷³³ **Candan**, Kanuni Temsilcinin Sorumluluğu, s. 137

⁷³⁴ **Barlass**, Vergisel Sorumluluk, s. 166, 167 ve özellikle dn. 373.

Sorunun VUK 10 hükmünde 3505 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikten sonra, “vergiye bağlı alacakların” sorumluluk kapsamına alınması ve rücu ile ilgili üçüncü fıkra hükmüne bu değişikliğin yansıtılmamasından kaynaklandığı düşüncesindeyiz. Hükmün ilk halinde hem sorumluluk hem de rücu edilecek kamu alacakları paralel düzenlenmişti. Değişiklikle bu uyum bozulmuş ve tartışmalara sebep olmuştur. Hemen tüm görüşlerin ortak noktası, konunun özel hukukun alanına giriyor olmasıdır. Rücu ile ilgili hükümler, mükellef veya sorumlulara yükümlülük getiren hükümler değildir. Kanun koyucunun rücu hakkının kapsamına ilişkin getirdiği hüküm, yukarıda izah ettiğimiz üzere, kanuni temsilcileri korumak için getirilmiştir. Bu hükümle, asıl borçlu şirket ile aralarındaki sözleşmede, rücu hakkından vazgeçmesine yönelik hükümler getirilmesi veya rücu hakkının asgari içeriğinin azaltılması engellenmek istenmiştir. Bu yüzden hükmün, kanuni temsilci lehine geniş yorumlanması ve vergiye bağlı alacakların da bu kapsamda değerlendirilmesi gerekir. Bu söylediklerimiz, vergi cezaları için de aynen geçerlidir⁷³⁵. Fakat tam da bu noktada, kendi kusuruyla şirketin kamu borcunun ödenmemesine veya bir cezaya muhatap olmasına neden olan kanuni temsilcinin durumu akla gelebilir. Bu hususu bir alt başlıkta, sözleşmeye dayalı talepleri incelerken ele alacağız. Şimdilik şu kadarını ifade edelim ki böyle bir durumda, kamu borcunun şirket tarafından ödenmesi halinde TTK 553 vd. devamı hükümlerine göre kanuni temsilciye başvurulacağı açıktır. Borcun kanuni temsilci tarafından ödenmesi ve rücu hakkı kapsamında talep edilmesi halinde ise kanuni temsilcinin kusuru, uğradığı zarar açısından illiyet bağının kesilmesine sebep olabileceği gibi tazminattan bir indirim sebebi de olabilir (BK 52).

2. Sözleşmeye Dayalı İleri Sürülebilecek Talepler

İkincil sorumlu olan kanuni temsilcinin, asıl borçlu şirkete karşı sahip olduğu rücu hakkının kapsamı, her şeyden önce yukarıda açıklamaya çalıştığımız kanun hükümlerine göre belirlenir. Kanunda belirlenenler dışındaki talepler, tarafların arasındaki sözleşme hükümlerine göre belirlenmelidir. Taraflar irade özgürlüğü çerçevesinde, kanuni temsilcinin kamu borçlarından sorumluluğunun ortaya çıkması

⁷³⁵ Aksi görüş, bkz. **Karakoç**, Vergi Hukuku, s. 225, 541.

ve bu borcun kanuni temsilci tarafından ödenmesi halinde, rücu hakkının kapsamının ne olacağını belirleyebilirler. Örneğin, kanuni temsilcinin yaptığı ödemelere, kanunlarca belirlenecek faizden daha yüksek oranda bir faiz ödenmesi sözleşmede yer alabilir. Tekrar belirtmemiz gerekir ki rücu hakkından feragat etmeye veya kanunda belirlenen asgari içeriğin altında bir hakkın talep edileceğine ilişkin bir hüküm, sözleşmeyle kararlaştırılmaz. Ancak rücu hakkı doğduktan sonra, bundan feragat caizdir.

Kanuni temsilci ile şirket arasında böyle bir sözleşmenin bulunmadığı hallerde, vekalet sözleşmesi hükümleri uygulanacaktır. BK 510'da vekalet verenin borçları düzenlenmiştir. Hükümün birinci fıkrasında vekilin yaptığı gider⁷³⁶ ve avansların, ikinci fıkrasında ise vekilin uğradığı zararların akıbeti hükme bağlanmıştır^{737 738}. Vekilin yaptığı giderlerin, vekaletin gereği gibi ifası için, kendi iradesiyle yapılması gerekmektedir. Kanuni temsilcinin sorumluluğu bağlamında, kamu borcunun ödenmesi, vekaletin ifasına yönelik isteyerek yapılan bir gider değildir. Aynı şekilde, kanuni temsilcinin sorumluluğunun kaynağı da alacaklı idare ile girilen bir sözleşme değildir. Kanuni temsilci, kanun tarafından belirlenmiş bir statünün sonucu olarak bir sorumluluk altına girmiştir. Kamu borcunu da bu statünün sonucu olarak ödemek zorunda kalmıştır. Bu nedenle, kanuni temsilcilerin yaptığı ödemelerin gider değil, zarar olarak değerlendirilmesi gerektiği fikrindeyiz.

BK. 510 uncu maddenin ikinci fıkrasına göre, “*Vekil, vekaletin ifası sebebiyle uğradığı zararın giderilmesini vekalet verenden isteyebilir. Ancak vekalet veren, kusuru bulunmadığını ispat ederek bu sorumluluktan kurtulabilir.*” Bu hüküm gereğince, vekilin uğradığı zarar ile vekaletin ifası arasında uygun illiyet bağının

⁷³⁶ Zarar, bir kişinin malvarlığında iradesi dışında meydana gelen azalmadır. Gider ise malvarlığında kişinin kendi iradesiyle meydana gelen azalmadır. **Tandoğan**, Borçlar C. II, s. 578; **Eren**, Borçlar Genel Hukuku, s. 594; **Oğuzman/Öz**, Borçlar C.II, s. 39.

⁷³⁷ Vekilin ödediği vergi, resim ve harçların bir gider olduğu ifade edilmektedir. **Tandoğan**, Borçlar C. II, s. 579.

⁷³⁸ Benzer şekilde, kefilin, iç ilişkiye dayanan rücu talebi bakımından (gerek vekalet gerekse de vekaletsiz iş görmede), alacaklıya yapılan ödeme, bir gider olarak değerlendirilmektedir, bkz. **Reisoğlu**, Kefalet, s. 210; **Özen, Burak**; “Kefilin Özel Rücu Talebi ve Bu Talebin Halefiyete Dayanan (Genel) Rücu Talebiyle İlişkisi”, Prof. Dr. Rona Serozan’a Armağan, C. II, On İki Levha Yayıncılık, 2011, s. 1470; **Kapancı**, Birlikte Borçluluk, s. 485; Kanaatimizce, kefaletin bir sözleşme olması, kefilin kendi rızasıyla mali bir fedakarlığa girmesine karşın, kanuni temsilcinin sorumluluğunun kanundan doğması nedeniyle kamu borcunun ödenmesi bir gider değil zarar olarak nitelenmesi gerekir.

bulunması gerekir⁷³⁹. VUK 10'da düzenlenen sorumluluğun, vekaletin ifası sebebiyle ortaya çıktığından kuşku duymamak gerekir. 6183 sayılı Kanun mük. md. 35'te düzenlenen sorumlulukta ise, kanuni temsilciye bir görev yüklenmemiş olmasından dolayı, vekaletin ifası ile doğan bir zarar arasında bir illiyet bağından bahsedilemeyeceği ileri sürülebilir. Fakat vekilin uğradığı zararın, onun eylemleriyle doğrudan ilişkisi olması gerekmez⁷⁴⁰. Kanuni temsilciye bir görev yüklenmemiş olsa da yönetim ve temsil organı olması nedeniyle sorumlu tutulmaktadır. Sonuç olarak, kanuni temsilcinin kamu borcu nedeniyle karşı karşıya kaldığı borçların, vekaletin ifası nedeniyle uğradığı zarar niteliğinde olduğu kanaatindeyiz. Bu nedenle, kanunda açıkça talep edebileceği öngörülen tutarların dışındaki taleplerin, BK 510/2 kapsamında talep edebileceğini düşünmekteyiz.

Diğer taraftan, vekalet veren, vekilin uğradığı zararlardan, kusurlu sorumluluk esasına göre sorumlu tutulmuş ve vekil lehine bir kusur karinesi düzenlenmiştir⁷⁴¹. Buna göre, vekalet veren kusursuzluğunu ispat ederek, bu sorumluluktan kurtulabilecektir. Konumuz açısından değerlendirecek, kamu borcunun ödenmemesinde kusuru olmadığını ispat eden şirket (vekalet veren), kanuni temsilcinin (vekilin), kanun kapsamı dışındaki zararlarından sorumlu olmayacaktır. Fakat vekalet veren tüzel kişi, vekil ise organ niteliğine sahip kanuni temsilci olduğu için, burada kusursuzluğun ispatı söz konusu olamayacaktır. Her ne kadar gerçeklik teorisi benimsenmiş olsa da tüzel kişi soyut bir kavramdır. Tüzel kişinin kusuru olamaz, tüzel kişinin kusuru ile kastedilen organ üyelerinin kusurudur⁷⁴². Diğer taraftan vekalet hükümleri, şirket ile kanuni temsilci arasındaki ilişkiye ancak işin

⁷³⁹ Vekil, vekaletin görülmesine yönelik bir faaliyet sebebiyle zarara uğramalıdır yoksa vekalet görülmesi vesilesiyle değil. **Gümüş**, Özel Hükümler C.II, 177; Bu ayrımı yapmanın güç olduğu, bu nedenle uygun illiyet bağı kavramına başvurunun daha yerinde olduğu hakkında, bkz. **Tandoğan**, Borçlar C. II, s 599.

⁷⁴⁰ **Tandoğan**, Borçlar C. II, s 599.

⁷⁴¹ Doktrinde bu hükmün yalnızca ivazlı vekalet sözleşmelerinde uygulanacağı, ivazsız vekalette ise vekalet verenin kusursuz sorumluluğa tabi olacağı fikri benimsenmektedir. **Tandoğan**, Borçlar C. II, s. 597 vd.; **Eren**, Borçlar Özel Hukuku, s. 743; **Gümüş**, Özel Hükümler C.II, 178; **Kapancı**, Birlikte Borçluluk, s. 491.

⁷⁴² **Öztan**, Organ Kavramı, s. 114 ve 136; **Tandoğan**, Borçlar C. II, s. 98, 124.

niteliğiyle bağdaştığı ölçüde uygulanabilir⁷⁴³. Bu nedenle BK 510/2 son cümleinin, kanuni temsilcinin taleplerine karşı uygulanamayacağı kanaatindeyiz.

Bunun yanında, kanuni temsilcinin ortak kusuruna özellikle değinmek gerekir. Bilhassa, kamu borcuna bağlı alacaklar ve cezalar açısından bu husus söz konusu olabilir. Örneğin, kanuni temsilci vergileri zamanında ödemeyerek gecikme zammının uygulanmasına neden olabilir. Aynı şekilde, kanuni temsilci usulsüzlük yapmış ve bunun sonucunda şirkete vergi cezası uygulanmış olabilir. Kamu borcunun doğumunda kusuru olan kanuni temsilci, kusurun ağırlığına göre ya illiyet bağının kesilmesi nedeniyle rücu hakkını kaybedecek ya da bu kusur rücu hakkına ilişkin tazminattan indirim sebebi sayılacaktır (BK 52/1)⁷⁴⁴. Bu durum esasında MK 2’de düzenlenen dürüstlük kuralına ve dolayısıyla ahlaki bir değer hükmüne dayanmaktadır⁷⁴⁵.

Esasında bu ve benzeri durumlar, şirketin bir zararına neden olabilir⁷⁴⁶. Bu durumda, TTK 553 vd. hükümleri gereğince, yöneticilerin sorumluluğu yoluna gidilir. Şirket, ortaklar (TTK 555) veya iflas halinde alacaklılar (TTK 556) böyle bir zararın yöneticiler tarafından tazmin edilerek, şirkete ödenmesini talep edebilirler. Oysa kanuni temsilci, kendi kusuruyla oluşan kamu borcunu ödemiştir. Şimdi de asıl borçlu şirkete rücu talebinde bulunmaktadır. Dolayısıyla, mevcut rücu davasında şirket, kanuni temsilcinin kusurunu ispat ederek, rücu taleplerinden kurtulabilir veya rücu kapsamında ödeyeceği tazminat miktarının indirilmesini sağlayabilir (BK 52). Ortaklar ise kanuni temsilcinin şirkete karşı açacağı rücu davasında taraf değillerdir. Fakat kanaatimizce, ortakların rücu davasına fer’i müdahil olarak katılmalarında

⁷⁴³ **Kırca (Kendigelen)**, Şirket Hukuku C.I, s. 456.

⁷⁴⁴ **Tandoğan**, Borçlar C. II, s. 601.

⁷⁴⁵ **Eren**, Borçlar Genel Hukuku, s. 638.

⁷⁴⁶ Olabilir diyoruz çünkü kamu borçlarının ödenmemesi, her durumda şirketin bir zararına neden olmayabilir. Somut olayın özelliklerine göre bir değerlendirme yapılmalıdır. Hatta çok sık şekilde çıkarılan yapılandırma ilişkin kanunlar ve enflasyonist bir ortamda “şirket zararı” konusunda daha dikkatli bir değerlendirme yapılması gerektiği kanısındayız. Nitekim Yargıtay, yönetim kurulu üyelerinin, pişmanlık zammını ödemeyerek şirketin zarara uğratıldığı iddiası ile açılan bir davada, yönetim kurulu üyeleri bu parayı şirketin daha acil ve zorunlu işleri için kullandıklarını ispatladıkları takdirde şirketin bir zararından söz edilemeyeceğine hükmetmiştir. Yargıtay 11. HD., 06.05.2003 Tarih ve E. 2002/13052, K. 2003/4533 sayılı karar (www.legalbank.net); Yargıtay 11. HD., 07.05.2007 Tarih ve E. 2006/4393, K.2007/6959 sayılı karar (www.lexpera.com.tr).

hukuki yararları vardır (HMK 66). Böyle bir durumda ortaklar, yanında yargılamaya katılacakları şirket lehine olan iddia ve savunmaları yapabileceklerdir. Böyle bir çözüm, usul ekonomisine de uygundur. Aksi halde ortaklar, kanuni temsilcilere karşı TTK 553 gereğince bir sorumluluk davası açmak zorunda kalacaklardır.

II. Sorumlu Olan Diğer Kanuni Temsilcilere Rücu

Kamu borçlusu olan şirkette birden fazla yönetim kurulu üyesi veya müdür bulunabilir. Yetki devri halinde de birden fazla murahhasa yetki devredilmiş de olabilir. Bu şekilde asıl kamu borçlusu şirkette birden fazla kanuni temsilci bulunması halinde, bu borcu aralarından birisi ödemiş olabilir. Bu halde, ödemeyi yapan kanuni temsilcinin diğer kanuni temsilcilere rücu hakkı bulunup bulunmadığı, bulunuyorsa bu rücu hakkının dayanağının, şartlarının ve kapsamının açıklığa kavuşturulması gerekmektedir.

Çoğunlukla asıl borçlu şirketin ödeme gücü olmadığı düşünülürse, kanuni temsilcilere rücu hakkının daha önemli olduğu yadsınamaz bir gerçektir.

A. Rücu Hakkının Dayanağı

Hemen ifade etmeliyiz ki sorumluluk getiren yasal hükümlerde kanuni temsilciler arasındaki iç ilişkiye yönelik bir hüküm bulunmamaktadır. Bu husus, asıl borçlu şirkete rücu hakkından farklı olarak, kanuni temsilciler arasındaki ilişkilere tamamen özel hukuk kurallarının uygulanacağı anlamına gelmektedir.

Diğer taraftan, yönetim kurulu üyeleri veya müdürlerin kendi aralarında bir sözleşme ilişkisi bulunmamaktadır. Onlar, şirket tüzel kişiliği ile bir sözleşme ilişkisi içindedirler. Bununla birlikte, sorumluluk doğmadan önce veya doğduktan sonra, aralarında yapacakları bir sözleşme ile rücu hakkının kapsamını ve şartlarını belirleyebilirler.

Dış ilişkide asıl borçlu şirketin birinci derecede sorumlu olmasının, kanuni temsilciler arasındaki ilişkiye etkisini ele almak gerekir. Bu etki, ikinci derece sorumluluğun doğup doğmadığı noktasında kendini gösterir. Zira ikinci derece

sorumluluk doğmadan, diğer kanuni temsilcilere rücu imkânı söz konusu olamayacaktır. Ayrıca kamu alacağının asıl borçlusu şirket olduğu için, kamu borcunu ödeyen kanuni temsilci, kural olarak ödediği tutarın tümü için rücu hakkına sahiptir. Oysa diğer kanuni temsilcilere rücu hakkı ancak payından fazla ödediği tutarlar için olabilir.

Gerek 6183 sayılı Kanun mük. md. 35 gerekse VUK 10 kapsamında kanuni temsilcilerin sorumluluğunda, kanuni temsilcilerin birlikte sorumluluk şeklinin farklılaştırılmış teselsül olduğunu ortaya koymuştuk. Farklılaştırılmış teselsülde iç ilişki ile ilgili düzenleme ise TTK 557/3'te bulunmaktadır. Bu hükme göre; *“Birden çok sorumlu arasındaki başvuru, durumun bütün gerekleri dikkate alınarak hâkim tarafından belirlenir.”*⁷⁴⁷

Hükümün gerekçesinde, eTK'da rücu ile ilgili düzenleme bulunmadığı, bu eksikliğin giderildiği, rücu davasının sorumluluk davasının davalıları ile sınırlandırılmadığı, böylece diğer sorumluların dava dışı bırakılarak haksız uygulamaların önüne geçildiği ifade edilmiştir.

Akdağ Güney, gerekçenin aksine hükmün bir yenilik getirmediği, bu hüküm olmasaydı dahi BK 62 hükmü gereğince, payından fazla ödeyen sorumlunun, diğer sorumlulara rücu edebileceğini ifade etmiştir. Ayrıca hükümde yer verilen, paylaştırmada göz önüne alınacak olan *“durumun bütün gerekleri”* ile BK 62 hükmü gereğince paylaştırmada göz önünde bulundurulacak *“bütün durum ve koşullar”* ifadelerinin çok da farklı olmadığını, haklı olarak dile getirmiştir⁷⁴⁸. Gerçekten de TTK 557/3, BK 62'nin bir tekrarıdır. Dolayısıyla, rücu davasında özellik gösteren bir yönü bulunmamaktadır. Nihayet farklılaştırılmış teselsül, müteselsil sorumluluğun bir görünüm şeklidir.

⁷⁴⁷ Limited şirket müdürlerinin hukuki sorumluluğu TTK 553'e atfı yapılarak düzenlenmiştir (TTK 644/1-a). Her ne kadar maddede yalnızca 553 üncü maddeye atfı yapılmış olsa da ilgili atfın 553 üncü maddeyi tamamlayan tüm hükümlere yapıldığı kabul edilmelidir. Bu bağlamda TTK 557'de düzenlenen *“Teselsül ve başvuru”* başlıklı hüküm limited şirket müdürlerinin sorumluluğunda da uygulama alanı bulur, bkz. **Çamoğlu**, Limited Ortaklıklar, Nr. 339; **Çebi**, Limited Şirketler, s. 207.

⁷⁴⁸ **Akdağ Güney**, Yönetim Kurulu, s. 394, 395.

Bununla birlikte, farklılaştırılmış teselsülün bünyesinden kaynaklanan başka bir farka dikkat çekmek gerekir. Sorumluluk davasında hâkim, sorumluların dış ilişki yönünden bireysel kusurlarını tespit edecektir. Bunu yaparken, diğer sorumluların kusurlarıyla bir karşılaştırma yapmayacaktır. Oysa rücu davasında hâkim, sorumluların kusurlarının ağırlığını karşılaştıracak ve buna göre bir sonuca varacaktır. Bu durum, dış ilişkide belirlenen kusur derecelerinin, rücu davasında farklı olarak değerlendirmesine yol açabilecektir⁷⁴⁹. Bunun yanında, dış ilişkide belirlenen bireysel sorumluluk tavanları iç ilişki bakımından uygulanmaz. Sorumluların birlikte neden oldukları zararın tamamı göz önünde tutulur⁷⁵⁰. Fakat kamu borçlarından sorumluluk açısından farklılaştırılmış teselsülün ne şekilde uygulanacağı belirsizdir. İdarenin bu belirlemeyi yapıp ödeme emri göndermesi mümkün değildir. Bu nedenle, kamu borçlarından sorumluluk açısından, kanuni temsilciler arasındaki sorumluluk şekline ilişkin açık bir kanuni düzenlemeye ihtiyaç bulunmaktadır.

B. Rücu Hakkının Koşulları

1. Ortak Def'ilerin İleri Sürülmüş Olması

BK 164 gereğince, müteselsil borçlulardan her biri, müteselsil borcun sebep ve konusundan doğan def'i ve itirazları ileri sürmekle yükümlüdür. Bu savunmaların ileri sürülmemesi halinde, diğerlerine karşı sorumlu olur. Ortak def'ilerin ileri sürülmemesi bir borç değil, külfettir. Bu nedenle “sorumlu olur” ifadesinden anlaşılması gereken, rücu hakkını kaybedeceği veya bir süre ileri süremeyeceğidir⁷⁵¹. Bununla birlikte, öğretide müteselsil borçlunun ortak savunmaları, kusursuz olarak ileri sürmemesi halinde, rücu hakkını kullanabileceği kabul edilmektedir⁷⁵². Bu bağlamda müteselsil

⁷⁴⁹ **Helvacı**, Farklılaştırılmış Teselsül, s. 88, 89; **Altay**, Yetki Devri, s. 368; **Çamurcu**, Farklılaştırılmış Teselsül, s. 190.

⁷⁵⁰ **Altay**, Yetki Devri, s. 373; **Çamurcu**, Farklılaştırılmış Teselsül, s. 190, 191.

⁷⁵¹ **Eren**, Borçlar Genel Hukuku, s. 1339; **Kapancı**, Birlikte Borçluluk, s. 182.

⁷⁵² **Akıntürk**, Müteselsil Borçluluk, s. 166; **Eren**, Borçlar Genel Hukuku, s. 1344; **Oğuzman/Öz**, Borçlar C.II, s. 477; **Kapancı**, Birlikte Borçluluk, s. 182; **Dağdelen**, Teselsül, s. 172, 173; **Canyürek**, Müteselsil Borçluluk, s. 126.

borçlu, ortak savunmaları bilmiyor ve bilmesi de gerekmiyorsa, diğer borçlulara rücu edebilecektir.

Esasında ortak def'iler, asıl borcun varlığı ve ikinci derece sorumluluğun doğmuş olması şartlarının gerçekleşmiş olduğuna yönelik def'ilerdir. Bu nedenle, gereksiz tekrardan kaçınmak adına ilgili kısımlara atıf yapmakla yetiniyoruz⁷⁵³.

2. Kendi Payından Fazla Ödemede Bulunması

Kendisine ödeme emri gönderilen kanuni temsilci, kamu borcunun tamamını veya bir kısmını ödemiş olabilir. Kanuni temsilci, ikinci derecede sorumlu olması nedeniyle, ödediği tüm tutar için asıl borçlu şirkete rücu edebilirken, diğer kanuni temsilcilere başvurması için ancak kendi payından fazla bir ödeme yapmış olması gerekmektedir (BK 62, 167/2). Bu noktada, rücu hakkının varlığını ve payından fazla ödeme yapılıp yapılmadığını tespit edecek olan, rücu davasının hakimidir.

C. Asıl Borçlu Şirkete Rücu Etmenin Zorunlu Olmaması

Her şeyden önce, kamu borcunu ödeyen kanuni temsilcinin, birinci derecede sorumlu şirkete, öncelikle rücu etmesi gerekip gerekmediği sorusunu irdelemek gerekmektedir. Bilindiği gibi, kamu alacaklarının kanuni temsilciden tahsil edilmesi, bu alacağın asıl borçludan tahsil edilememesi veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşılmış olmasına bağlıdır. Alacaklı idare, ancak bu şartla kanuni temsilcileri takip edebilir. Bu şart gerçekleştikten sonra, sorumluluk tüm kanuni temsilciler için aynı anda ve kapsamda doğmaktadır. Bu nedenle, alacaklı idare, tüm sorumlulara karşı, aynı zamanda ödeme emri düzenleyerek takibe başlamaktadır⁷⁵⁴.

⁷⁵³ Bkz. § 6, IV, A ve B.

⁷⁵⁴ Tahsilat Genel Tebliği, Birinci Kısım, İkinci Bölüm, "IX. Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu" başlıklı bölümünün (10) numaralı bölüm, "6183 sayılı Kanunun 35 ve mükerrer 35 inci maddelerinde

Kanaatimizce, tüm kanuni temsilcilerin sorumluluklarının doğmuş olması nedeniyle, rücu talebinin öncelikle şirkete yöneltilmesi zorunlu değildir⁷⁵⁵. Kanuni temsilcilerin sorumluluğunun doğmadığı noktada, zaten kamu borcunu ödeyen kanuni temsilcinin, asıl borçlu şirkete rücu hakkı dışında bir seçeneği kalmayacaktır.

D. Rücu Hakkının Kapsamı

Teselsül sadece dış ilişkide alacaklı idareye karşıdır. İç ilişkide teselsül değil, pay esası geçerlidir⁷⁵⁶. Diğer bir ifadeyle, farklılaştırılmış teselsül esasına göre sorumlu olan kanuni temsilciler, kamu borcunu ödeyen kanuni temsilciye karşı müteselsilen değil, kısmi borç esasına göre sorumludur⁷⁵⁷.

Diğer taraftan, gerek VUK 10 gerekse de 6183 sayılı Kanun mük. md. 35'ten doğan teselsül, bir sözleşmeye dayanmamaktadır. Sözleşmeye dayanan rücu düzeni, BK 167'de düzenlenmiştir⁷⁵⁸. Bu hükmün birinci fıkrasına göre, “*Aksi kararlaştırılmadıkça veya borçlular arasındaki hukuki ilişkinin niteliğinden anlaşılmadıkça, borçlulardan her biri, alacaklıya yapılan ifadan, birbirlerine karşı eşit paylarla sorumludurlar.*” Yüksek mahkeme kararlarında, kamu borcunu ödeyen kanuni temsilcilerin, diğer kanuni temsilcilere mütesaviyen (eşit olarak) rücu edebileceğine hükmetmektedir⁷⁵⁹.

yer verilen sorumluluklar ile 213 sayılı Kanunun 10 uncu maddesinde düzenlenen sorumluluk nedeniyle yapılacak takiplerde ortak ve kanuni temsilcilerin takibinde bir öncelik sıralaması söz konusu olmadığından, ortaklar ve kanuni temsilciler hakkında yapılacak takiplere aynı zamanda başlanılması gerekmektedir”.

⁷⁵⁵ Aksi yönde, bkz. **Taş**, Limited Şirkette Müdürler, s. 277.

⁷⁵⁶ **Akıntürk**, Müteselsil Borçluluk, s. 215; **Eren**, Borçlar Genel Hukuku, s. 929; **Oğuzman/Öz**, Borçlar C.II, s. 478; **Honsell/Isenring/Kessler**, Haftpflichtrecht, § 11, Nr. 30; **Canyürek**, Müteselsil Borçluluk, s. 121.

⁷⁵⁷ **Kapancı**, Birlikte Borçluluk, s. 60.

⁷⁵⁸ Sorumluluk hukuku ile sözleşme hukukuna dayanan rücu hakları farklı hükümlere dayanmaktadır, bkz. **Honsell/Isenring/Kessler**, Haftpflichtrecht, § 11, Nr. 25.

⁷⁵⁹ Yargıtay 11. HD. 14.06.2011 Tarih, E. 2011/4753, K. 2011/7389; Yargıtay 11. HD., 30.10.2014 Tarih, E. 2014/8501, K. 2014/16502 sayılı karar; “*Buna karşılık kamu alacağını ödeyen bir yönetici, diğer yöneticilere, anasözleşmede aksi kararlaştırılmamışsa ancak mütesaviyen rücu edebilecektir. Diğer bir deyişle aksi kararlaştırılmamışsa iç ilişkide anılan temsilciler birbirlerine karşı kamu alacaklarından dolayı eşit oranda sorumludur.*” (www.yargitay.gov.tr)

Oysa söz konusu teselsülün kaynağı sözleşme değil, TTK 557/3 hükmüdür. Bu hükme göre, “*Birden çok sorumlu arasındaki başvuru, durumun bütün gerekleri dikkate alınarak hâkim tarafından belirlenir.*” Öncelikle belirtmemiz gereken husus, kanuni temsilcilerin birbirine karşı eşit olarak sorumlu olduğu kabul edilemez. Bu nedenle, söz konusu Yargıtay kararlarına katılmak mümkün değildir. Dış ilişkide ödenen kamu borcunun, iç ilişkide kanuni temsilciler arasında nasıl paylaştırılacağına, rücu davasında hâkimin karar vermesi gerekir.

Hâkimin göz önünde bulunduracağı ölçütler ise bütün durum ve koşullardır. Bu anlamda ilk olarak, kusurun ağırlığı dikkate alınmalıdır. Her ne kadar 6183 sayılı Kanun mük. md. 35 gereğince, kusursuz bir sorumluluk öngörülmüşse de kanuni temsilcilerden birisinin (ek) kusuru bulunabilir. Bu durum, elbette kanuni temsilcinin rücu hakkını etkileyecektir. Diğer taraftan, sorumluların kusurlarının ağırlığı ve bu kusurların karşılaştırılması yapılacaktır⁷⁶⁰. Bu noktada kast, ağır ihmal ve ihmal olasılıkları değerlendirilecektir. Son olarak, durumun bütün gerekleri göz önünde bulundurulacaktır. Örneğin, geçerli bir yetki devri olmaksızın görev dağılımı yapılmış ve vergi ödevlerinin yerine getirilmesi bir üyeye verilmiş olabilir. Bu durum her ne kadar dış ilişkide alacaklı idareye karşı ileri sürülemez de rücu davasında hâkim göz önünde bulundurabilir. Bütün bunlar dışında 6183 sayılı Kanun mük. md. 35 gereğince sorumlu tutulan kanuni temsilciler kusursuz ise, aralarındaki paylaşımın eşit olarak yapılması hakkaniyete uygun olacaktır⁷⁶¹

Kamu borcunu ödeyen kanuni temsilci, ödediği tutarın tamamı için diğer kanuni temsilcilere rücu edemez. Ancak payını aşan kısım için rücu edebilir. Fakat payı belirleyecek olan hakimdir. Paylaştırma kapsamına; gecikme zammı, gecikme faizi gibi kamu alacağına bağlı alacaklar da dahildir. Yine ödeme gününden itibaren işleyecek faizler de bu kapsamdadır. Fakat ödeme emrinin iptali için açılan davanın yargılama giderleri bu kapsama dahil olmadığı kanaatindeyiz. Çünkü ödeme emrinin iptali ile asıl borcun iptal edilmesi mümkün değildir. Nitekim, hukuken kesinleşmiş bir alacak söz konusudur. Diğer taraftan, ödeme emrinin iptali yalnızca, itiraz eden

⁷⁶⁰ Farklılaştırılmış teselsülde, dış ilişki bakımından kusurlar karşılaştırılmayacak ancak iç ilişkide bu karşılaştırma söz konusu olabilecektir. **Altay**, Yetki Devri, s. 368.

⁷⁶¹ **Von Tuhr**, Borçlar Hukuku, s. 413.

kanuni temsilci için sonuç doğurur. Bu nedenle, yargılama giderleri kanaatimizce rücu kapsamına dahil edilemez.

Rücu talebinin muhatabı olan kanuni temsilcilerin birisinden alınamayan miktar, diğer rücu borçlular tarafından eşit miktarda üstlenilecektir (BK 167/3)⁷⁶².

Son olarak şunu belirtmemizde fayda var, kanuni temsilciler arasında kamu borçlarından sorumluluğa ilişkin bir sözleşme bulunabilir. Eğer böyle bir sözleşme yapılmış ise, iç ilişkiye bu sözleşmenin uygulanacağı doğaldır. Böyle bir durumda, artık TTK 557/3 hükmüne başvurulmaz.

III. Limited Şirket Ortaklarına Rücu

Anonim şirketlerde pay sahiplerinin sorumluluğuna yönelik bir hüküm bulunmamaktadır. Bu nedenle anonim şirket kanuni temsilcileri, pay sahiplerine rücu edemezler⁷⁶³. Anonim şirketlerde, kamu borcunu ödeyen kanuni temsilci, ancak şirkete veya diğer kanuni temsilci konumundaki yönetim kurulu üyeleri veya Murahhaslara rücu edebilecektir. Limited şirketlerde ise durum farklıdır. Limited şirket ortakları, kamu borçlarından sermaye payları oranında ve kusursuz olarak sorumlu tutulmuşlardır. Açıklanan nedenle bu başlık altındaki incelemeler, yalnızca limited şirketlere hasredilmiştir.

Konuyu, ortak olmayan müdür ve ortak müdür sıfatına sahip kişiler açısından ayrı ayrı incelemekte fayda görüyoruz.

⁷⁶² Altay, Yetki Devri, s. 374; Kapancı, Birlikte Borçluluk, s. 523.

⁷⁶³ Yargıtay 11.HD., 06.01.2014 Tarih ve E. 2013/10208, K. 2014/76 sayılı karar (www.yargitay.gov.tr).

A. Ortak Sıfatına Sahip Olmayan (Üçüncü Kişi) Müdürün Ortaklara Rücu Hakkı

TTK 623 hükmüne göre, limited şirketlerde müdür sıfatı ile ortak sıfatı aynı kişide toplanabileceği gibi, ayrı kişilerde de bulunabilir. Hükümde en az bir ortağın yönetim ve temsil yetkisi bulunması gerektiği ifade edilmiştir. Bunun dışında bir sınırlama düzenlenmemiştir. Bu başlık altında, ortak sıfatına sahip olmayan, kanunun tabiriyle üçüncü kişi müdürler incelenecektir.

1. Rücu Hakkının Dayanağı

Kanuni temsilcilerin ve ortakların kamu alacaklarından doğan sorumluluğu bir arada değerlendirildiğinde, aynı zarardan sorumlu tutulan, iki farklı sorumlu grubu ortaya çıkmaktadır. Kanun koyucu, sorumluluk çevresine dahil bu iki farklı grubun sorumluluklarını, birbirinden bağımsız olarak düzenlemiştir. Bununla birlikte, sorumluluk getiren hükümlerde, iç ilişkiye yönelik bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu nedenle genel hükümlerden yararlanılması gerekir.

Sorumluluk sebebi, ortaklar açısından daima bir kanun hükmü (kusursuz sorumluluk) olurken, kanuni temsilciler açısından 6183 sayılı Kanun ve VUK kapsamındaki alacaklara göre değişiklik göstermektedir. 6183 sayılı Kanun mük. md. 35 bağlamında, kanuni temsilciler ile ortakların sorumluluk sebepleri, nitelik yönünden aynı ve fakat dayanağı farklıdır. Gerçekten de her iki sorumluluk sebebi de bir kanun hükmüdür. Fakat sorumluluk, farklı kanun hükümlerine dayanmaktadır. VUK 10 kapsamındaki sorumluluk bağlamında ise, kanuni temsilcilerin sorumluluğu kusurlu sorumluluk esasına dayanmaktayken, ortakların sorumluluğu kusursuz sorumluluğa dayanmaktadır. Kanun koyucu, bu iki sorumluluk arasında bir derecelendirme yapmamıştır. Dış ilişkide gerek kanuni temsilcinin gerekse ortağın sorumluluğu, aynı (ikinci derece) derecededir⁷⁶⁴.

⁷⁶⁴ Bkz. § 4, III A.

Sorumluluk sebepleri bu bağlamda ele alındığında, tüm sorumlular açısından dış ilişkiye BK 61 hükmünün⁷⁶⁵ uygulanması gerektiğini söyleyebiliriz. Bunun yanında, anonim ve limited şirketlere özgü tüm sorumluluk hallerinde, sorumlu tutulan başkaca kişiler de olsa TTK hükümlerinin uygulanacağı⁷⁶⁶, bu kapsamda iç ilişkiye TTK 557 hükmünün uygulanması gerektiği ileri sürülebilir. Esasında bu son görüş, kanuni temsilciler ve ortakların dış ilişkide farklılaştırılmış teselsüle tabi olması sonucunu doğuracağından kanaatimizce isabetli sayılmaz. Çünkü, ortaklar açısından sermaye payı oranında kısmi sorumluluk esası geçerlidir. Sonuç itibarıyla, ortaya şöyle bir tablo çıkmaktadır. Kanuni temsilciler, ortaklar ile birlikte sorumlu olduklarında BK 61 hükmüne göre sorumlu iken, sadece kanuni temsilciler sorumlu olduklarında TTK 557 hükmüne göre sorumlu olacaklardır. Bu ayrım, anonim şirket ve limited şirketler arasında belirgin hale gelir. Nitekim anonim şirket pay sahiplerinin sorumluluğu söz konusu değildir. Kanuni temsilciler ile ortakların birlikte sorumlu olduğu olasılıkta dış ilişkiye BK. 61 hükmü uygulanacağı için iç ilişkide de BK 62 hükmü uygulanacaktır. Diğer taraftan, iç ilişkiye uygulanacak TTK 557/3 hükmü ile BK 62 hükmü esasında içerik olarak aynıdır.

Bu nedenlerle, kanuni temsilcilerin ve ortakların birlikte sorumluluğunu, birden fazla kişinin çeşitli sebeplerle aynı zarara sebebiyet vermesi olarak değerlendiriyoruz. Bu noktada, birden fazla kişi olarak ele aldığımız, aslında birden fazla sorumlu grubudur. Diğer bir deyişle, kanuni temsilcileri bir grup ve ortakları diğer bir grup olarak ele alıyoruz. Bu grubu oluşturan kişiler arasındaki ilişki daha farklıdır. Kanuni temsilciler arasında farklılaştırılmış teselsül cari iken ortaklar arasında kısmi sorumluluk esası uygulama alanı bulur. Fakat iki grubun bir arada sorumluluğu, BK md. 61 gereğince, ortakların sorumluluğu sermaye payı ile sınırlı olmak kaydıyla müteselsildir.

⁷⁶⁵ Yargıtay 11. HD., 05.02.2018 Tarih ve E. 2016/12207, K. 2018/771 sayılı kararında; kanuni temsilciler ile ortaklar arasında, müteselsil sorumluluğun dayanağı olarak, BK 162/2 (Mülga BK. 141/2) ve TTK 7 hükümlerini göstermiştir. Oysa kanuni temsilci ve ortakların, kamu idaresine karşı sorumluluklarının ticari iş olarak değerlendirilip değerlendirilemeyeceği bir yana, TTK 7 anlamında teselsül ancak “*birlikte borç altına girmek*” ile mümkündür. Ticari hayattaki kredi düzenini korumayı amaçlayan bu hüküm nedeniyle teselsül, ancak bir hukuki işlem sonucu mümkündür. Oysa gerek kanuni temsilcilerin gerekse ortakların sorumluluğunun kaynağı kanundur. Bu nedenle, Yargıtay’ın değerlendirmesinin doğru olmadığı kanaatindeyiz. Karar için bkz. (www.kazanci.com).

⁷⁶⁶ Altay, Yetki Devri, s. 227.

Ortakların kusursuz sorumluluğu karşısında, VUK 10 kapsamında kanuni temsilcilerin kusurlu sorumluluğunun kabulü ile birlikte, BK 61’de aranan çeşitli sebepler kavramını açıklamak güçlük arz etmez. Fakat 6183 sayılı Kanun mük. md. 35 kapsamında hem kanuni temsilciler hem de ortaklar kusursuz sorumlu olduğu için çeşitli sebepler kavramının karşılanmadığı düşüncesi ileri sürülebilir^{767 768}. Oysa her iki sorumluluk da kanuna dayanmakla birlikte, sorumluluğun kaynağı farklı hükümlerdir. Böyle bir durumda, kusursuz sorumluluk sebebinde bir yığılma olduğu kabul edilir. Bu tür durumlarda da kıyasen BK. 61 ve 62 hükmünün uygulanacağı doktrinde kabul edilmektedir⁷⁶⁹. Diğer bir ifadeyle, sorumluluğu doğuran sebeplerin aynı borç kaynağı olması gerekmez, aynı borç kaynağı olması mümkündür⁷⁷⁰.

Son olarak, kamu borçları açısından halefiyetin işlemeyeceği ile ilgili değerlendirmemizi tekrar hatırlatmak isteriz. Dolayısıyla, kamu borcunu ödeyen üçüncü kişi müdür, halefiyete dayanmayan bir rücu hakkına sahip olacaktır.

2. Rücu Hakkının Koşulları

Dış ilişkide sorumluluk, her bir ortağın sermaye payı oranında müteselsildir. Bu nedenle, üçüncü kişi müdür tarafından ortak def’ilerin ileri sürülmesi gerekir. Bu def’iler, asıl borç ilişkisinin varlığı yanında, sorumlular çevresine dahil iki grubun da sorumluluğu ikinci derecede olduğu için, ikinci derecede sorumluluk şartının gerçekleşmiş olduğuna yönelik def’ilerdir. Aksi halde, borcu ödeyen üçüncü kişi müdür, rücu hakkını kaybedebilir.

⁷⁶⁷ Doktrinde hâkim görüş, birden fazla kişinin aynı sebeple zarara neden olmasına ilişkin sorumlulukta, bu sebebin ortak kusurdan doğacağını kabul etmektedir, bkz. **Tandoğan**, Mes’uliyet, s. 368; **Tekinay/Akman/Burcuoğlu/Altóp**, Borçlar Hukuku, s. 697; **Oğuzman/Öz**, Borçlar C.II, s. 293; **Kapancı**, Birlikte Borçluluk, s. 523; Aksi görüşteki **Eren**’e göre, aynı sebep kusur olabileceği gibi sözleşme veya kanun da olabilir. Bu nedenle, birden çok kişinin aynı veya değişik türden kusursuz sorumluluğu halinde de bu hüküm uygulanır, bkz. **Eren**, Borçlar Genel Hukuku, s. 918, 923; **Honsell/Isenring/Kessler**, Haftpflichtrecht, § 11, Nr. 32.

⁷⁶⁸ İsviçre Borçlar Kanunu’nun Alman versiyonunda ortak kusurdan söz edilmesine karşın İtalyanca ve Fransızca versiyonundaki gibi ortak nedensellikten bahsetmenin daha doğru olacağı yönünde, **Honsell/Isenring/Kessler**, Haftpflichtrecht, § 11, Nr. 4.

⁷⁶⁹ **Oğuzman/Öz**, Borçlar C.II, s. 301; **Koçano Rodoslu**, Rücu Hakkı, s. 206, 207.

⁷⁷⁰ **Tandoğan**, Mes’uliyet, s. 379; **Tekinay/Akman/Burcuoğlu/Altóp**, Borçlar Hukuku, s. 701.

3. Rücu Düzeni

Kanuni düzende, sorumluluk çevresine dahil kanuni temsilciler ile ortakların, (her bir ortağın sorumluluğu sermaye payı oranında olmak kaydıyla) alacaklı idare karşısında müteselsil sorumlu olduklarını ve iç ilişkide BK 62 hükmünün uygulanması gerektiğini ifade ettik. BK 62 gereği, tazminatın müteselsil sorumlular arasında paylaştırılmasında, bütün durum ve koşullar, özellikle onlardan her birine yüklenecek kusurun ağırlığı ve yarattıkları tehlikenin yoğunluğu göz önünde tutulacaktır. Burada, rücu hakkının varlığı ve kapsamı, bizzat hâkim tarafından belirlenecektir.

Bu hüküm hem aynı sebepten dolayı hem de farklı sebeplerden dolayı müteselsilen sorumlu olanlar hakkında, iç ilişkiye uygulanacak tek kuraldır. Bununla birlikte, farklı sebeplerle müteselsilen sorumlu olanlar arasında rücu düzeni ile ilgili eBK 51 hükmünde⁷⁷¹, eksik teselsül olarak anılan ve bağlayıcı olmayan bir rücu düzeni öngörmüştü. Hâkime yol gösterdiği kabul edilen bu hükme göre, iç ilişkide zararı, önce kusuru nedeniyle, daha sonra sözleşme nedeniyle ve en son kanun hükmü nedeniyle (kusursuz) sorumlu tutulan kişi tazmin etmeliydi. Hakkaniyet gerektiriyorsa, hâkim daha farklı bir rücu düzenine karar verebilirdi⁷⁷². 6098 sayılı BK’da ise eksik teselsül-tam teselsül⁷⁷³ ayrımı kaldırılmış ve bir bütün olarak değerlendirilerek aynı hükümlere tabi tutulmuştur.

⁷⁷¹ eBK 51; “Müteaddit kimseler muhtelif sebeplere (haksız muamele, akit, kanun) binaen mesul oldukları takdirde haklarında, birlikte bir zarar vukuuna sebebiyet veren kimseler hakkındaki hükümlere göre muamele olunur.

Kaideten haksız bir fiili ile zarara sebebiyet vermiş olan kimse en evvel, tarafından hata vaki olmamış ve üzerine borç alınmamış olduğu halde kanunen mesul olan kimse en sonra, zaman ile mükellef olur.”

⁷⁷² 6098 sayılı BK’ya bu hüküm alınmamış olmakla birlikte, doktrinde, rücu kategorilerinin ve bu düzenin, yeni kanun döneminde de uygulanması gerektiği yönünde görüşler ileri sürülmüştür, bkz. **Eren**, Borçlar Genel Hukuku, s. 932; **Kapancı**, Birlikte Borçluluk, s. 527; Krş. Rücu davasına bakan hâkimin, hiçbir şartta müteselsil sorumlulardan birini iç ilişkide tamamen yükten kurtarması mümkün olmamalıdır, bkz. **Oğuzman/Öz**, Borçlar C.II, s. 299; BK 62/1 gereğince, tazminat yükünü ilk planda kusuruyla zarara sebep olan kişinin son planda da kusursuz sorumlu kişinin taşıması gerektiği, bununla birlikte BK 62/2 hükmü gereğince, zararın doğmasına kusuruyla sebep olan kişinin kusursuz sorumlu kişiye rücu edebileceği, bu son durumun is her zaman adil sonuçlar doğurmayacağı yönünde, bkz. **Kuntalp ve diğerleri**, Değerlendirmeler, s. 52, 53.

⁷⁷³ Eksik teselsül-tam teselsül halinde zamanaşımına ilişkin geniş bir değerlendirme için bkz., **Erdem, Mehmet**; Özel Hukukta Zamanaşımı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2010, s. 107 vd.

Görüldüğü gibi, kanun koyucu kanuni temsilciler ve ortaklar arasındaki rücu düzeninin belirlenmesi konusunda hâkime geniş bir takdir yetkisi tanımıştır. Kanunda, hâkimin bu takdir yetkisini kullanırken, göz önünde tutacağı ölçütler, kusurlarının ağırlığı, tehlikenin yoğunluğu ve nihayet bütün durum ve koşullar olarak gösterilmiştir.

Kanaatimizce, hükümde belirtilen bütün durum ve koşullar, kanuni temsilciler ile ortaklar arasındaki ilişkinin niteliğinden kaynaklanan birtakım özelliklerden dolayı özel bir önem taşır. Birazdan ele alacağımız bu özellikler, kamu borçlarından sorumlulukta hâkimin takdir yetkisini kullanırken göz önünde bulundurması gereken ölçütlerdir. Böylece, kanuni temsilciler ve ortaklar arasında rücu düzeni önerimizi de ortaya koymuş olacağız. Fakat bu incelemeye geçmeden önce, Yargıtay uygulamasını değerlendirmeyi uygun bulmaktayız.

a. Rücu Düzeni ile İlgili Yargıtay Uygulaması

Yargıtay, kamu borçlarının ödenmesi sonucunda, diğer sorumlulara karşı açılan rücu davalarında, rücu düzeni ile ilgili yerleşmiş bir içtihadı sahiptir. Yüksek mahkeme kararlarında şu ifadeye yer vermektedir;

“Ödenen kamu alacağının asıl yükümlüden tahsil imkanı bulunmadığı anlaşıldıktan sonra, diğer yükümlülerden rücu oranının ne olacağı konusunda ise bir ayrıma gidilmelidir. Buna göre limited ve kolektif şirketlerde temsilcilerin kamu alacaklarından sorumluluğu ortaklık sıfatına bağlı olduğundan, bu kişilerden ancak ortaklık payları oranında rücu talepte bulunulabileceği kabul edilmelidir. Diğer bir deyişle limited ve kolektif şirketlerde kamu alacağından her ortak kendi payı oranında sorumlu olup bu payı haricindeki ödediği kısım için diğer ortaklara rücu edebilir.”⁷⁷⁴

⁷⁷⁴ Yargıtay 11. HD., 30.10.2014 Tarih ve E. 2014/8501, K. 2014/16502 sayılı karar; Yargıtay 11. HD. 2410.2016 Tarih ve E. 2015/11584, K. 2016/8347 sayılı karar (www.yargitay.gov.tr).

Yargıtay’ın görüşü, limited şirketlerde kanuni temsilcilerin kamu alacaklarından sorumluluğunun, ortaklık sıfatına bağlı olduğu yönündedir. Biz yüksek mahkemenin ulaştığı sonuca katılmakla birlikte, gerekçesine katılamıyoruz.

Kanuni temsilcileri sorumluluğu VUK 10 ve 6183 sayılı Kanun mük. md. 35 hükümlerinde tüm ticaret şirketlerinde geçerli olmak üzere düzenlenirken, limited şirket ortaklarının sorumluluğu 6183 sayılı Kanun md. 35 hükmünde ayrıca düzenlenmiştir. Bu hükümler incelendiğinde, kanuni temsilciler ile ortakların sorumluluklarının, birbirinden bağımsız olduğu görülecektir. Kanuni temsilcilerin sorumlulukları, ortak sıfatına bağlı olsaydı, limited şirkette ortak sıfatına sahip olmayan, üçüncü kişi müdürlerin sorumlu tutulamaması gerekirdi. Oysa ne VUK 10 ne de 6183 Sayılı Kanun mük. md. 35’te, sorumluluğun ortak sıfatına bağlandığına ilişkin bir düzenleme yer almamaktadır. Yine vergi hukukunda da böyle bir tartışmaya rastlanmamaktadır. Ayrıca Yargıtay bahsi geçen kararlarında, *“limited şirketlerde kanuni temsilciler şirket müdürleri ise de getirilen düzenleme ile kanuni temsilciye ilaveten ortaklar da kamu borcundan sorumlu tutulmuştur.”* ifadelerine yer vermiştir. Görüldüğü gibi, kanuni temsilcilerin sorumluluğu, ortaklık sıfatına bağlı değil, ona ilaveten düzenlenmiştir. Kanun koyucu sorumluluğu yaygınlaştırma amacıyla, sorumluluk çevresini genişletmiştir. Öyle ki her biri alacaklı idareye karşı, borcun tamamından veya bir kısmından sorumlu, iki ayrı sorumlu grubu oluşturulmuştur. Bu sorumlu grupları arasındaki ilişkiler ile her bir gruba dahil sorumlular aralarındaki ilişkiler de ayrı ayrı borçluluk yapısına sahip kılınmıştır. Nitekim kanuni temsilciler farklılaştırılmış teselsül esasına göre sorumlu tutulurken, ortaklar sermaye payı oranında, kısmi olarak sorumlu kılınmışlardır. İki sorumlu grubu ise birlikte, ortakların sorumluluğu sermaye payı oranında olmak kaydıyla, müteselsil sorumlu olacaklardır.

Yargıtay içtihadının gerekçesine katılmamakla birlikte sonucuna katıldığımızı ifade etmiştik. Gerçekten de kamu borcunu ödeyen üçüncü kişi müdür, ortaklara sermaye payı oranında rücu edebilmelidir. Bu rücu düzeninin gerekçelerini ise aşağıda inceleyeceğimiz ölçütlerde aramak gerekir.

b. Kamu Alacaklarından Sorumlulukta Göz Önünde Tutulması Gerektiğini Düşündüğümüz Ölçütler

aa. VUK 10 Bağlamında Kusur Sorumluluğunun Değerlendirilmesi

BK 62 gereğince, hâkim bütün durum ve koşulları ve özellikle kusurun ağırlığını göz önünde bulunduracaktır. Kanuni temsilcilerin VUK 10 gereğince sorumlulukları söz konusu olduğunda, kanuni temsilci ile ortağın sorumluluk sebebi farklılaşmaktadır. Bu durumda, çeşitli sebeplerden sorumlu iki grup ortaya çıkmaktadır. Kanuni temsilci kusur esasına dayalı, ortaklar ise kusursuz sorumluluk esasına dayalı sorumlu olacaklardır.

İlk olarak, VUK 10 gereğince kusurlu sorumluluğu benimsenen kanuni temsilcinin, kamu borcunu itiraz etmeden ödemesinin, kusurlu olduğuna karine olarak kabul edilip edilemeyeceği üzerinde durmak gerekir. Nitekim, sorumluluk kusura dayanmaktadır. Kamu alacağının tahsil edilememesinde kusuru bulunmayan kanuni temsilci, kendisine karşı başlatılan takibe itiraz edebilir. Bu itirazda, kusurunun olmadığını ispat ederek ödeme emrinin iptalini sağlayabilir. Eğer kanuni temsilci, ödeme emrine itiraz etmeden ödeme yapmış ise kusurlu olduğu kabul edilecek midir?

İdare, kamu gücünden kaynaklanan üstün hak ve yetkilere sahiptir. Bu hak ve yetkiler kapsamında, alacaklarını tahsil amacıyla cebren tahsil yöntemine başvurmak hakkına sahiptir. Üstelik tahsilatı sağlamak için tek yetkisi ödeme emri göndermek ve cebren tahsil de değildir. Teminat isteme, ihtiyati haciz gibi alacağı güvence altına alan, kamu borçlusunu ödemeye zorlayan yetkileri de bulunmaktadır. Bu nedenle kendisine ödeme emri gönderilen kanuni temsilci, kendisini ödemeye zorlayan bu yetkiler karşısında, itiraz etmeksizin ödemeyi gerçekleştirmek zorunda kalmış olabilir. Örneğin, ihtiyati haciz uygulanması sonucu bankadaki hesaplarına bloke konulan borçlu, nakit akışının bozulması nedeniyle, itiraz etmeden ödeme yapmış olabilir. VUK 10'a dayanan sorumluluğun, kusurlu sorumluluk olduğundan ve itiraz etme imkanına sahipken bunu kullanmamasından dolayı kamu borcunu ödeyen kanuni temsilcinin herhalde kusurlu sayılmasının hakkaniyete aykırı olacağı kanaatindeyiz.

Diğer bir husus, kanuni temsilcinin ödeme emrine itiraz sonucu, bu itirazı vergi mahkemesinde reddedilebilir. Bu durumda, kanuni temsilciyi kusurlu saymanın mümkün olup olmadığı sorusu gündeme gelir. Öncelikle, iptal davasının reddi, usuli

sebeplere dayanmış olabilir. Böyle bir durumda, kanuni temsilciyi kusurlu saymanın imkânı yoktur. Diğer taraftan, VUK 10 hükmünün bir kusur sorumluluğu olduğu fakat kusur karinesine dayandığı, bu nedenle ispat yükünün ters çevrildiği kabul edilmektedir⁷⁷⁵. Diğer bir ifadeyle, alacaklı idare, kanuni temsilcilerin kusurlu olduğunu ispatlamak zorunda kalmayacak, kanuni temsilciler kusursuzluklarını ispatlayacaklardır. Kanuni temsilci, bu davada kusursuzluğunu ispat edememiş olabilir. İşte böyle bir sebeple, dava esastan reddedilmiş olabilir.

Bunun yanında, dış ilişkiye ilişkin davada verilen hükmün, rücu davasına etkisinin olmadığı, birlikte borçluların rücu hakkının ve kapsamının rücu davasına bakan hâkim tarafından ayrıca değerlendirileceği de kabul edilmektedir⁷⁷⁶.

Bu nedenlerle, vergi mahkemesince verilen gerek usulden gerekse esastan red kararlarının, rücu davasında bir etkisinin olmaması gerektiği düşüncesindeyiz. Rücu davasına bakan hâkim, kanuni temsilcinin kusurunu ayrıca tartışacak ve buna göre bir karar verecektir. VUK 10'dan doğan sorumluluğun kusur esasına dayanıyor olması, rücu düzeninin belirlenmesinde belirleyici bir etki doğurmaz.

ab. Menfaat: Ekonomik Mülkiyet

Limited şirketin ayrı bir tüzel kişiliğe sahip olması (TTK 125), ayrı bir mal varlığına sahip olması sonucunu doğurur (mal ayrılığı). Şirketin mal varlığı ile ortakların mal varlığı birbirinden ayrılmaktadır. Hukuken şirketin mal varlığı üzerinde tasarruf yetkisi, bizzat tüzel kişiliğe aittir. Ortakların bu mal varlığı üzerinde tasarruf yetkisi söz konusu olmaz. Aynı şekilde ortakların şahsi alacaklıları da ancak ortağa düşen kâr payı ve tasfiye payından alacaklarını isteyebilirler. Ayrıca ortağın sahip olduğu payları haczettirerek, paraya çevrilmesini isteyebilirler (TTK 133).

⁷⁷⁵ Bkz. § 3, III, B, 1

⁷⁷⁶ Oğuzman/Öz, Borçlar C.II, s. 299; Kapancı, Birlikte Borçluluk, s. 395.

Hukuken durum bu olmakla birlikte, ekonomik gerçeklik başkadır⁷⁷⁷. Hukuki durumun ardına geçilmesini sağlayan ekonomik mülkiyet düşüncesine göre, sermayeyi sağlayan, şirket çatısı altında faaliyetlerde bulunan ve riski taşıyan kişiler olarak ortaklar, şirketin ekonomik malikleri durumundadırlar⁷⁷⁸. Esasında, kanun koyucunun limited şirket ortaklarını, kamu alacaklarından sorumlu tutmasının temelinde de bu ekonomik mülkiyet düşüncesi yatmaktadır⁷⁷⁹.

Diğer taraftan, şirketin yönetimi⁷⁸⁰, organ niteliğini haiz müdürler tarafından yerine getirilir. Fakat limited şirketlerin, şahıs şirketlerine has özelliklere sahip olması⁷⁸¹, mülkiyet-yönetim⁷⁸² ayrımının belirginleşmesine engel olur. Nitekim, ortak sayısının elliyi aşamaması (TTK 574), pay devrinin genel kurul onayına tabi olması ve yasaklanabilmesi (TTK 595), müdürlerin kararlarının genel kurul onayına tabi kılınabilmesi (TTK 625/2), ortakların sadakat yükümü ve şirket sözleşmesiyle rekabet yasağının öngörülebilmesi (TTK 613), şirketin haklı nedenle feshini istemenin her ortağa bireysel ortaklık hakkı olarak tanınması⁷⁸³ gibi hususlar söz konusu ayrımın netleşmesini engelleyen unsurlardır. Yönetim ile ekonomik mülkiyet sahibi ortakların bu denli yakınlaşmasının, sorumluluk açısından göz önünde tutulacağı muhakkaktır.

⁷⁷⁷ **Şehirli Çelik (Kırca/Manavgat)**, Anonim Şirketler Hukuku C.I, s. 82.

⁷⁷⁸ **Pash, Ali**; Anonim Ortaklığın Devralınması, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2009, s. 33, dn. 80. Anonim ortaklıklar açısından yapılan bu değerlendirmenin, bir sermaye şirketi olan limited şirketler açısından da geçerli olduğu açıktır.

⁷⁷⁹ “Zira bu konuda tüzel kişiliğin borcunu ödeyen kanuni temsilciden, tüzel kişiliğin bu durumundan yarar sağlayan sermaye ve hak sahibi ortaktan rücu edemeyecek olması akla ve hukuk mantığına uygun düşmemektedir.”, bkz. **Pınar**, Rücu Sorunu, s. 308.

⁷⁸⁰ Anonim ortaklıklar bakımından yönetim üzerindeki hakimiyeti ifade eden kontrol kavramı ve kontrol sahibinin sorumluluğu hk. bkz, **Pash, Ali**; “Anonim Ortaklıkta Kontrol Sahibinin Özel Durumu”, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, C. LXVI, Sa. 2, 2008, s. 345 vd.

⁷⁸¹ OR 772/1’de yer alan limited şirket tanımında şahıs şirketi özelliği vurgulanmıştır, bkz. **Siffert/Fischer/Petrin**, GmbH, Art. 772, Nr. 2-6; **Jörg/Arter**, GmbH, s. 23; Limited şirketin, sermaye şirketlerinin tüm özelliklerini göstermediği, şahıs şirketlerine özgü bazı nitelikleri de bünyesinde barındırdığı, bu nedenle “karma tür” olduğu fikri hk. bkz. **Pulaşlı**, C. II, s. 2207; **Alışkan**, Limited Şirket, s. 86; **Çebi**, Limited Şirketler, s. 41; “Ara tür” veya “melez ortaklık” olarak adlandıran, bkz. **Şener**, Limited Ortaklıklar, s. 10.

⁷⁸² Yönetim-mülkiyet ayrımına dair detaylı inceleme için bkz. **Pash**, Anonim Ortaklığın Devralınması, s. 28 vd.

⁷⁸³ Ayrıca limited şirketlerde, anonim şirketlerden farklı olarak kişisel nedenlerin her zaman haklı neden gerekçesi olabileceği hk. bkz. **Ayoğlu, Tolga**; “Anonim Ortaklıkların Haklı Nedenle Feshi”, Galatasaray Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Sa.2, 2013, s. 236, 237.

Bunun yanında, TTK 623/1 son cümlesinde yer alan, en az bir ortağın yönetim ve temsil yetkisinin bulunması gerektiği yönündeki hüküm de bu ekonomik gerçekliğin bir yansımasıdır.

ac. Bilgi Alma ve İnceleme Hakkı

TTK 614 hükmünde ortakların bilgi alma ve inceleme hakları düzenlenmiştir. Bu hükme göre; *“Her ortak, müdürlerden, şirketin bütün işleri ve hesapları hakkında bilgi vermelerini isteyebilir ve belirli konularda inceleme yapabilir.*

Ortağın, elde ettiği bilgileri şirketin zararına olacak şekilde kullanması tehlikesi varsa, müdürler, bilgi alınmasını ve incelemeyi gerekli ölçüde engelleyebilir; bu konuda ortağın başvurusu üzerine genel kurul karar verir.

Genel kurul, bilgi alınmasını ve incelemeyi haksız yere engellerse, ortağın istemi üzerine mahkeme bu hususta karar verir. Mahkeme kararı kesindir.”

Limited şirket ortaklarına tanınan bilgi alma ve inceleme hakkına yönelik hüküm emredici niteliktedir. Bu nedenle ortakların, bu hakları kullanmaları engellenemez⁷⁸⁴. Ortaklar bu haklarını, serbestçe kullanabileceklerdir.

Kanun koyucu, ortakların bilgi edinme kapsamını, şirketin bütün işleri ve hesapları olarak belirlemiştir⁷⁸⁵. Hükümde şirketin bütün işleri ve hesapları denildiğinden, hükmün geniş yorumlanması gerektiği, bu ifadenin hem üçüncü kişilerle hem de şirketin yönetimiyle ilgili işleri kapsadığı ifade edilmektedir⁷⁸⁶. Bu işler ve hesaplar arasında, vergi hukukundan doğan yükümlülüklerle dair işlerin de olduğu açıktır. Böylece ortaklar, şirketin vergisel yükümlülükleri konusunda, her zaman bilgi alma talebinde bulunabileceklerdir.

⁷⁸⁴ Şener, Limited Ortaklıklar, s. 505; bkz.

⁷⁸⁵ Devredilmez ve bireysel bir hak olan bilgi alma hakkı, genel kurulda ortakların iradelerinin oluşması bakımından özellikle önemlidir, bkz. Siffert/Fischer/Petrin, GmbH, Art. 802, Nr. 4.

⁷⁸⁶ Şener, Limited Ortaklıklar, s. 506; Çebi, Limited Şirketler, s. 270.

Ortak, bilgi alma hakkının yanında, aktif bir hak⁷⁸⁷ olan inceleme hakkına da sahiptir. Ortak bu hakkını belirli konularda kullanabilecektir. Bunun anlamı, inceleme yapmak istediği konuyu somutlaştırarak, inceleme talep etmesidir. İnceleme hakkı kapsamında, ortağın haklı bir menfaati aranmamakla birlikte⁷⁸⁸, vergisel yükümlülüklerle ilgili konularda haklı bir menfaatinin olduğu muhakkaktır. Ayrıca ortak, bu hakkını kullanırken bir uzman yardımından faydalanabilecektir. Örneğin, şirketin vergisel yükümlülükleri ile ilgili belirli bir konuda, mali müşavir uzmanlığından yararlanabilecektir.

Hükümün ikinci fıkrasına göre müdürler, bilgi alma ve inceleme hakkını kullanan ortağın, bu bilgileri şirketin zararına kullanma tehlikesi varsa, bu hakkı gerekli olduğu ölçüde engelleyebilirler. Zarar tehlikesinin, somut ve olası olması gerekmektedir⁷⁸⁹. Bu halde dahi bilgi alma ve inceleme hakkı tamamen yasaklanmamış, sadece gerekli olduğu ölçüde sınırlanmıştır. Ayrıca, kural olarak müdürler, bu bilgi alma ve incelemenin gerekliliğini sorgulayamazlar⁷⁹⁰. Bilgi alma ve inceleme hakkını kullanmak isteyen ortak, böyle bir sınırlama veya kaçınma durumunda, genel kurula başvurarak, taleplerinin yerine getirilmesini isteyebilir. Genel kurulun bu talebi haksız olarak engellemesi halinde ise ortak dava yoluna başvurabilir (TTK 614/3)⁷⁹¹.

Ortaklara, bilgi alma ve inceleme hakkının kullanılmasına rağmen, yeterli açıklığa kavuşmayan olaylar için, özel denetim isteme hakkı tanınmıştır. TTK 635 hükmü gereğince, anonim ortaklıklarda özel denetime ilişkin hükümler, limited şirketlerde de uygulanacaktır. Özel denetim hakkı, ortaklık haklarının kullanılabilmesi için gerekli olduğu takdirde, daha önce bilgi alma ve inceleme hakkı kullanılmış olmak şartıyla, belirli olaylar için kullanılabilir⁷⁹² (TTK 438).

⁷⁸⁷ **Çamoğlu**, Limited Ortaklıklar, Nr. 171.

⁷⁸⁸ İsviçre hukukunda inceleme hakkının kapsamı şirketin bir denetçisinin olup olmamasına bağlıdır. Şirketin bir denetçisi olduğu hallerde inceleme hakkının kullanılabilmesi için meşru menfaat aranmaktadır (OR 802/2), bkz. **Siffert/Fischer/Petrin**, GmbH, Art 802, Nr. 6, 8.

⁷⁸⁹ **Şener**, Limited Ortaklıklar, s. 511.

⁷⁹⁰ **Çamoğlu**, Limited Ortaklıklar, Nr. 172.

⁷⁹¹ Bu dava nedeniyle hâkimin rolünün genişlediği yönünde, bkz. **Yasaman**, Hakimın Rolü, s. 94.

⁷⁹² Limited şirketlerde ortakların bilgi alma ve inceleme hakkı geniş bir şekilde düzenlendiğinden, özel denetime çok sınırlı olarak ihtiyaç duyulacağı söylenebilir, bkz. **Şener**, Limited Ortaklıklar, s. 843, 844.

Doktrinde, özel denetimin iki fonksiyonu öne plana çıkarılmaktadır⁷⁹³. İlki, bilgi alma ve inceleme haklarının tamamlayıcısı olarak, belirli olayların doğru bir şekilde anlaşılmasını sağlamaktır. Diğeri ise, müdürlere karşı açılacak sorumluluk davalarında bilgi ve delil sağlamaktır.

Limited şirket ortaklarına bilgi alma ve inceleme konusunda geniş bir imkân sağlanmıştır. Bu imkanlar, anonim şirkette, yönetim kurulu üyelerine tanınan imkanlara paraleldir⁷⁹⁴ (TTK 392). Anonim ortaklıkta yönetim organı üyelerinin sahip olduğu bilgi alma ve inceleme hakları, limited şirkette ortaklara tanınmıştır. Asıl belirtmek istediğimiz nokta ise limited şirket müdürlerinin bilgi alma ve inceleme haklarına, anonim şirket yönetim kurulu üyelerinin bilgi alma (ve inceleme) haklarını düzenleyen hükmün kıyasen uygulanacak olmasıdır (TTK 644/1-c). Görüldüğü gibi, limited şirket ortakları ve yönetim organını oluşturan müdürler, bilgi alma ve inceleme hakları konusunda birbirine eşit konumlandırılmışlardır.

c. Rücu Düzeni ile İlgili Değerlendirmemiz

BK 62 gereğince, rücu davasına bakan hâkim, bütün durum ve koşulları göz önünde bulundurur. Yukarıda incelediğimiz ölçütlerin, kamu alacaklarından sorumluluk bakımından özellikle göz önünde bulundurulması gerektiği kanaatindeyiz. Bu değerlendirmeden çıkardığımız sonuç, kanuni temsilcilere bir kusur yüklenemediği hallerde, ödenen kamu borcunun, sermaye payları oranında ortaklara yüklenmesi gerektiğidir.

Her ne kadar sınırlı sorumluluk ilkesine aykırı olduğu açıksa da ekonomik gerçeklik karşısında bu fikrin benimsenmesinin hakkaniyete uygun olduğunu belirtmek isteriz. Diğer taraftan, sınırlı sorumluluk ilkesini ihmal ederek ortakları sorumlu tutan bizzat kanun koyucudur. Kanaatimizce, hukuk düzeninden bu denli bir sapma gösteren bu hükme sadece dış ilişkide sonuç bağlamak yetersizdir. İç ilişki bakımından da birtakım sonuçlar doğurması kanun koyucunun iradesine daha

⁷⁹³ Şener, Limited Ortaklıklar, s. 840.

⁷⁹⁴ Şener, Limited Ortaklıklar, s. 504.

uygundur. Nitekim, Yargıtay uygulamasının da bu yönde olduğunu tekrar hatırlatmak isteriz. Biz çalışmamızda, aynı sonuca farklı gerekçelerle ulaşmış bulunuyoruz.

Son olarak, rücu düzeni böyle olmakla birlikte, kusurlu kanuni temsilcinin rücu hakkını kullansa da bir sonuç elde edemeyeceği veya kusurunun ağırlığına göre sınırlı bir kapsamda elde edeceği doğaldır (BK 52). Buna karar verecek olan rücu davasına bakan hakimdir. Esasında bu değerlendirme, limited şirket ortaklarının borcun payına düşen kısmından her koşulda sorumlu olmasını da önler. Sonuçta, yönetim ve temsil yetkisini sorumluluk izleyecektir. Her durumda kamu borcundan doğan yükü ortakların taşıyacağını düşünmek hakkaniyetli bir sonuç doğurmaz⁷⁹⁵.

4. Rücu Hakkının Kapsamı

Rücu hakkının kapsamına, kamu alacağının aslı ve bu alacağa bağlı alacakların gireceğinden kuşku yoktur. Ayrıca ödeme gününden itibaren işleyecek faizler de bu kapsamdadır. Rücu düzeninde yüke katlanması gerekenin ortaklar olduğu yönündeki düşüncemizden dolayı, ödeme emrine itiraz sonucu kanuni temsilci tarafından katlanılan yargılama giderleri de bu kapsamda değerlendirilmesi ve ortaklardan istenebilmesi gerektiği fikrindeyiz.

Rücu hakkının mevcut olup olmadığına karar veren hâkim, rücu oranına da karar verecektir (BK 62). Fakat sorumlu tutulan kanuni temsilciler ile ortaklar arasında, sorumlu tutulan tutar açısından bir fark vardır. Limited şirket ortakları, ancak şirkete koydukları sermaye oranında sorumlu tutulabilirler (6183 Sayılı Kanun md. 35). Dış ilişkide sorumluluğun sınırını belirleyen bu kural, iç ilişkide de kamu borcunu ödeyen kanuni temsilcinin, rücu talebinin sınırını belirler. Bu bağlamda, borcun tamamını ödeyen üçüncü kişi müdür, şirket ortaklarına rücu ederken, sermaye oranına denk gelen miktar kadar talepte bulunabilecektir⁷⁹⁶. Diğer bir husus, müteselsil borçlulukta borçlulardan birinden alınamayan miktardan diğer borçlular eşit olarak sorumlu

⁷⁹⁵ Ayrıca bkz. § 8, III.

⁷⁹⁶ Yargıtay 11. HD., 18.06.2007 Tarih ve E. 2006/6161, K. 2007/9267 sayılı Karar (www.lexpera.com.tr); Yargıtay 11. HD., 05.02.2018 Tarih ve E. 2016/12207, K. 2018/771 sayılı Karar (www.kazanci.com.tr).

olduğu halde (BK 168/3), ortaklar ancak sermaye payı oranında sorumlu olduğu için, böyle bir sorumlulukları söz konusu olmayacaktır. Böyle bir durumda, kamu borcunu ödeyen kanuni temsilci, ödeme gücü bulunmayan ortağın sermaye payı oranında, borca katlanmış olacaktır.

B. Ortak Sıfatına Sahip Müdürün Diğer Ortaklara Rücu Hakkı

TTK 623 gereğince, müdürler ortaklar arasından seçilebilir. Hatta en az bir ortağın, yönetim hakkının ve temsil yetkisinin bulunması gerekir. Hem müdür hem ortak sıfatına sahip kişinin, kamu borcunu ödemesi halinde, rücu hakkının dayanağı ve kapsamının ne olacağı sorusu gündeme gelir.

Öncelikle belirtmemiz gerekir ki, böyle bir durumda ortak, sermaye payı oranında sorumlu olduğundan bahisle, borcun tamamını ödemekten kaçınamayacaktır. Müdür sıfatını taşıması bu itirazı engeller. Nitekim alacaklı idare, kendisine ortak sıfatıyla değil, müdür sıfatıyla ödeme emri gönderip, alacağının tamamını tahsil etmeye çalışacaktır⁷⁹⁷. Diğer taraftan, ortak müdür sıfatı ile kamu borcunun tamamını ödese bile, diğer ortaklara rücu hakkı, kendi sermaye payı oranında azalacaktır. Çünkü, ortak sıfatıyla sermaye payı oranında, borca katlanması gereken bizzat kendisidir. Kamu borcunu ödemesi nedeniyle doğan rücu alacaklısı sıfatı, sermaye payı oranında borçluluk sıfatıyla birleşecektir. Böylece, sermaye payı oranında, alacaklı ve borçlu sıfatı birleşeceği için, rücu alacağı bu oranda son bulacaktır⁷⁹⁸ (BK 135).

Bunun yanında, müdür ortak sıfatını taşıyan kişi, kendisinin de bizzat kanuni temsilci olarak borcun tamamından sorumlu olduğu bir borcu ifa etmiş olmaktadır. Üçüncü kişi müdürün rücu hakkına yönelik yukarıdaki değerlendirmelerimiz, kendi sermaye payı oranını aşan kısım için, tamamen üçüncü kişi müdürle aynıdır. Bu

⁷⁹⁷ Tahsilat Genel Tebliği, Birinci Kısım, İkinci Bölüm, “VIII. Limited Şirketlerin Amme Borçları” başlıklı bölümünün (8) numaralı bölüm, (Seri:A Sıra No:5 G.T. ile eklenen paragraf).

⁷⁹⁸ Von Tuhr, Borçlar Hukuku, s. 660 vd.; Tekinay/Akman/Burcuoğlu/Alttop, Borçlar Hukuku, s. 997 vd.; Eren, Borçlar Genel Hukuku, s. 1405; Oğuzman/Öz, Borçlar C.I, s. 565 vd.

bağlamda kamu borcunu ödeyen müdür ortak, kendi sermaye payını aşan kısım için diğer ortaklara BK 62 kapsamında rücu edecektir.

Yargıtay, müdür ortak sıfatını taşıyan kişilerin, diğer ortaklara rücu talebiyle açtığı davalarda, daima ortak sıfatını esas almaktadır. Kanaatimizce, kamu borcunun tamamını ödemiş olan ortağın müdür sıfatına sahip olup olmaması, rücu hakkının dayanağı konusunda fark oluşturur. Müdür sıfatını taşıyan ortak, kanuni temsilci sıfatıyla borcun tamamından bizzat sorumlu olduğu bir borcu ifa etmektedir. Dolayısıyla müdür ortağın rücu hakkının dayanağı biraz önce değindiğimiz üzere BK 62 hükmüdür. Oysa müdür sıfatına sahip olmayan ortak, kamu borcunun yalnızca sermaye payı oranına karşılık gelen kısmından sorumludur. Buna rağmen kamu borcunun tamamını ödemesi halinde, kendi sermaye payını aşan kısım için, üçüncü kişinin borcunu ifa etmiş olacaktır. Bu nedenle iki durumun hukuki dayanakları farklıdır. Bu son halde rücu talebinin dayanağı, ileride üzerinde duracağımız gibi taraflar arasındaki iç ilişkiye göre belirlenecektir⁷⁹⁹. Bu nedenle, Yargıtay'ın rücu talebi ile açılan davalarda, her durumda ortak sıfatını esas almasının yerinde olmadığını düşünüyoruz.

⁷⁹⁹ § 8, II, A, 1.

§ 8. LİMİTED ŞİRKET ORTAKLARININ RÜCU HAKKI

I. Asıl Borçlu Şirkete Rücu Hakkı

Limited şirket ortaklarının kamu borçlarından sorumluluğunu düzenleyen 6183 sayılı Kanun md. 35 hükmünde, kamu borcunu ödeyen ortağın, şirkete rücu edebileceği hakkında bir düzenleme bulunmamaktadır. Limited şirketin tüzel kişiliğe sahip olması, ortaklardan ayrı bir mal varlığına (mal ayrılığı) sahip olması sonucunu doğurur. Kamu borcunu doğuran olay veya işlem, şirket tüzel kişiliğinde gerçekleşmektedir. Kamu borçlarından birinci derecede sorumlu olan da şirkettir. Bu aşamada ortak, kamu borcunu doğuran bu olay veya işlem bakımından, üçüncü kişi konumundadır. Onun sorumluluğu, ancak kanunda belirlenen şartların gerçekleşmesi ile doğar. Dolayısıyla, kamu borcunu ödeyen ortağın, asıl borçlu şirkete rücu hakkına sahip olacağı açıktır⁸⁰⁰.

Burada inceleyeceğimiz konu, müdür sıfatına sahip olmayan ortaklardır. Müdür sıfatına sahip ortaklar, kamu borcunun tamamından sorumlu olduğu için, rücu haklarını bu kapsamda kullanırlar. Dolayısıyla, kanuni temsilcilerin şirkete rücu hakkı kapsamında, rücu taleplerini ileri sürebileceklerdir.

A. Rücu Hakkının Dayanağı

Limited şirket ortaklarının sorumluluğu, kamu alacağının şirketten tahsil edilememesi veya edilemeyeceğinin anlaşılmış olması şartına bağlanmıştır. Bu şart gerçekleşmemişse, ortağın ödeme zorunluluğu söz konusu değildir. Diğer taraftan, ortağın sorumluluğu, sermaye payı oranı ile sınırlandırılmıştır. Sorumluluğu sınırlandırılmış olan ortak buna rağmen her nasılsa borcun tamamını ödemiş olabilir. Bu nedenle kamu borcunu ödeyen ortağın rücu hakkının dayanağını, sermaye payı oranında yapılan ödeme ve sorumlu olmadığı halde bu oranı aşan miktarda yapılan ödeme olarak ayrı ayrı değerlendirmek gerekir.

⁸⁰⁰ Arslanlı/Domaniç, TTK. Şerhi-III, s. 70; Yanlı, Amme Borçlarından Dolayı Ortakların Sorumluluğu, s. 746; Yarıllı, Limited Şirket Kamu Borçları, s. 264.

1. Sermaye Payı Oranında Gerçekleştirilen Ödeme

Sermaye payı oranında ödeme yapan ortağın, rücu hakkının dayanağı, bir kanun hükmüdür (6183 sayılı Kanun md.35). Birinci derece sorumlu şirket olduğuna göre, iç ilişkide nihai olarak bu yükü taşıması gereken de bizzat şirket tüzel kişiliğidir. Ortakların rücu hakkının açıkça kanunda yer almaması, rücu hakkının kanuna dayandığı gerçeğini değiştirmez. Hükümden açıkça, kamu alacağının birinci derecede borçlusunun şirket olduğu anlaşılmaktadır. Bu borcu ödeyen ortak, kendisinin de ikinci derecede sorumlu olduğu bir borcu yerine getiren kişi konumundadır.

2. Sermaye payı Oranını Aşan Miktarda Gerçekleşen Ödemeler

Sermaye payı oranı, dış ilişkide ortağın sorumluluğunun sınırını oluşturur (6183 sayılı Kanun md. 35). Kendisine, sorumluluk sınırını aşan bir miktar için ödeme emri gönderilen ortak, buna itiraz ederek iptalini sağlayabilir. Fakat ortak ödeme emrine itiraz etmeyip, kamu borcunu ödemiş de olabilir. Sermaye payı oranından fazla bir ödemede bulunan ortağın, aşan kısım için, artık kanuna dayanan bir rücu talebi ileri süremeyeceği açıktır.

Kamu borcunun şahsen ifası zorunlu değildir (BK 83). Böyle bir durumda, borçlunun (şirketin) ediminin, üçüncü bir kişi (ortak) tarafından ifası mümkündür. Ortak, sermaye payı oranını aşan bu kısım için de asıl borçlu şirkete rücu edebilir. Bu durumda, ortağın asıl borçlu şirkete rücu hakkı, aralarındaki hukuki ilişkiye göre belirlenir.

Ortak ile şirket arasında, borçtan kurtarma taahhüdü (borcun iç üstlenilmesi BK 195) veya vekalet sözleşmesi söz konusu olabilir⁸⁰¹. Özellikle limited şirket ile ortak arasındaki sıkı bağ göz önünde tutulunca, aralarında bir vekalet sözleşmesi bulunma ihtimalini daima dikkate almak gerekir. Fakat taraflar arasında böyle bir sözleşme söz

⁸⁰¹ **Eren**, Borçlar Genel Hukuku, s. 1045; **Serozan, Rona**; Borçlar Hukuku Genel Bölüm C.III İfa, İfa Engelleri, Haksız Zenginleşme, Gözden Geçirilip Genişletilmiş 6. Bası, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2014, s. 30.

konusu değilse, ortağın rücu talebi ya vekaletsiz iş görme ya da sebepsiz zenginleşme hükümlerine dayanacaktır.

Yargıtay, ortağın sorumluluk şartlarının gerçekleşmemesi halinde, sebepsiz zenginleşme hükümleri uyarınca şirkete rücu talebinde bulunulabileceğini içtihad etmiştir⁸⁰². Fakat sebepsiz zenginleşme (rücu zenginleşmesine)⁸⁰³ ancak diğer sebeplere dayanarak rücu hakkı bulunmadığı takdirde, son çare (*ultimo ratio*) olarak başvurulabilir⁸⁰⁴. Taraflar arasında bir sözleşme veya (gerçek) vekaletsiz iş görme bulunması halinde, sebepsiz zenginleşme hükümlerine başvurulamaz⁸⁰⁵. Bu nedenle uygulama alanı çok dar olan rücu zenginleşmesi, ancak üçüncü kişinin (ortağın), borçlu (şirket) için bir edimde bulunmayı amaçlamadığı ve borçlunun (şirketin) varsayılan iradesinin bulunmadığı hallerde uygulanabilir⁸⁰⁶. Oysa şirketin kamu borcunu ödeyen ortak, borçtan birinci derecede sorumlunun, şirket olduğunu bilmektedir. Yaptığı ödemeye, şirketi borçtan kurtarmayı amaçlamaktadır. Ayrıca, kamu borcunun ödenmesinde şirketin menfaatinin olduğu kuşkusuzdur. Bu nedenle, şirketin varsayılan iradesinin borcun ödenmesi yönünde olduğu kabul edilmelidir.

Gerçek vekaletsiz iş görme⁸⁰⁷, iş sahibinin menfaatine ve varsayılan iradesine uygun olarak, bir işin görülmesidir⁸⁰⁸ (BK 526). Fakat iş sahibinin, bu işin görülmesine vekaletinin bulunmaması gerekir, aksi halde vekalet sözleşmesi söz konusu olur. Burada görülen iş, kamu borcunun ödenmesi ve şirketin (iş sahibinin) borçtan kurtarılmasıdır. Kamu borcunu ödeyen ortak (iş gören), asıl borçlu şirketin (iş sahibi) borcunu ödemekle, onun menfaatine uygun olarak bir iş görmektedir. Kendisinin de bu borcun bir kısmından ikinci derecede sorumlu olması, işin şirket hesabına görülmüş

⁸⁰² Yargıtay 11. HD., 25.03.2015 Tarih ve E. 2014/18220, K. 2015/4163 sayılı karar (www.yargitay.gov.tr).

⁸⁰³ Sebepsiz zenginleşmenin bir türü olan rücu zenginleşmesi, borçtan kurtarmadan ötürü zenginleşme, rücu hakkı veren zenginleşme, üçüncü kişinin fiilinden doğan zenginleşme olarak da adlandırılmaktadır, bkz. **Serozan**, İfa Engelleri, s. 367; **Oğuzman/Öz**, Borçlar C.II, s. 373, 374.

⁸⁰⁴ **Serozan**, İfa Engelleri, s. 30, 368; **Kapancı**, Birlikte Borçluluk, s. 514.

⁸⁰⁵ **Eren**, Borçlar Genel Hukuku, s. 961; **Oğuzman/Öz**, Borçlar C.II, s. 341.

⁸⁰⁶ **Serozan**, İfa Engelleri, s. 367; **Oğuzman/Öz**, Borçlar Hukuku C.II, s. 373; **Koçano Giritli**, Rücu, s. 38, 39.

⁸⁰⁷ Gerçek olmayan vekaletsiz iş görme, başkasının işinin, haksız ve kendi menfaatine görülmesidir. Bu nedenle, iş görenin değil iş sahibinin talepleri söz konusu olur.

⁸⁰⁸ **Tandoğan**, Borçlar C. II, s. 67 vd; **Eren**, Borçlar Özel Hukuku, s. 831.

olması durumunu deęiřtirme⁸⁰⁹. Kamu borcunun ödenmesinin, iş sahibi şirket için zorunlu ve onun menfaatine olduğu düşünölürse, iş sahibi şirketin varsayılan iradesinin de bu yönde olduğundan kuşku duymamak gerekir.

Bu nedenlerle, sermaye payı oranından fazla miktarda ödeme yapan ortağın, gerçek vekaletsiz iş görme hükümlerine dayanarak, şirkete rücu edebileceği kanaatindeyiz. Bunun yanında, şirketin kamu borcunun ödenmesini uygun bulduğunu açıkça belirttiği hallerde, vekalet sözleşmesi hükümlerinin uygulanacağını belirtelim (BK 531). Bu hallerde, ortağın rücu hakkı kanuna dayanmadığı için, iç ilişkiyi ispat yükü, kamu borcunu sermaye payını aşan oranda ödeyen ortak üzerinde olacaktır. Bu bağlamda ortak, şirket ile aralarında bir vekalet sözleşmesi olduğunu veya vekaletsiz iş görme şartlarının gerçekteleştiğini ispat edecektir.

B. Rücu Hakkının Kapsamı

Ortak gerek sermaye payı oranında gerekse bu oranı aşacak miktarda yaptığı ödemelerin tümünü şirketten talep edebilir⁸¹⁰. Buna kamu alacağına bağlı olan alacaklar da dahildir. Bu kapsamda ortak tarafından ödenen; gecikme zammı, gecikme faizi, tecil faizi şirketten istenebilir. Ayrıca, rücu hakkının bağımsız bir hak olarak doğduğu anda muaccel olması nedeniyle, kamu borcunu ödeyen ortak, ödediği bu tutarlar için, ödeme gününden itibaren faize hak kazanır.

Ortağın, kendisine gönderilen ödeme emrine itirazı sonucu açılan davanın yargılama giderlerini, şirketten talep edip edemeyeceği sorusu akla gelebilir. Nitekim, ortağın kendisine gönderilen ödeme emrine yaptığı itiraz sonucu vergi mahkemesince verilecek karar, şirketin kamu borcuna etki edecek nitelikte değildir. Şirketin kamu borcu, ortağın sorumluluğu doğmadan önce, kesinleşmiştir⁸¹¹. Ödeme emrinin iptal edilmesi ise yalnızca ortak açısından sonuç doğuracaktır. Kısaca, itiraz asıl borcun

⁸⁰⁹ **Eren**, Borçlar Özel Hukuku, s. 832, 841, 842; **Gümüş**, Özel Hükümler C.II, 220; **Kapancı**, Birlikte Borçluluk, s. 508.

⁸¹⁰ Yargıtay 11. HD., 08.06.2015 Tarih ve E. 2015/2877, K. 2015/7937 sayılı karar (www.yargitay.gov.tr).

⁸¹¹ **Candan**, Kanuni Temsilcinin Sorumluluğu, s. 162.

varlığını etkilemeyecektir. Ortağın sorumluluğunun sebebi, birinci derece sorumlu olan şirketin, borcunu ödememesidir. Diğer bir ifadeyle, eğer asıl borçlu şirket, kamu borcunu gereği gibi ifa etmiş olsaydı, ortağın sorumluluğu söz konusu olmayacaktı. Bu nedenle, söz konusu giderleri yüklenmesi gereken şirket tüzel kişiliğidir. Bu söylenenler, ortağın sermaye payı oranında gönderilen ödeme emrine yöneliktir. Bu oranı aşan bir miktar için gönderilen ödeme emrinin, vergi mahkemesinde iptal edileceği düşünülecek olursa, yargılama giderlerinden söz edilemeyecektir.

II. Diğer Ortaklara Rücu Hakkı

A. Pay Devrinin Söz Konusu Olmadığı Hallerde Diğer Ortaklara Rücu

Limited şirket ortaklarının, kamu borçları karşısında sorumluluğu, sermaye payı oranında olduğu için ortaklar arasında kısmi borçluluk söz konusudur. Tek ve aynı hukuki nedenden kaynaklanan bu borçlar, kapsam ve ifa yönünden birbirinden bağımsız borçlardır⁸¹². Böylece her bir ortak, alacaklı idare karşısında, birbirinden bağımsız olarak, borcun bir kısmından sorumludurlar. Ortakların sorumlu olacağı bu kısım, kanun tarafından, sermaye payı oranı olarak belirlenmiştir (6183 sayılı Kanun md. 35). Alacaklı idarenin, şirketten tahsil edilemeyen veya edilemeyeceği anlaşılan kamu alacağının, sermaye payı oranını aşan kısmını veya tamamını bir ortaktan istemesi mümkün değildir. Olağan durumda, her bir ortak kendi payına düşen kısmı öder ve borç sona erer. Buna karşın, ortağa gönderilen ödeme emri ile sermaye payı oranını aşan bir kısmının veya tamamının ödenmesi istenmiş olabilir. Bu halde, ortak bu ödeme emrine itiraz ederek, (kısmen) iptalini sağlayabilir. Bu imkana rağmen ortak, ödeme emrine itiraz etmeyip, kamu borcunun tamamını veya sermaye payı oranını aşan bir kısmını ödemiş olabilir. Böyle bir durumda, borçlunun (diğer ortakların) ediminin, üçüncü bir kişi (ortak) tarafından ifası söz konusudur. Bunun sonucu olarak ödemeyi yapan ortağın rücu talebi, aralarındaki hukuki ilişkiye göre şekillenecektir.

Ayrıca belirtmemiz gerekir ki, sermaye payını aşan bir miktarda ödeme yapan ortak yanında, diğer ortaklardan biri veya birkaçı da kendi sermaye payı oranında,

⁸¹² Eren, Borçlar Genel Hukuku, s. 1331; Kapancı, Birlikte Borçluluk, s. 17 vd.

alacaklı idareye ödeme yapmış olabilir. Böyle bir durumda, kendi borcunu yerine getiren ortaklara karşı rücu talebinin ileri sürülmesi mümkün değildir.

1. Rücu Hakkının Dayanağı

Ortağın, kendi sermaye payı oranını aşan bir miktarda ödeme yapması, ortaklar arasında yapılmış bir sözleşmeye dayanabilir. Böyle bir durumda, ortaklar arasındaki hukuki ilişkinin niteliği, iradelerine bakılarak tespit edilir. Kamu borcunu ödeyen ortak ile diğer ortaklar arasında, borçtan kurtarma taahhüdü (borcun iç üstlenilmesi BK 195) veya vekalet sözleşmesi söz konusu olabilir⁸¹³. Böyle bir durumda, kamu borcunu ödeyen ortak, diğer ortaklara aralarındaki hukuki ilişkiye dayanarak rücu talebini ileri sürebilecektir.

Ortaklar arasında böyle bir sözleşmenin bulunmadığı hallerde, eğer (gerçek) vekaletsiz iş görme şartları gerçekleşmişse, borcu ödeyen ortak bu kapsamda rücu edebilir. Nitekim kamu borcunun ödenmesi, diğer ortakları cebren tahsil tehdidinden kurtaracaktır. Böylece yapılan ödemeyi, diğer ortakların da menfaatine ve varsayılan iradesine uygun kabul etmek gerekir. Bu noktada, ortağın mal varlığı üzerine konulan haciz (6183 sayılı Kanun md. 62) nedeniyle borcun tamamını ödemek zorunda kalması halinde, yine de diğer ortakların menfaatine iş gördüğü kabul edilip edilemeyeceği akla gelebilir. Ortağın kamu borcunun ödenmesinde kendisinin de yararının olduğu bu halde, borcu ödeyen ortak ile diğer ortakların menfaati arasında bir karşılaştırma yapmak gerekir⁸¹⁴. Ödeyen ortağın menfaati ağır basmıyorsa, diğer ortaklar adına iş görüldüğü kabul edilmelidir⁸¹⁵. Kanaatimizce, böyle bir durumda diğer ortakların cebren tahsile maruz kalmama ile elde ettiği menfaati, kendi mal varlığı üzerinde haciz bulunan ortağın menfaatinden üstün tutmak gerekir. Bu nedenle, borcu ödeyen ortak, vekaletsiz iş görme hükümleri gereğince, rücu hakkına sahip olacaktır.

⁸¹³ Eren, Borçlar Genel Hukuku, s. 1379; Oğuzman/Öz, Borçlar C.I, s. 268.

⁸¹⁴ Eren, Borçlar Özel Hukuku, s. 832.

⁸¹⁵ Gümüüş, Özel Hükümler C.II, 220.

2. Rücu Hakkının Koşulları

Sermaye payı oranını aşan bir miktarda ödeme gerçekleştiren ortağın, diğer ortaklara rücu edebilmesi için, öncelikle ortakların sorumluluğunu doğuran şartların gerçekleşmesi gerekir (6183 sayılı Kanun md. 35). Nitekim, söz konusu şartlar gerçekleşmeden, ortakların sorumluluğundan bahsedilemeyecektir. Kamu borcundan sorumluluk henüz doğmamış ise borç söz konusu olmayacağı için, ödenmesi de mümkün değildir. Bu durum, ortakların sorumluluğunun ikinci derecede (tali) olmasının bir sonucudur. Ancak ikinci derecede sorumlulukları doğduktan sonra, ortakların borcundan söz edilebilir⁸¹⁶. Bu nedenle, ikinci derece sorumluluğun doğmuş olması şartı ve bunun ispat yükü ile ilgili yaptığımız açıklamalar, aynen burada da geçerlidir^{817 818}.

Ayrıca ortaklar açısından ispat yükü bağlamında, açıklamalarımızı destekleyecek bir durum daha söz konusudur. Limited şirketin yönetimi ve temsili müdürlere aittir (TTK 623). Alacaklı idarenin, şirketin kamu borçları ile ilgili gerçekleştirdiği işlemler hakkında süreçleri takip etme görev ve yetkisi müdürlerdedir. Ortakların ne böyle bir hakkı ne de yükümlülüğü vardır. Her ne kadar limited şirketin şahıs şirketi özellikleri bulunsa ve ortaklara geniş ölçüde bilgi alma ve inceleme hakkı tanınmış olsa da bu hakların kullanılması ile söz konusu süreçlerin takibinin ne kadar etkin olacağı tartışılabilir. Böylece alacaklı idarenin, asıl borçlu şirket hakkında hangi

⁸¹⁶ Yargıtay 11. HD., 16.01.2012 Tarih, E. 2010/8402, K. 2012/141 sayılı Karar (sinerji mevzuat); Yargıtay 11. HD., 25.03.2004 Tarih, E. 2003/8604, K. 2004/3097 sayılı Karar; Yargıtay 11. HD., 07.03.2016 Tarih, E. 2015/7444, K. 2016/2505 sayılı Karar; Yargıtay 11. HD., 25.04.2016 Tarih, E. 2015/9619, K. 2016/4560 sayılı Karar (www.kazanci.com.tr); Yargıtay 11. HD., 22.02.2016 Tarih, E. 2015/7447, K. 2016/1818 sayılı Karar (www.lexpera.com.tr); Yargıtay 11. HD., 27.11.2017 Tarih, E. 2016/4740, K. 2017/6593 sayılı Karar (www.yargitay.gov.tr).

⁸¹⁷ Bkz. § 6, IV, 2.

⁸¹⁸ Bununla birlikte, Yargıtay'ın aksi yönde kararları da bulunmaktadır, “..... ve vergi borcu gibi amme borcuna ilişkin ödeme imkanı olmayan bir şirketin anılan borcundan dolayı ortaklardan birisinin şirket hakkında takip yapılmasını beklemeksizin bu borcu ödemesi şirket ortağı olarak hem kendisi, hem şirket, hem de diğer ortaklar yararınadır. Şirket hakkında takip yapılması ve bu takibin semeresiz kalması sonucu ortağın bu borcu ödemesi faiz ve diğer masraflar bakımından ortakların yükümlülüklerini artırmaktadır. Ayrıca, dönem dönem idare tarafından vergi ve SSK borçlarına ilişkin yapılandırılmalar için süre verilmekte ve bu süre içinde de faiz ve vade yönünden mükelleflere avantajlar sağlanmaktadır. Bu durumda, şirketin ödeme imkânının olmadığını bilen bir ortağın şirket adına amme borcunu ödemesi, salt idare tarafından şirket hakkında herhangi bir takip başlatılmadı diye borcu ödeyen ortağın diğer ortaklara hisseleri oranında rücü imkanını ortadan kaldırmaz.” Yargıtay 11 HD. 13.01.2015 Tarih ve E. 2014/1186, K. 2015/238 sayılı karar (www.yargitay.gov.tr).

işlemleri gerçekleştirdiği ve hangi sonuçlara ulaştığı konusunda, ortakların sürece etkin katılımı söz konusu olamayacaktır. Bu nedenle, ortağa ödeme emri gönderilmiş olması halinde, ortakların sorumluluğunu doğuran şartın gerçekleşmiş olduğunun, bir karine olarak kabul edilmesi gerektiği kanaatindeyiz⁸¹⁹.

3. Rücu Hakkının Kapsamı

Ortakların sorumluluğu, sermaye payları oranındadır. Bu nedenle kamu borcunu ödeyen ortak, her bir ortağa ancak sahip oldukları sermaye payı oranında rücu edebilir. Kendi sermaye payı oranında yaptığı ödeme için ise ancak şirkete rücu edebilecek olup diğer ortaklara rücu edemez⁸²⁰. Ayrıca ödemeyi yapan ortak, ödediği miktar için, ödeme gününden itibaren faiz de isteyebilir.

Ortağın, kendisine gönderilen ödeme emrine itirazı sonucu açılan davanın yargılama giderlerini diğer ortaklardan talep etmesi ise mümkün değildir. Nitekim ödeme emrinin iptali yalnızca, ödeme emrinin muhatabı olan ortak açısından sonuç doğurur. Gerek ödeme emrinin iptali gerekse davanın reddi, diğer ortakları etkilemez⁸²¹.

B. Pay Devri Halinde

6183 sayılı Kanun'un 35 inci maddesinin ikinci ve üçüncü fıkrasında, pay devri halinde, limited şirket ortaklarının sorumluluğu düzenlenmiştir. Bu hükümler birlikte değerlendirildiğinde, kamu borcunun doğumundan sona erinceye kadar geçen süre

⁸¹⁹ Kamu borçlarının, ödeme tarihi itibarıyla asıl borçlu şirketten tahsil imkanı bulunmadığının, rücu alacaklısı tarafından ispat edilmesi gerektiği yönünde, Yargıtay 11. HD. 09.10.2018 Tarih, E. 2017/535; K. 2018/6161 sayılı karar (www.yargitay.gov.tr)

⁸²⁰ Aynı yönde, bkz. **Yaralı**, Limited Şirket Kamu Borçları, s. 265.

⁸²¹ İptal kararı bir düzenleyici işlem hakkında verilmiş ise, bu düzenleyici işlemle ilgili herkesi etkiler, birel işlemlerin iptali ise üçüncü kişileri etkilemez, bkz. **Akılmaz/Sezginer/Kaya**, İdari Yargılama Hukuku, s. 545.

içinde bir pay devri söz konusu olduğunda, payı devreden ile devralan şahıslar, müteselsilen sorumlu tutulmuşlardır.

Pay geçişlerinin ticaret siciline tescili zorunludur (TTK 598)⁸²². Bir ortak payını devretmesine rağmen, şirket otuz gün içinde tescil için gerekli başvuruyu yapmamış olabilir. Bu durumda ortağa, adının sicilden silinmesi için başvuru hakkı tanınmıştır. Fakat tüm bunlara rağmen hem ortağın hem şirketin ihmali sonucu, tescil gerçekleşmemiş ve devreden ortak halen sicilde payın sahibi olarak görünüyor olabilir. Böyle bir durumda, alacaklı idarenin sicil kayıtlarını esas alarak devreden ortağa başvurması muhtemeldir. Bu durumda, kamu borcunu ödeyen ortağın durumunu iki ayrı ihtimale göre değerlendirmek gerekir. İlk olarak, devreden ortağın devir öncesine ait borçlar için sorumluluğu sona ermeyeceği için, bu borçtan zaten sorumlu olacaktır. İkinci durumda ise devirden sonra doğan ve sorumlu olmadığı borçlar için de ödeme emri gönderilmesi sonucu borcu ödemiş olacaktır. İlk halde, kendisi de sorumlu olacağı için, bu bölümde inceleyeceğimiz üzere, devralan ortağa rücu edebilir. Çünkü tescil gerçekleşmemiş olsa bile, pay devri geçerli olacağından, devralan ortağın da kamu borçlarından sorumlu tutulması gerekmektedir. İkinci halde ise kendisi sorumlu olmadığı bir borcu ödemek zorunda kalmıştır. Böyle bir durumda, bir başkasının borcunun, üçüncü kişi tarafından ifası söz konusu olacaktır. Fakat bu noktada bir başkası ile kastedilen sadece devralan ortak değildir. Devreden ortak, en başta borcun tamamı için asıl borçlu şirkete başvurabilir. Bunun yanında, diğer tüm ortaklara sermaye payları oranında başvurabilir. Çünkü o kısmen dahi olsa sorumlu olmadığı bir borcu ifa etmiştir. Kanaatimizce, devreden ortak böyle bir durumda, vekaletsiz iş görme hükümlerine dayanarak rücu hakkını kullanabilecektir.

⁸²² TTK 598; “(1) Esas sermaye paylarının geçişlerinin tescil edilmesi için, şirket müdürleri tarafından ticaret siciline başvurulur.

(2) Başvurunun otuz gün içinde yapılmaması halinde, ayrılan ortak, adının bu paylarla ilgili olarak silinmesi için ticaret siciline başvurabilir. Bunun üzerine sicil müdür, şirkete, iktisap edenin adının bildirilmesi için süre verir.

(3) Sicil kaydına güvenen iyiniyetli kişinin güveni korunur.”

Son olarak, tekraren belirtmemiz gerekir ki pay devir sözleşmesinde veya diğer bir sözleşmede yer alan kamu borcuna ilişkin hükümler, alacaklı idareyi bağlamayacak (VUK 8/3), ancak taraflar arasında geçerli olacaktır.

1. Rücu Hakkının Dayanağı

a. Sözleşmede Hüküm Bulunması Halinde

Pay devir sözleşmelerinde, devir öncesine ait şirket borçları hakkında hükümlere sıklıkla yer verilmektedir. Sözleşmede, kamu borçlarından sorumluluk hakkında hükümlere yer verilmiş olabilir⁸²³. Limited şirketlerde pay devri sözleşmesi, yazılı şekilde yapılır ve tarafların imzaları noterce onanır (TTK 595). Fakat taraflar, pay devir sözleşmesi haricinde, ayrı bir sözleşme ile borçlardan sorumluluk konusunu düzenlemiş olabilir. Ödeme yapan ortak, genel hükümler çerçevesinde geçerli olan, böyle bir sözleşmeye dayanarak da rücu talebini ileri sürebilir.

Sözleşmede bir hüküm bulunan hallerde, ödemeyi yapan ortak, öncelikle bu sözleşme hükümlerine dayanarak, diğer tarafa rücu edebilir⁸²⁴. Taraflar, rücu hakkının kapsamını da irade özgürlüğü çerçevesinde belirleyebilirler.

b. Sözleşmede Hüküm Bulunmaması Halinde

Payı devreden ile devralan, kanun hükmü ile kamu borçlarından müteselsilen sorumlu tutulmuşlardır. Kanunda, taraflar arasında teselsül düzenlenmiş olmakla birlikte, rücu hakkının kapsamına yönelik bir hüküm bulunmamaktadır. Bu nedenle, genel hükümlere başvurmak gerekir. Doktrinde, pay devri sözleşmelerinde borçlarla ilgili bir hükmün bulunmadığı böyle hallerde, BK 167 hükmünün uygulanması

⁸²³ Yargıtay 11. HD. 28.04.2016 Tarih ve E. 2015/14608, K. 2916/4801 sayılı karar (www.yargitay.gov.tr).

⁸²⁴ Yargıtay 11. HD., 18.09.2006 Tarih ve E. 2005/8219, K. 2006/8875 sayılı karar (Sinerji İçtihat).

gerektiği ileri sürülmüştür⁸²⁵. Yargıtay'ın da benzer yönde kararları vardır⁸²⁶. BK 167 hükmü, bir sözleşmeye dayanan müteselsil borçluluk hallerinde iç ilişkiyi düzenleyen bir hükümdür. Oysa devralan ve devreden ortağın kamu borçlarından sorumluluğu, kanundan doğmaktadır. Bu nedenle, devralan ve devreden ortağın birbirlerine rücu hakkının BK 62 hükmüne dayandığı kanaatindeyiz.

2. Rücu Hakkının Koşulları

Asıl borcun varlığı ve alacalı idarenin tatmin edilmesi dışında, kamu borcunu ödeyen devralan veya devreden ortak, diğer ortağa, rücu talebinde bulunulabilmesi için, borcun asıl borçlu şirketten tahsil edilememesi veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması gerekir. Diğer bir ifadeyle, ikinci derece sorumluluğun doğması gerekir.

3. Rücu Hakkının Kapsamı

Rücu talebinin kapsamı, devreden ve devralan arasında bir sözleşme olması halinde, bu sözleşmeye göre belirlenir. Bu bağlamda, kamu borçlarının tümünden devreden veya devralanın sorumlu olacağı kararlaştırılacağı gibi, farklı bir paylaşırma da yapılmış olabilir.

Bir sözleşme hükmünün bulunmadığı hallerde ise, iç ilişkide paylaşırma hâkim karar verecektir (BK 62)⁸²⁷. Hâkim, rücu hakkının kapsamını belirlerken, bütün durum ve koşulları göz önünde bulundurur. Ortakların sorumluluğu, kusursuz sorumluluk olmakla birlikte, ek kusur varsa hâkim bunu da göz önünde bulunduracaktır. Ayrıca, pay devri için belirlenen bedel, pay devir sözleşmesinin şartları da bu belirlemede etkili olabilir.

⁸²⁵ **Yaralı**, Limited Şirket Kamu Borçları, s. 266; **Aksu Özkan**, Pay Devrinin Etkisi, s. 260.

⁸²⁶ Yargıtay 11. HD. 26.12.2013 Tarih ve E. 2013/8263, K. 2013/23537 sayılı Karar (www.lexpera.com.tr).

⁸²⁷ Paylaşımın BK 167/1 gereğince eşit olması gerektiği yönünde, bkz. **Yaralı**, Limited Şirket Kamu Borçları, s. 266.

Kanaatimizce bütün bu hususların dışında, kamu alacağının tahakkuk tarihi dikkate alınarak bir sonuca ulaşılmalıdır. Eğer kamu alacağının tahakkuku, pay devir tarihinden önce gerçekleşmiş ise artık kamu borcuna katlanması gereken kişinin devralan olduğu sonucuna ulaşılmalıdır. Nitekim pay devir tarihinden önce tahakkuk etmiş kamu alacağı, ödenecek bir aşamaya gelmiştir⁸²⁸. Devralan ise gerek sözleşme şartlarının gerekse payın değerinin belirlenmesinde artık bu hususu göz önünde bulundurabilecek imkana sahiptir. Kamu alacağını doğuran olayın meydana gelmesinden sonra fakat tahakkukun gerçekleşmesinden önceki pay devirlerinde ise devreden borca katlanması gerektiği kanaatindeyiz. Kamu alacağını doğuran olay sonucunda tahakkuk etmesi beklenen kamu alacağının kapsamı belirsizdir. Devir tarihinden sonra gerçekleşecek olan tahakkuk sonucunda kamu alacağının kapsamı belirli hale gelecektir. Devralan kişinin, açıkça taahhüt etmedikçe⁸²⁹ bu belirsizlik riskini taşıması hakkaniyete aykırı sonuçlar doğurabilir. Tüm bu nedenlerle, pay devir tarihi ile kamu alacağının tahakkuk tarihi belirlenerek bir sonuca ulaşılmasının yerinde olacağı kanaatindeyiz.

III. Kanuni Temsilcilere Başvurulması

İncelememizde ele aldığımız tüm olasılıklarda rücu kavramını kullanırken, bu başlıkta başvurma kavramını kullandık. Bu kullanım, bilinçli bir tercihin sonucudur. Nitekim, kanuni temsilcilerin ortaklara rücu hakkını ele alırken önerdiğimiz rücu düzeni gereği, kamu borcunu ödeyen ortağın, kanuni temsilcilere rücu edememesi gerekir. Fakat rücu, ortaklar için var olan tek hukuki çare değildir. Bir kamu borcunu ödeyen ortak, başka hukuki çarelere başvurarak, kamu borcunu ödemekten kaynaklanan zararlarını kanuni temsilcilerden talep edebilir. Kamu borcunu ödeyen ortağın kanuni temsilcilere rücu edemeyeceğini düşünsek de TTK 553 vd. kapsamında organ sorumluluğu hükümlerine başvurabileceği kanaatindeyiz. Nitekim müdürlerin

⁸²⁸ **Kaneti/Ekmekçi/Güneş/Kaşıkçı**, Vergi Hukuku, s. 203 vd.; **Karakoç**, Vergi Hukuku, s. 296 vd; **Yiğit**, Vergi Hukuku, s. 233, 234.

⁸²⁹ **Türkyılmaz, İsmail**; Anonim Ortaklıklar Hukukunda Pay Satış Sözleşmeleri Ekseninde Satıcının Beyan ve Tekeffülleri, On İki Levha Yayıncılık, 1. Baskı, İstanbul, 2021, s. 308 vd.

sorumluluğunu düzenleyen kuralların kişiyi koruma fonksiyonu, ortakların uğradıkları zararların tazminini gerektirir⁸³⁰.

Anonim şirketlerde sorumluluğa yönelik hükümler, limited şirketlerde de TTK 644/1-a hükmü gereğince geçerlidir^{831 832}. TTK 553 vd. maddeleri gereğince, müdürlerin sorumluluğunun doğması için aranan şartlar, BK 49 bağlamında aranan şartlardan farklı değildir⁸³³. Bu bağlamda müdürlerin sorumluluğuna başvurabilmek için zarar, kanuna veya esas sözleşmeye aykırılık, illiyet bağı ve kusur aranır.

İkinci derecede sorumluluğunun doğması üzerine kamu borcunu ödeyen ortağın uğradığı zarar, şirketin zararından bağımsız, (dolayısıyla zarar değil) doğrudan zarardır⁸³⁴. Bu zarar, ortağın mal varlığında iradesi dışında bir eksilmeye yol açar. Esasında, ortağın ödediği kamu borcunun tamamı zarar kapsamındadır. Fakat ödeme yapan ortak, kamu borçlarından sorumluluğun niteliği gereği bu zararın tamamı için müdürlere başvuramayacaktır. Birazdan illiyet bağı bahsinde değineceğimiz üzere, ancak müdürlerin kusurlu davranışıyla illiyet bağı içinde bulunan zararları talep edebileceklerdir.

Kanuna veya esas sözleşmeye aykırılık, müdürlerin vergi kanunlarınca yüklenen ödevleri yerine getirmemesidir⁸³⁵. Müdürlere bu yükümlülük, en başta TTK hükümlerince yüklenmiştir. Nitekim şirketin yönetim ve temsili müdürlere aittir (TTK 623/1). Bu bağlamda şirketin vergi ödevlerinin yerine getirilmesi, yönetim yetkisi

⁸³⁰ **Altay**, Yetki Devri, s. 209 vd.; **Akdağ Güney**, Yönetim Kurulu, s. 274.

⁸³¹ **Çamoğlu**, Limited Ortaklıklar, Nr. 339; **Çebi**, Limited Şirketler, s. 207.

⁸³² Anonim şirkete atıfta bulunulmasına rağmen, müdürlerin görevlerinin belirlenmesinde ve dolayısıyla bir görev ihlalinin tespitinde belirleyici olan anonim şirket hükümleri değil, limited şirket hükümleri olduğu unutulmamalıdır. Bir limited şirket müdürü, ortaklara karşı anonim şirketlerin kapsamını aşan çok sayıda görevi yerine getirmek zorundadır; bu da ortakların doğrudan zarar için açacakları davaların limited şirketler hukuku kapsamında anonim şirketlere göre daha fazla önem kazanabileceği anlamına gelmektedir, bkz. **Forstmoser/Peyer**, GmbH, s. 398.

⁸³³ **Siffert/Fischer/Petrin**, GmbH, Art 827, Nr. 9; **Şener**, Limited Ortaklıklar, s. 788; **Akdağ Güney**, Yönetim Kurulu, s. 292.

⁸³⁴ **Poroy/Tekinalp/Tekinalp**, Organların sorumluluğu, s. 381; **Çamoğlu (Poroy/Tekinalp)**, Ortaklıklar I, Nr. 609; **Çamoğlu**, Yönetim Kurulu, s. 147 vd.; **Helvacı**, Sorumluluk, s. 151; **Ayoğlu**, Sorumluluk Davası Açma Hakkı, s. 69; **Pulaşlı**, Şerh C.II, s. 2045; **Şener**, Limited Ortaklıklar, s. 789.

⁸³⁵ Sorumluluğun hukuki dayanağının vazifelerin yerine getirilmemesi değil yükümlülük ihlali olduğu yönünde, bkz. **Tekinalp**, Yeni Hukuk, Nr. 16-11; Karş. **Altay**, Yetki Devri, s. 253 vd.; **Akdağ Güney**, Yönetim Kurulu, s. 304.

kapsamına girdiğinden şüphe etmemek gerekir. Müdürler veya yönetimle görevli kişiler, kendilerine yüklenen görevleri tüm özeni göstererek yerine getirmek zorundadırlar (TTK 626/1). Kanun koyucu bununla da yetinmemiş, VUK 10/1’de ayrıca bu hususu belirtmek gereği hissetmiştir.

Ortakların kamu borcunu ödemek suretiyle uğradığı zarar ile müdürlerin hukuka aykırı davranışı arasında illiyet bağı bulunması gerekmektedir. Bu kapsamda ortaklar, özellikle vergi alacaklarında, kamu alacağının aslı için müdürlerin sorumluluğuna başvuramazlar. Bu sonuç, kamu alacağının aslından birinci derecede tüzel kişiliğin sorumlu olmasından kaynaklanır. Vergi alacağının aslı, müdürlerin hukuka aykırı davranışından doğan bir zarar değildir. Ortaklar, ödedikleri kamu alacağının aslına ilişkin ancak şirkete rücu edebileceklerdir. Fakat bu noktada, vergi cezaları veya idari para cezalarına ayrıca değinmek gerekir. Eğer bu cezalardan doğan alacaklar, müdürlerin kusurlu davranışları sonucu ortaya çıkmışsa ve şirket tarafından ödenmediği için, ortaklar tarafından ödenmişse, bu alacaklar için artık müdürlerin sorumluluğuna gidilebilmesi gerektiği kanaatindeyiz. Bunun dışında, kamu borcunun ödenmemesi nedeniyle ortaya çıkan ve bu nedenle zarar ile illiyet bağı içindeki, kamu alacağına bağlı gecikme faizi, gecikme zammı gibi alacaklar için müdürlere başvurulabilecektir.

İllyet bağı bağlamında üzerinde duracağımız diğer bir husus, ortakların, yalnızca sermaye payı oranına karşılık gelen kısım için müdürlerin sorumluluğuna başvurabilecek olmasıdır. Nitekim, ortağın sorumluluğu sermaye payı oranındadır. Organ üyeleri, hukuka aykırı davranışlarıyla, ortağa ancak bu oranda zarar verebilirler. Bu kısmı aşan tutarlar için, zarar ile organın hukuka aykırı davranışı arasında illiyet bağı yoktur.

Son olarak, müdürlerin sorumluluğunun TTK 553 vd. hükümleri kapsamında kusur sorumluluğu olduğunu belirtmemiz gerekir⁸³⁶. 6183 sayılı Kanun mük. md. 35 veya VUK 10 kapsamında kusurun aranıp aranmaması, bu sonucu değiştirmez. Kamu borcunu ödeyen ortağın, kusuru bulunmayan müdürlere başvurması mümkün değildir.

⁸³⁶ Hafif kusur dahi sorumluluğun doğumuna neden olur, bkz. **Altay**, Yetki Devri, s. 264; **Şener**, Limited Ortaklıklar, s. 790; **Akdağ Güney**, Yönetim Kurulu, s. 310 vd.

Örneğin; ödeme gücüne sahip olmayan bir limited şirketin kamu borçlarının ödenmemesi halinde, müdürlerin bir kusurundan söz edilemeyecektir. Bu bağlamda üzerinde durmamız gereken asıl husus, şirket ödeme gücüne sahip olmasına rağmen kamu borcunun ödenmemesi halinde, herhalde müdürlerin kusurlu sayılıp sayılmayacağıdır. Nitekim müdür ödeme görevini yerine getirmiş olsaydı, kamu alacaklısı ortaklara başvuramayacaktı ve böylece ortakların uğradığı bir zarardan söz edilemeyecekti. Kanaatimizce bu sorunun yanıtı, müdürlere yüklenen özen ve bağlılık yükümlülüğü ile yakından ilgilidir.

Özen yükümlülüğü, kusurun belirlenmesinde ölçü rol oynar^{837 838}. Diğer bir ifadeyle, müdürlerin görevlerini yerine getirirken gerçekleştirdikleri iş ve eylemlerde kusurlu olup olmadıkları, gerekli özeni gösterip göstermediklerine göre belirlenir⁸³⁹. TTK 626 gereğince, müdürler ve yönetimle görevli kişiler, görevlerini tüm özeni göstererek yerine getirmekle yükümlüdür. Her ne kadar hükümde *tüm özen*⁸⁴⁰ ifadesi kullanılmış olsa da bu ifadenin özen yükümü konusundaki kriteri açıklıkla belirtmediği, bu nedenle anonim şirket yönetim kurulu üyelerinin özen yükümlülüğünü hükme bağlayan TTK 369 hükmünün limited şirket müdürleri için de göz önünde bulundurulması gerektiği kabul edilmektedir⁸⁴¹. TTK 369’da yönetim kurulu üyeleri ve yönetimle görevli kişilerin, görevlerini tedbirli bir yöneticinin özeniyle yerine getirmesi gerektiği, hükme bağlanmıştır⁸⁴². Böylece limited şirket müdürleri ve yönetimle görevli diğer kişilerin özen yükümlülüğünün belirlenmesinde, *tedbirli yönetici* ölçütü esas alınacaktır. Tedbirli bir yöneticinin özeninin esas alınması,

⁸³⁷ Özen yükümlülüğü, yönetim kurulu üyelerine yüklenmiş diğer görevler yanında yüklenmiş bağımsız bir borçtur, bkz. **Çamoğlu (Poroy/Tekinalp)**, Ortaklıklar I, Nr. 579.

⁸³⁸ Özen yükümlülüğü bir taraftan kusurun belirlenmesinde ölçü olurken diğer taraftan müdürlerin kanunda açıkça belirtilmeyen görevlerinin tespitinde ve kanunda açıkça belirtilen görevlerinin ise somutlaştırılmasında rol oynar. Bu ikinci fonksiyonu itibarıyla, sorumluluğun kurucu unsurlarından olan yükümlülük ihlalinin bulunup bulunmadığının tespitinde rol oynar, bkz. **Kırca (Şehirali Çelik/Manavgat)**, Anonim Şirketler Hukuku C.I, s. 565, 567; Özen yükümlülüğünün hem kusuru hem de hukuka aykırılığı ilgilendiren çifte hukuki niteliğe sahip olduğu yönünde, bkz. **Altay**, Yetki Devri, s. 207; Ayrıca bkz. **Akdağ Güney**, Yönetim Kurulu, s. 187 vd.

⁸³⁹ **Çamoğlu**, Limited Ortaklıklar, Nr. 329.

⁸⁴⁰ TTK 626/1 gerekçesi; “Özen iş ve işlemlerde gösterilmesi gereken dikkati, ciddiyeti ve bilimselliği ifade eder.”

⁸⁴¹ **Şener**, Limited Ortaklıklar, s. 754; Aynı yönde, bkz. **Çamoğlu**, Limited Ortaklıklar, Nr. 329.

⁸⁴² Özen yükümlülüğüne ilişkin eTK 320 hükmünün ve belirlediği ölçütün eleştirisi için, bkz. **Çamoğlu (Poroy/Tekinalp)**, Ortaklıklar I, Nr. 581; **Helvacı**, Sorumluluk, s. 44 vd.

müdürlerin özen yükümlülüğünün objektif olarak belirlenmesi ve bunun sonucunda kusurun objektifleştirilmesi anlamına gelmektedir ⁸⁴³ . Buna göre müdürlerin göstermesi gerekli olan özenin belirlenmesinde, kendi işlerinde gösterdiği özen (*diligentia quam in suis*) değil, benzer işletmelerde müdürlerden beklenebilen işin gerektirdiği özen esas alınır⁸⁴⁴. Diğer bir ifadeyle, gerekli özen yükümlülüğünün tespitinde, benzer nitelik ve büyüklükteki bir limited şirkette görev yapan müdürün göstereceği özen esas alınacaktır. Bu söylenenler ışığında, soyut olarak değerlendirildiğinde kamu borçlarının ödenmemesinin, özen yükümlülüğünün ihlali anlamına geleceği tartışmasızdır. Fakat somut olay bakımından değerlendirildiğinde, aksi hallerle karşılaşılması mümkündür. Örneğin, şirketin bir sözleşmeden doğan borcunun ödenmemesi halinde taahhüt edilen ceza-i şartın çok daha ağır sonuçlara sebebiyet vereceği hallerde, kamu borcunun ödenmesi yerine bu sözleşmeden doğan borcun ödenmesi, özen yükümlülüğüne aykırılık teşkil etmeyebilir. Bu nedenle, müdürlerin veya yönetimle görevli kişilerin kamu borcunu ödememesi sonucunda, ortakların bu borcu ödemesi her durumda özen yükümlülüğüne aykırılık teşkil etmeyeceği, somut olay bağlamında incelenerek karar verilmesi gerektiği kanaatindeyiz.

Diğer taraftan müdürler veya yönetimle görevli kişiler, özen yükümlülüğü yanında bağlılık (sadakət) yükümlülüğüne de tabi kılınmışlardır. TTK 626/1 hükmüne göre, müdürler ve yönetimle görevli kişiler, şirketin menfaatlerini dürüstlük kuralları çerçevesinde gözetmekle yükümlüdürler. Aynı hükmün 3 üncü fıkrasında ise, müdürlerin de ortaklar için öngörülen bağlılık borcuna tabi oldukları ayrıca düzenlenmiştir. TTK 626/3'ün atıf yaptığı ortakların bağlılık yükümlülüğü ile ilgili 613/2'de, ortakların şirket çıkarlarını zedeleyecek davranışta bulunamayacakları hükme bağlanmıştır⁸⁴⁵. Bu hükümler birlikte değerlendirildiğinde, müdürlerin ve yönetimle görevli kişilerin, tüm işlem ve kararlarında sadece şirketin menfaatini ön

⁸⁴³ **Kırca (Şehirli Çelik/Manavgat)**, Anonim Şirketler Hukuku C.I, s. 657; **Altay**, Yetki Devri, s. 266; **Akdağ Güney**, Yönetim Kurulu, s. 193, 313 vd.; **Siffert/Fischer/Petrin**, GmbH, Art 827, Nr. 15.

⁸⁴⁴ Bu nedenle, bir limited şirketin müdürü olarak hareket eden kişi gerekli beceri ve bilgiye sahip olmalı ya da en azından makul bir süre içinde bu görevi yerine getirebilecek yeteneğe sahip olmalıdır, bkz. **Kratz**, Handkommentar, Art. 812, Nr. 2; **Siffert/Fischer/Petrin**, GmbH, Art. 812, Nr. 3.

⁸⁴⁵ Bu hükmünle, ortakların bağlılık yükümlülüğünün özellikle ortak olmayan müdürleri kapsar şekilde genişletildiği yönünde, bkz. **Şener**, Limited Ortaklıklar, s. 756.

planda tutması gerektiği sonucuna ulaşılmaktadır⁸⁴⁶. Şirket menfaati kavramı, ortaklığın hukuki ve ekonomik alandaki varlığını mümkün olan en iyi şekilde devam ettirmesini sağlamayı ifade etmektedir⁸⁴⁷. Şirket menfaati ile ortakların menfaatinin çatıştığı durumlarda, müdürlerin şirket menfaatini üstün tutması gerekir⁸⁴⁸. Bu noktada, kamu borcunun ödenmesi şirketin menfaatine aykırı bir sonuca yol açacaksa, müdürlerin bağlılık yükümlülüğüne aykırı bir davranışından bahsedilemez⁸⁴⁹.

Gerek özen yükümlülüğü gerekse bağlılık yükümlülüğü kapsamında yapılan değerlendirmeler sonucunda, ödeme gücüne sahip iken kamu borcunun ödenmemesi halinde, müdürlerin veya yönetimle görevli kişilerin her durumda kusurlu oldukları sonucuna ulaşamayacağı kanaatindeyiz. Ancak somut olay bağlamında mahkemece yapılacak olan değerlendirme sonucunda kusurlu oldukları tespit edilirse sorumlulukları gündeme gelebilir.

⁸⁴⁶ Şener, Limited Ortaklıklar, s. 756.

⁸⁴⁷ Helvacı, Mehmet/Çamurcu, Emin/Türkyılmaz, İsmail; “Özellikle Anonim Şirket Açısından Şirket Menfaati Kavramı”, Prof. Dr. Hamdi Yasaman’a Armağan, Onikilevha Yayıncılık, 2017, s. 529.

⁸⁴⁸ Ansay, Anonim Şirketler, s. 18, 19; Çamoğlu, Limited Ortaklıklar, Nr. 330.

⁸⁴⁹ Kamu alacaklarının tahsilinde kamunun menfaati olduğu, bu nedenle her durumda şirket menfaatinden önce gelmesi gerektiği düşünülebilirse de şirketin varlığını devam ettirmesinde kamunun daha fazla menfaati olduğu düşüncesindeyiz.

§ 9. RÜCU ALACAĞINA İLİŞKİN ZAMANAŞIMI

Kamu alacaklarının niteliği gereği, bu borcun ikinci derecede sorumlular tarafından ödenmesi halinde doğan rücu alacağının halefiyetle desteklenmediğini ortaya koymuştuk⁸⁵⁰. Rücu alacağının halefiyetle desteklenmemesinin en önemli sonuçlarından birisi, zamanaşımında kendini gösterir. Halefiyet sonucu asıl alacak sona ermeyip rücu alacaklısına geçmekte ve bu nedenle rücu hakkı asıl alacağın zamanaşımı tabi olmaktadır⁸⁵¹. Bu durumda, asıl alacak için işlemeye başlayan zamanaşımı, yeniden başlamayacak, işlemeye devam edecektir⁸⁵². Oysa halefiyetle desteklenmemiş rücu alacağı, asıl alaktan bağımsız yeni bir hak olarak doğduğu için, ayrı bir zamanaşımı işlemeye başlayacaktır⁸⁵³. Zamanaşımı, kural olarak alacağın muaccel olması ile işlemeye başlar (BK 149). Rücu hakkı, alacaklıya yapılan ifa ile doğup muaccel olduğu için, bu andan itibaren yeni bir zamanaşımı başlayacaktır.

Kamu borcunu ödeyen ikinci derecede sorumluların, asıl borçluya veya diğer sorumlulara rücu hakkını incelerken, rücu hakkının dayanağı olarak eğer aralarında bir sözleşme söz konusuysa, rücu hakkının bu sözleşmeye dayanacağını ifade ettik. Esasında bu olasılıkta zamanaşımı süresinin belirlenmesi güçlük arz etmez. Rücu hakkının bir sözleşmeye dayandığı hallerde, BK 146 ve 147 nci maddelerinde düzenlenen zamanaşımı süreleri uygulanacaktır⁸⁵⁴. Bu sözleşmenin, bir vekalet sözleşmesi olduğu hallerde, rücu alacağı beş yıllık zamanaşımı süresine tabidir.

Rücu talebinin vekaletsiz iş görmeye dayandığı hallerde uygulanacak zamanaşımı süresi kanunda düzenlenmemiştir⁸⁵⁵. Doktrinde gerçek vekaletsiz iş görmeden doğan alacak haklarının kural olarak on yıllık zamanaşımına tabi olduğu

⁸⁵⁰ Bkz. § 6, III.

⁸⁵¹ **Tekinay/Akman/Burcuoğlu/Altop**, Borçlar Hukuku, s. 217.

⁸⁵² **Nomer**, Rücu Zamanaşımı, s. 247; **Kapancı**, Birlikte Borçluluk, s. 540; Karş. **Kılıçoğlu**, Halefiyet, s. 135 vd.

⁸⁵³ **Nomer**, Rücu Zamanaşımı, s. 247.

⁸⁵⁴ **Erdem**, Zamanaşımı, s. 41 vd.

⁸⁵⁵ Bu nedenle, vekaletsiz iş görmeden doğan alacaklara uygulanacak zamanaşımı süresi genel hükümlerden çıkarılmalıdır. Bunun yanında uygulanacak zamanaşımını, her bir vekaletsiz iş görme çeşidine göre ayrı ayrı değerlendirilmelidir, bkz. **Erdem**, Zamanaşımı, 158.

kabul edilmektedir⁸⁵⁶. Bununla birlikte, istisnaen iş görme edimi, bir sözleşme ilişkisi içinde yerine getirilmiş olsaydı, kanun daha kısa bir zamanaşımı süresi öngörmüşse artık bu sürenin uygulanması gerektiği ifade edilmektedir⁸⁵⁷. Özellikle kamu borcunun ödenmesinin, üçüncü kişinin ifası olarak değerlendirildiği haller bakımından, edimin ifası vekalet sözleşmesinden doğan bir masraf veya zarar olarak değerlendirilebileceği için beş yıllık zamanaşımı süresinin uygulanması gerektiği kanaatindeyiz.

Diğer taraftan, kanuni temsilciler ile ortakların birlikte sorumlu olduğu ve rücu hakkının dayanağının BK 62 hükmüne dayandığı hallerde, zamanaşımı süresi BK 73'te özel olarak düzenlenmiştir. Bu hükme göre, birisi kısa diğeri uzun iki farklı süre belirlenmiştir. İki yıl olarak belirlenen kısa zamanaşımı süresi, tazminatın tamamının ödendiği ve birlikte sorumlu kişinin öğrenildiği tarihte başlayacaktır. On yıllık uzun zamanaşımı süresi ise, her halde tazminatın ödenmesinden itibaren başlayacaktır. Hükümün ikinci fıkrasında, tazminatın ödenmesi kendisinden istenen kişinin, durumu diğer borçlulara bildirmesinin zorunlu olduğu hükme bağlanmıştır. Bu bildirimin yapılmaması halinde zamanaşımı, bu bildirimin dürüstlük kuralları gereği yapılabileceği tarihte işlemeye başlayacaktır. Böylece rücu alacağı için zamanaşımı süresi, bu alacağın muaccel olup olmadığına bağlı olmaksızın işlemeye başlayabilecektir⁸⁵⁸. Konumuz açısından değerlendirildiğinde, kendisine ödeme emri tebliğ edilen kanuni temsilcinin, bu durumu diğer tüm ortaklara ve hatta kanuni temsilcilere bildirmesi gereklidir. Ödeme emrine karşı iptal davası açılması, bildirim külfetinin yerine getirilmesi zorunluluğunu etkilemez. Kanuni temsilci bu külfetin ihmal edilmesi halinde, zamanaşımı savunmasıyla karşı karşıya kalabilir.

Rücu talebinin bir diğer dayanağı, kanuni temsilciler arasında geçerli farklılaştırılmış teselsülden kaynaklanır (TTK 557). Esasında, bu halde TTK 'da özel bir hükmün bulunmadığını ve BK 73 hükmünün uygulanacağını ifade edelim.

⁸⁵⁶ **Tandoğan**, Borçlar C. II, s. 683; **Eren**, Borçlar Özel Hukuku, s. 840; **Erdem**, Zamanaşımı, s. 158; **Gümüş**, Özel Hükümler C.II, s. 231.

⁸⁵⁷ **Tandoğan**, Borçlar C. II, s. 683; **Erdem**, Zamanaşımı, s. 159; **Gümüş**, Özel Hükümler C.II, s. 231, 232; **Kapancı**, Birlikte Borçluluk, s. 552.

⁸⁵⁸ Zamanaşımının muacceliyet tarihinden itibaren başlayacağına ilişkin genel kural (BK 149/1) ile çelişkili olduğu yönünde, bkz. **Kapancı**, Birlikte Borçluluk, s. 569.

Son olarak, ortakların sermaye payı oranında ödedikleri kısım için asıl borçlu şirkete karşı sahip oldukları rücu taleplerinin kanuna dayandığını ifade etmiştik. Bu durumda ortakların, şirkete karşı rücu haklarının zamanaşımı süresine hangi hükümlerin uygulanacağı konusunda bir düzenleme söz konusu değildir. Bu hususta ilk akla gelebilecek hüküm, BK 147 nci maddenin 5 inci bendinde yer alan özel zamanaşımı süresidir. Hükme göre, *”Bir ortaklıkta, ortaklık sözleşmesinden doğan ve ortakların birbirleri veya kendileri ile ortaklık arasındaki; ...alacaklar”* beş yıllık zamanaşımı süresine tabidir. Hükümden de açıkça anlaşıldığı üzere, bu hükmün uygulanabilmesi için, alacağın ortaklık sözleşmesinden doğması gerekir⁸⁵⁹. Oysa, kamu borçlarının ödenmesi ile doğan rücu alacağı ortaklık sözleşmesinden doğmamaktadır. Kanaatimizce, bu durumda da BK 73 hükmünün uygulanması suretiyle, bu boşluğun doldurulması gerekir.

⁸⁵⁹ **Erdem**, Zamanaşımı, s. 71.

SONUÇ

Çalışmamızda ulaştığımız sonuçları şu şekilde sıralayabiliriz;

1. Bir sermaye şirketi olan limited şirketin ortaklarının sorumluluğu kanunda açıkça düzenlendiğinden, tüzel kişilik perdesinin kaldırılması kurumunun uygulanıp uygulanmayacağı sorunu gündeme gelmez.
2. Vergi kanunlarında kanuni temsilci olarak sorumlu tutulan kişiler, sermaye şirketlerinde yönetimle görevli organlardır. İdare, verginin yasallığı ilkesi gereği fiili organa başvuramamakla birlikte, kamu borcunu ödeyen sorumlu, fiili organa her halde rücu edebilir.
3. Yönetim ve temsil yetkisinin devredildiği hallerde, sorumluluk devralan murahhaslara aittir. Yönetim ve temsil yetkisinin ayrı ayrı devredildiği hallerde ise, sorumluluk açısından göz önünde bulundurulması gereken temsil değil yönetim yetkisidir. Bu nedenle, idare ticaret sicili kayıtlarını değil, şirket iç yönergesini araştırarak sorumluları tespit etmelidir.
4. Kanuni temsilcilerin ve limited şirket ortaklarının gerek bu sıfatın kazanılmasında gerekse sıfatın kaybedilmesinde, kamu borçlarından sorumluluk açısından ticaret siciline tescil, olumsuz etkiye sahip değildir (TTK 36/4).
5. Birden fazla kanuni temsilcinin kamu borçlarından sorumluluğuna, farklılaştırılmış teselsül hükümleri uygulanır (TTK 557). Fakat farklılaştırılmış teselsül hükümlerinin uygulanması, kamu borçlarından sorumluluk açısından uygun olmayacağı için, kanun koyucunun bir değişiklikle, bu sorumluluğu açıkça mutlak teselsül şeklinde düzenlemesi gerekmektedir.
6. Limited şirket ortaklarının pay devri halinde sorumluluğu ile ilgili 6183 sayılı Kanun md. 35'te getirilen ikinci ve üçüncü fıkra hükümleri anlam karışıklığına yol açmaktadır. İki fıkra hükmü birleştirilerek; kamu alacağını doğuran olaydan başlayarak bu alacağın sona ermesi anına kadar gerçekleşen pay devirlerinden, payı devreden ve devralan ortağın, devre konu sermaye payı oranında müteselsilen sorumlu olacağına yönelik bir hüküm sevk edilmesi gerekir.

7. Limited şirket ortaklarının, pay devri halinde sorumluluğu ile ilgili 6183 sayılı Kanun md. 35'te düzenlenen ikinci ve üçüncü fıkra hükümleri, yalnızca payın iradi geçiş hallerinde uygulanabilir, kanuni geçiş hallerinde ise uygulanamaz.

8. Kamu borcunu ödeyen sorumlunun sahip olduğu rücu alacağı gerek asıl borçlu şirkete gerekse diğer sorumlulara karşı, halefiyetle desteklenmemiş, basit rücu alacağıdır.

9. Rücu hakkının doğması için bazı şartların gerçekleşmesi gerekir. Bu şartlardan ilki, asıl borcunun varlığıdır. Bu şart sorumluluğun bağımlılık niteliğinden kaynaklanır. Fakat asıl borcun kamu hukukundan doğması nedeniyle, asıl borçluya ait bazı def'ilerin ileri sürülmesi mümkün değildir. Bu nedenle, söz konusu def'ilerin ileri sürülmemesi, rücu hakkının kaybedilmesi sonucunu doğurmaz. Diğer bir şart, alacaklı idarenin tatmin edilmesidir. Sorumlu ödeme veya takas suretiyle alacaklıyı tatmin ettiği takdirde bu şart gerçekleşmiş olur. Son olarak, ikinci derecede sorumluluğun doğmuş olması şartının gerçekleşmesi gerekir. İlk iki şart, asıl borçlu şirkete ve diğer sorumlulara rücu hakkının doğumu için zorunluyken, ikinci derecede sorumluluğun doğması şartı yalnızca diğer sorumlulara başvurmak için aranır. İkinci derecede sorumluluğun doğmuş olması, yargı kararlarında titizlikle üzerinde durulan bir konudur. Yargıtay, bu şartın gerçekleştiğine dair ispat yükünün rücu alacaklısı üzerinde olduğu görüşündedir. Biz de ispat yükünün rücu alacaklısı üzerinde olduğunu düşünmekle birlikte, alacaklının fiili karinelere yararlanması gerektiği görüşündeyiz. Bu bağlamda, sorumlulara ödeme emri gönderilmesinin fiili karine olarak kabul edilmesi gerektiği kanaatindeyiz.

10. Kamu borcunu ödeyen kanuni temsilcilerin asıl borçlu şirkete karşı rücu hakkı, kanuna veya sözleşmeye dayanabilir. Vergi kanunlarında rücu hakkının ayrıca düzenlenmesi, kanuni temsilcilerin rücu haklarından önceden feragat etmelerini önlemek ve rücu hakkının asgari kapsamını belirlemek amacı taşımaktadır. VUK 10'da kanuni temsilcilerin vergi alacakları için asıl borçlu şirkete rücu hakkının düzenlenmesi, vergiye bağlı alacakların rücu hakkı kapsamına girmesini engellemez. Emredici nitelikteki kanun hükümleri dışında, kanuni temsilci asıl borçlu şirkete aralarındaki sözleşmeye dayanarak rücu edebilir. Söz konusu sözleşme ile rücu hakkının kapsamı genişletilebilir.

11. Kamu borcunu ödeyen kanuni temsilcinin diğer kanuni temsilcilere rücu hakkı, TTK 557/3 hükmüne dayanmaktadır. Rücu hakkının genel şartları dışında, ortak def'ilerin ileri sürülmesi ve kanuni temsilcinin kendi payından fazla bir miktarda ödeme yapması gerekmektedir. Kamu borcunu ödeyen kanuni temsilci, öncelikle asıl borçlu şirkete rücu etmek zorunda değildir. Yargıtay, kamu borcunu ödeyen kanuni temsilcinin, diğer kanuni temsilcilere eşit oranda rücu edebileceğine hükmetmiştir. Oysa kanuni temsilciler arasında sözleşmeye dayanan bir teselsül (BK 167) bulunmamaktadır. Bu nedenle, rücu hakkının kapsamının hâkim tarafından belirlenmesi gerektiği düşüncesindeyiz (TTK 557/3).

12. Kamu borcunu ödeyen kanuni temsilcinin limited şirket ortaklarına rücu hakkı, üçüncü kişi (ortak sıfatına sahip olmayan) müdürün rücu hakkı ve ortak sıfatına sahip müdürün rücu hakkı olmak üzere iki ayrı durum göz önüne alınarak değerlendirilmelidir. Üçüncü kişi müdürler ve ortakların, kamu borcundan dolayı alacaklı idare karşısında sorumluluğunu, birden fazla kişinin aynı zarardan çeşitli sebeplerle sorumluluğu olarak değerlendiriyoruz (BK 61). Böyle bir durumda, kamu borcunu ödeyen kanuni temsilci, BK 62 hükmüne dayanarak ortaklara rücu edebilecektir. Yargıtay'ın üçüncü kişi müdürler ile ortaklar arasında rücu düzenini belirlediği içtihatlarına katılmakla birlikte dayanaklarına katılmamaktayız. Buna göre, kamu borcunu ödeyen üçüncü kişi müdür, ödediği kamu borçlarının tümü için fakat sermaye payları oranında ortaklara rücu edebilecektir. Rücu düzeni için göz önünde bulundurulmasını düşündüğümüz dayanaklar; ekonomik mülkiyet ve limited şirketin şahıs ortaklığını ön plana çıkaran hususlardır. Ortak sıfatına sahip müdür ise, ödediği kamu borcunun kendi sermaye payı oranı dışında kalan kısmı için diğer ortaklara BK 62 kapsamında rücu edebilecektir.

13. Limited şirket ortağının sorumluluğu, sermaye payı oranındadır. Bu orana karşılık gelen kamu borcunu ödemesi halinde, asıl borçlu şirkete rücu edebileceğinde kuşku yoktur. Bununla birlikte her nasılsa bu oranı aşan bir miktarda ödemede bulunursa, bu kısım için gerçek vekaletsiz iş görme hükümleri uyarınca asıl borçlu şirkete rücu edebilir.

14. Kamu borcunun ödeyen limited şirket ortaklarının, diğer ortaklara rücu hakkı, pay devrinin söz konusu olup olmadığı hallere göre ayırım yapılarak değerlendirilmelidir. Pay devrinin söz konusu olmadığı hallerde, ortakların sorumluluğu sermaye payı

oranındadır ve bu kısmın ödenmesi ile sorumluluğu sona erer. Fakat her nasılsa kamu borcunun tamamı herhangi bir ortak tarafından ödenmişse, diğer ortaklarla aralarında bir sözleşme ilişkisinin bulunduğu hallerde bu sözleşmeye dayanarak, sözleşme bulunmadığı hallerde ise (gerçek) vekaletsiz iş görme hükümlerine dayanarak rücu edebilir. Pay devri halinde ise, pay devir sözleşmesinde kamu borçlarından sorumluluğa yönelik bir hüküm bulunup bulunmadığına bakılır. Eğer sözleşmede bir hüküm varsa bu hükme dayanarak rücu edilir. Eğer sözleşmede bir hüküm bulunmuyorsa, kamu borcunu ödeyen ortağın, BK 62 hükmü gereği rücu edebileceği, bu durumda hâkimin tahakkuk tarihi ile pay devir tarihini göz önünde bulundurarak bir karara varması gerekir.

15. Kamu borcunu ödeyen ortağın, kanuni temsilcilere karşı rücu hakkı bulunmamakla birlikte, TTK. 553 vd. hükümleri gereği, doğrudan zarar nedeniyle başvurabilecektir. Bu noktada özellik arz eden husus, kamu borcunu ödeyen ortağın, yalnızca müdürlerin hukuka aykırı davranışıyla illiyet bağı içindeki zararları talep edebilecek olmasıdır. Bu zararlar ise, hukuka aykırı bir davranışa bağlı ortaya çıkan para cezaları gibi kamu alacakları ile kamu alacağının aslına bağlı alacaklardır. Buna karşın, vergi alacaklarının aslı için kanuni temsilciye başvurulamaz. Ayrıca kanuni temsilcilerin kamu alacağını ödememesi, herhalde kusurlu oldukları anlamına gelmez. Ancak özen ve bağlılık yükümlülüğüne aykırı bir davranış söz konusu olduğunda, kanuni temsilcinin kusurundan söz edilebilir.

KAYNAKÇA

Akdağ Güney, Necla; Anonim Şirket Yönetim Kurulu, Vedat Kitapçılık, Genişletilip Güncelleştirilmiş 2. Baskı, İstanbul, 2016. (Yönetim Kurulu).

Akın, Serdar; “Anayasa Mahkemesi’nin Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğuna Yönelik Sınırlama Kararı ve Yapılması Gereken Yasal Düzenlemelere İlişkin Öneriler”, Vergi Sorunları Dergisi, Haziran 2015, Sa. 321, s. 153-161. (Öneriler).

Akıntürk, Turgut; Müteselsil Borçluluk, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Sevinç Matbaası, Ankara, 1971.

Akkaya Mustafa, “Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 1997, C. 46, Sa.1, s. 185-208. (Vergi Sorumlusu).

Akmansu, Mehmet; Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanunun Şerh ve İzahları, Örnek Matbaası, Ankara, 1954.

Aksu Özkan, Raziye; “Yargıtay Kararları Işığında Limited Şirkette Pay Devrinin Ortağın Kamu Borçlarına Etkisi”, Hacettepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 10 Sa. 1, 2020, s. 226-267. (Pay Devrinin Etkisi)

Aksu Özkan, Raziye; “Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun 26.06.2019 Tarihli ve E: 2013/1, K: 2018/1 Sayılı Kararı Işığında Limited Şirketlerde Kamu Borçlarından Doğan Sorumluluğun İncelenmesi”, Ticaret ve Fikri Mülkiyet Hukuku Dergisi, C. 6, Sa.1, 2020, s.1-28. (İBK Işığında).

Akünel, Teoman; Türk Medeni Hukukunda Tüzel Kişiler, Beta Yayınları, 2. Baskı, İstanbul, 1995. (Tüzel Kişiler).

Akıylmaz, Bahtiyar/Sezginer, Murat/Kaya, Cemil; Türk İdari Yargılama Hukuku, Savaş Yayınevi, 3. Baskı, Ankara, 2019. (İdari Yargılama Hukuku)

Alışkan, Murat; Limited Şirket Tarihçe Niteliği, Legal Yayıncılık, 2013.(Limited Şirket)

Altaş, Soner; Sermaye Şirketlerinin Ortakları ile Kanuni Temsilcilerinin Vergisel Sorumluluğu, Seçkin Yayınları, 1. Baskı, 2019. (Vergisel Sorumluluk).

Altay, Sıtkı Anlam; Anonim Ortaklıklarda Yönetim Yetkilerinin Devrinin Sorumluluğa Etkileri, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2011. (Yetki Devri).

Altay, Sıtkı Anlam; “Paysahibi Olmayan Kamu Tüzel Kişisini Temsil Eden Yönetim Kurulu Üyesinin Azlinde Yetki Sorunu”, Prof. Dr. Hamdi Yasaman’a Armağan, On İki Levha Yayıncılık, 2017, s. 1-27. (Yetki Sorunu)

Altay, Sıtkı Anlam; Hukuki Açıdan Banka Anonim Ortaklığı, Vedat Kitapçılık, 1. Bası, İstanbul, 2019. (Banka Anonim Ortaklığı)

Ansay, Tuğrul, Anonim Şirketler Hukuku, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, 6. Baskı, Ankara, 1982. (Anonim Şirketler).

Ansay, Tuğrul; “Adi Şirket Bir Tüzel Kişi Midir?”, Prof. Dr. Erdoğan Moroğlu'na 65. Yaş Günü Armağanı, 2001, s. 1-11.

Antalya, Gökhan; “Tüzel Kişilik Perdesinin Aralanması Teorisi”, Tüzel Kişilik Perdesinin Aralanması I. Uluslararası Ticaret Hukuku Sempozyumu, 2 Şubat 2008, Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi, s.143-152. (Perdenin Aralanması).

Aral, Fahrettin; Türk Borçlar Hukukunda Takas, Yetkin Yayınları, 2. Baskı, Ankara, 2010. (Takas)

Arıkan, Vural; “Limited Şirketlerin Amme Borçlarından Şeriklerin Şahsi Sorumlulukları”, İstanbul Barosu Dergisi, Sayı 42, 1968, s. 445-451. (Şeriklerin Sorumluluğu).

Arkan Sabih; Ticari İşletme Hukuku, Son Değişikliklere Göre Hazırlanmış 27. Bası, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü (Türkiye İş Bankası A.Ş Vakfı), Ankara, 2021.

Armour, John/Hansmann, Henry/Kraakman, Reinier; “The Essential Elements of Corporate Law: What Is Corporate Law?”, Harvard Law School, The Harvard John M. Olin Discussion Paper Series Discussion Paper No: 643, 7/2009. (Corporate Law)

Arslanlı, Halil/Domaniç, Hayri; Türk Ticaret Kanunu Şerhi Cilt:III, Temel Yayınları, İstanbul, 1989. (TTK Şerh-III)

Arslanlı, Halil; Anonim Şirketler II-III (Anonim Şirketin Organizasyonu ve Tahviller), Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1960. (Anonim Şirketler II).

Aslanpınar, Y. Burak; “Kanuni Temsilcilere Yönelik Yeni Düzenleme Vergi Alacaklarında Uygulanabilecek mi?”, Yaklaşım Dergisi, Sa. 188, Ağustos 2008, s. 258-261.

Ateşli, Erkan; “Anonim Şirketin Kanuni Temsilcisinin Ödenmemiş Vergi Borçları Karşısındaki Sorumluluğu”, Yaklaşım Dergisi, Sa. 94, Ekim 2000, s. 163-168. (Kanuni Temsilcinin Ödenmemiş Vergi Borçları).

Ayhan, Rıza; Limited Şirketlerde Ortakların Sorumluluğu, Kazancı Kitabevi, İstanbul, 1992. (Ortakların Sorumluluğu).

Ayoğlu, Tolga; “Pay Sahipleri ile Alacaklıların Dolayısıyla Zarar Nedeniyle Yönetim Kurulu Üyelerine Karşı Sorumluluk Davası Açma Hakkı ve Bu Tür Davalarda Alınan İlamları İcraya Koyma Yetkisi”, Legal Hukuk Dergisi, Sa. 73, 2009, s. 67-85. (Sorumluluk Davası Açma Hakkı).

Ayoğlu, Tolga; “Anonim Ortaklıkların Haklı Nedenle Feshi”, Galatasaray Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Sa. 2, 2013, s.219-252. (Haklı Nedenle Fesih).

Bağdımlı, İ. Halil; Anonim Şirketlerde Kanuni Temsilciler ile Ortakların Vergisel Sorumluluğu, Vergi Sorunları Dergisi, Sa. 119, Ağustos 1998, s. 59-72. (Vergisel Sorumluluk)

Bahtiyar, Mehmet; Ortaklıklar Hukuku, Beta Yayınlar, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 11. Bası, İstanbul, 2016. (Ortaklıklar Hukuku).

Bakmaz, Zübeyir; “Limited Şirket Vergi Borçlarının Ödenmesinde Ortakların Sorumluluğu”, Uluslararası Sosyal, Siyasal ve Mali Araştırma Dergisi, C. 2, Sa. 1, s. 12-33. (Ortakların Sorumluluğu)

Barlas, Nami; Adi Ortaklık Temeline Dayalı Sözleşme İlişkileri, 3. Bası, Vedat Kitapçılık, 2012. (Adi Ortaklık).

Barlas, Nami; Kefalet Hukukuna İlişkin Bazı Sorunlar ve Yargıtay Uygulaması, Ticaret Hukuku ve Yargıtay Kararları Sempozyumu, XXI (9-10 Aralık 2005), Ankara, 2006, s. 41-67. (Bazı Sorunlar)

Barlass İrfan, Anonim ve Limited Ortaklıklarda Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu, Vedat Kitapçılık, 1. Baskı, İstanbul, 2006. (Vergisel Sorumluluk)

Barlass İrfan, “5766 Sayılı Kanunla Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’un Mükerrer 35. Maddesine Eklenen Son İki Fıkranın Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumlulukları Bağlamında Değerlendirilmesi”, Vergi Sorunları Dergi, Sa. 244, Ocak 2009, s. 165-171. (5766 Sayılı Kanunla Eklenen Son İki Fıkra)

Bayer, Hermann-Wilfried; Steuerlehre: Steuerverfassung Steuergesetz Steuergericht, Walter de Gruyter, Berlin-Newyork, 1997. (Steuerlehre)

Baykara, Bekir; Teori ve Pratik Yönleriyle Vergi ve Vergi Ceza Hukuku, HUD Yayınları, Ankara, 2008.

Bilgili, Fatih; “Adi Ortaklıkların Fiil Ehliyeti ve Alman Federal Mahkemesi’nin Verdiği Yeni Karar Karşısında Ortaya Çıkan Durum”, Prof. Dr. Ömer Teoman’a 55. Yaş Günü Armağanı, C.I, İstanbul, 2002, s. 197-213.

Bilgili, Fatih/Demirkapı, Ertan; Şirketler Hukuku, Dora Yayınevi, 9. Baskı, Bursa, 2013. (Şirketler)

Bilici, Nurettin; Vergi Hukuku, Seçkin Yayınları, Güncelleştirilmiş ve Geliştirilmiş 28. Baskı, Ankara, 2012.

Birk, Dieter/Desens, Mark/Tappe, Henning; Steuerrecht, C.F. Müller GmbH, 20. völlig neu bearbeitete Auflage, Heidelberg, 2017.

Bozkurt, Tamer; “Vergi yükümlülüğü-vergi sorumluluğu kavramları çerçevesinde anonim şirketlerde tek başına temsil ve ilzama yetkili olanların (Özellikle Murahhas azaların) vergisel sorumluluğu”, Batıder, C. XXIV, Sa. 4, 2008, s. 239- 268. (Murahhas Azaların Vergisel Sorumluluğu)

Böckli, Peter; Schweizer Aktienrecht, 4. Auflage, Zürich-Basel-Genf, 2009. (Aktienrecht)

Budak, Tamer/Benk, Serkan; “Kamu Alacağı: Hukuki Bir Değerlendirme”, Business and Economics Research Journal, Vol. 2, Nr. 2, 2011, s. 61-76. (Kamu Alacağı)

Budak, Tamer /Er, Selami; “Limited Şirket Ortaklarının Kamu Alacağına İlişkin Sorumluluklarının Değerlendirilmesi”, İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 4, Sa. 2, 2013, s. 75-104. (Ortakların Kamu Borçlarından Sorumluluğu).

Can, Mustafa Erdem; “Limited Şirketin Kamu Borçlarından Dolayı Ortakların ve Yöneticilerin Sorumluluğu”, Akdeniz Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. VII, Sa. 1, Haziran 2017, s. 61-80. (Ortakların ve Yöneticilerin Sorumluluğu)

Candan, Turgut; “Kanuni Temsilcilerin Kamu Alacaklarından Sorumluluğu II”, Yaklaşım Dergisi, Nisan 1996, Sa. 40, s. 34-40 (Kamu Alacaklarından Sorumluluk II).

Candan, Turgut; Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu, Güncelleştirilmiş 3. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2006. (Kanuni Temsilcinin Sorumluluğu).

Candan, Turgut; Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu, Gözden Geçirilmiş ve Güncelleştirilmiş 6. Baskı, PWC Türkiye, İstanbul, 2015. (İdari Yargılama Usulü)

Cerrahoğlu, Fadlullah; Limited Ortaklıkta Sorumluluk, İstanbul İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi İTİD, 1975, Sa.1, s. 227-248.

Canyürek, Murat; Müteselsil Borçlulukta İç ve Dış İlişkiler, Vedat Kitapçılık, 1. Baskı, İstanbul, 2003. (Müteselsil Borçluluk).

Çağlayan, Ramazan; İdari Yargılama Hukuku, Seçkin Yayınları, Güncellenmiş 11. Baskı, Ankara, 2019. (İdari Yargılama Hukuku)

Çağlayan, Ramazan; İdari Hukuku Dersleri, Adalet Yayınevi, Güncellenmiş 7. Baskı, Ankara, 2019. (İdare Hukuku)

Çamoğlu, Ersin; “Limited Ortağın Sınırlı Sorumluluğu Prensibine Önemli Bir İstisna: AATUK. md. 35”, İktisat ve Maliye Dergisi, 1969-1970, s. 426-430. (Önemli Bir İstisna).

Çamoğlu, Ersin; “Anonim Ortaklık Yönetim Kurulu Üyelerinin Ortaklığın Kamu Borçlarından Dolayı Sorumluluğu”, Milletlerarası Hukuk ve Milletlararası Özel Hukuk Bülteni, C. 23, Sa. 1-2, 2003, s. 139-146. (Kamu Borçları)

Çamoğlu, Ersin; Anonim Ortaklık Yönetim Kurulu Üyelerinin Hukuki Sorumluluğu, Vedat Kitapçılık, Güncelleştirilmiş ve Genişletilmiş 3. Bası, 2010. (Yönetim Kurulu).

Çamoğlu, Ersin; Limited Ortaklıklar Hukukunun Temel İlkeleri, Vedat Kitapçılık, 1. Bası, 2020. (Limited Ortaklıklar)

Çamurcu, Emin; Anonim Ortaklıklarda Farklılaştırılmış Teselsül İlkesi Uyarınca Yönetim Kurulu Üyelerinin Sorumluluklarının Belirlenmesi, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2015. (Farklılaştırılmış Teselsül)

Çebi, Hakan; Limited Şirketler Hukuku, Adalet Yayınevi, 1. Bası, Ankara, 2019. (Limited Şirketler)

Çelik, Binnur; Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku (Vergi İcra Hukuku), On İki Levha Yayıncılık, 3. Baskı, İstanbul, 2018. (Vergi İcra Hukuku)

Çelik, Binnur ; “Kamu Alacaklarının Korunması Bakımından Limited Şirket Ortaklarının Sorumluluğu”, Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, C.2, Sa.1, 2000, s.121-126 (Ortakların Sorumluluğu)

Demirkapı, Ertan; Limited Ortaklıkta Payın Devri, İzmir, 2008.

Develioğlu, Hüseyin Murat; Takas, Vedat Kitapçılık, 2. Baskı, İstanbul, 2012.

Doğrusöz, Bumin; “Vergi Hukukunda Perdenin Aralanması, Tüzel Kişilik Perdesinin Aralanması”, I. Uluslararası Ticaret Hukuku Sempozyumu, 2 Şubat 2008, Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi, s. 103-109. (Perdenin Aralanması).

Domaniç, Hayri; Anonim Şirketler Hukuku ve Uygulaması TTK. Şerhi II, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2010.

Dural, Mustafa; “Tüzel Kişilik Perdesinin Aralanması (Ya Da Tüzel Kişinin Tabanına Başvurulması)”, Sermaye Piyasası Kurulu, 15. Yıl Sempozyumu, Ankara, Mayıs 1998, s. 97-107. (Perdenin Aralanması)

Dural, Halil Ali; “Limited Şirket Esas Sermaye Payının Miras, Eşler Arası Mal Rejimi ve İcra Yoluyla Edinilmesine İlişkin TTK m. 596 Düzenlemesi Üzerine Düşünceler ve Eleştiriler”, Kadir Has Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Prof. Dr. Mustafa Dural Anısına Özel Sayı:III, C. 6, Sa. 1, Haziran 2018, s.111-124 (TTK m. 596).

Erdem, Mehmet; Özel Hukukta Zamanaşımı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2010. (Zamanaşımı)

Eren, Fikret; Borçlar Hukuku Özel Hükümler, Yetkin Yayınları, 4. Baskı, Ankara, 2017. (Borçlar Özel Hukuku)

Eren, Fikret; Borçlar Hukuku Genel Hükümler, Yetkin Yayınları, 25. Baskı, Ankara, 2020. (Borçlar Genel Hukuku)

Erginay Akif; Vergi Hukuku, Savaş Yayınları, 15. Baskı, Ankara, 1995.

Forstmoser, Peter/Meier-Hayoz, Arthur/Nobel, Peter; Schweizerisches Aktienrecht, Bern, 1996. (Aktienrecht)

Forstmoser, Peter/Peyer, Patrik R.; “Die Einwirkung der Gesellschafterversammlung auf geschäftsführende Entscheide in der GmbH”, SJZ, 103/2007, s. 397-403. (GmbH)

Forstmoser, Peter; Organisation und Organisationsreglement der Aktiengesellschaft, Zürich, 2011. (Organisation)

Geçer, Ahmet Emrah; “Kanuni Temsilcilerin Amme Borçlarından Sorumluluğu: Kusurlu Sorumluluk v. Kusursuz Sorumluluk”, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, Sa. 129, 2017, s.107-132. (Kusurlu-Kusursuz Sorumluluk)

Gerçek, Adnan; “Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 54, Sa. 3, 2005. (Vergi Sorumlusu)

Gerçek, Adnan; “5766 Sayılı Kanun ve Danıştay Kararları çerçevesinde Limited Şirketlerde Kanuni Temsilciler ve Ortakların Vergi Borcundan Sorumluluğu”, Yaklaşım Dergisi, Sa. 207, Mart 2010, s. 21-26. (Vergi Borcundan Sorumluluk)

Gümüş, Mustafa Alper; Borçlar Hukuku Özel Hükümler Cilt-II, Vedat Kitapçılık, 2. Baskı, İstanbul, 2012. (Özel Hükümler C.II)

Gümüşkaya, Gamze; “Anonim ve Limited Ortaklık Kanuni Temsilcilerinin Vergisel Sorumluluğu Açısından Tahsil İmkansızlığı”, Vergi Dünyası Dergisi, Sa. 343, Mart 2010, s. 200-222. (Tahsil İmkansızlığı)

Güneş, Gülsen; Verginin Yasallığı İlkesi, On İki Levha Yayıncılık, 4. Tıpkı Baskı, İstanbul 2014. (Verginin Yasallığı)

Helvacı, Mehmet; Anonim Ortaklıkta Yönetim Kurulu Üyesinin Hukuki Sorumluluğu, Beta Yayınları, 2. Baskı, İstanbul, 2001. (Sorumluluk)

Helvacı, Mehmet; “Yönetim Kurulu Üyelerinin Hukuki Sorumluluğunda Farklılaştırılmış Teselsül”, Prof. Dr. Oğuz İmregün’e Saygı Sempozyumu, Galatasaray Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Sa. 2, 2013, s. 77-97. (Farklılaştırılmış Teselsül)

Helvacı, Mehmet/Çamurcu, Emin/Türkyılmaz, İsmail; “Özellikle Anonim Şirket Açısından Şirket Menfaati Kavramı”, Prof. Dr. Hamdi Yasaman’a Armağan, On İki Levha Yayıncılık, 2017, s. 527-548. (Şirket Menfaati)

Hışıl Mesut; “Amme Alacağının Tahsilinde Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu”, Vergi Raporu Dergisi, Haziran-Temmuz 1995, Özel Sayı 17, s. 7-17.

Homburger, Eric; Kommentar zum schweizerischen Zivilgesetzbuch, Obligationenrecht, 5. Teil: DieAktiengesellschaft (Zürcher Kommentar), Zürich, 1997. (Zürcher Kommentar)

Honsell, Heinrich/Isenring, Bernhard/Kessler, Martin A.; Schweizerisches Haftpflichtrecht, Schulthess Juristische Medien AG, 5., neu bearbeitete und ergänzte Auflage, 2013.

İmregün, Oğuz; Anonim Ortaklıklar, Yasa Yayınları, Yenilenmiş 4. Baskı, İstanbul, 1989. (Anonim Ortaklıklar).

İnceoğlu, M. Murat; Borçlar Hukukunda Doğrudan Temsil, On İki Levha Yayıncılık, 1. Baskı, İstanbul, 2009. (Temsil).

Jörg, Florian S./Arter, Oliver; Das Recht der schweizerischen Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH), Stämpfli Verlag AG, 2015. (GmbH)

Kaneti, Selim/Ekmekçi, Esra/Güneş, Gülsen/Kaşıkcı, Mahmut; Vergi Hukuku, Filiz Kitabevi, 2. Baskı, İstanbul, 2021.

Kapancı, Berk; Birlikte Borçlulukta Borçlular Arası İlişkiler, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2014. (Birlikte Borçluluk).

Karahan, Sami (Editör); Şirketler Hukuku, Mimoza Yayınları, Güncellenmiş 2. Baskı, Konya, 2013.

Karakoç, Yusuf; Genel Vergi Hukuku, Yetkin Yayınları, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 7. Baskı, Ankara, 2014.

Karayalçın, Yaşar; Ticaret Hukuku II. Şirketler Hukuku A. Giriş-Adi Şirket-Sermaye Şirketleri, Sevinç Matbaası, 2. Baskı, Ankara, 1973. (Şirketler Hukuku).

Karayalçın, Yaşar; “Vergi Hukuku Bakımından Kanuni Temsilcinin Sorumluluğu”, Yaklaşım Dergisi, Yıl 2, Sa. 15, Mart 1994, s. 5-9. (Kanuni Temsilcinin Sorumluluğu).

Karayalçın, Yaşar; Özel Hukuk’ta Meseleler ve Görüşler “Hukuki Mütalâalar” (1992-1996) V, Ankara, Banka ve Ticaret Hukuku Enstitüsü Yayınları, Ankara, 1997. (Meseleler ve Görüşler V).

Kendigelen, Abuzer; Türk Ticaret Kanunu, Değişiklikler, Yenilikler ve İlk Tespitler, On İki Levha Yayıncılık, Güncellenmiş 2. Basıdan 3. (Tıpkı) Bası, İstanbul, 2016. (İlk Tespitler)

Kendigelen, Abuzer/Kırca, İsmail; Şirketler Hukuku Cilt I, On İki Levha Yayıncılık, 1. Baskı, İstanbul, 2021. (Şirketler Hukuku C.I).

Kervankıran, Emrullah; “Sermaye Ortaklıklarında Sınırlı Sorumluluk İlkesine Karşı Önemli Bir İstisna: Tüzel Kişilik Perdesi’nin Kaldırılması”, Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. XI, Sa.3-4 ,2007, s. 453-472. (Perdenin Kaldırılması)

Kılıçoğlu, Ahmet M.; Kanuni Halefiyet, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Ankara, 1979. (Halefiyet)

Kılıçoğlu, Ahmet M.; Borçlar Hukuku Genel Hükümler, Turhan Kitabevi, Genişletilmiş 22. Baskı, Ankara, 2018. (Borçlar Hukuku)

Kırbaş, Sadık; Vergi Hukuku, Siyasal Kitabevi, 13. Baskı, Ankara, 2001.

Kırca, İsmail; “Anonim Şirketlerde Tüzel Kişilerin Yönetim Kurulu Üyeliği”, BATIDER, C. XXVIII, Sa. 2, 2012. s. 51-59. (Tüzel Kişilerin Yönetim Kurulu Üyeliği)

Kırca, İsmail/Şehirali Çelik, Feyzan/Manavgat, Çağlar; Anonim Şirketler Hukuku Cilt I, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü (Türkiye İş Bankası A.Ş. Vakfı), 2013/VIII Baskı, Ankara, 2013.

Kobierski Marlene; Der Durchgriff im Gesellschafts- und Steuerrecht, SSW-Schriften zum Steuer- und Wirtschaftsrecht, Stämpfli Verlag AG, 2012. (Durchgriff)

Kocayusufpaşaoğlu, Necip; Borçlar Hukuku Genel Bölüm Birinci Cilt - Borçlar Hukukuna Giriş, Hukuki İşlem, Sözleşme, Filiz Kitabevi, 5. Tıpkı Bası, İstanbul, 2010. (Borçlar Hukuku C.I)

Koçano Rodoslu; Emine; Rücu Hakkı, Turhan Kitabevi, 1. Baskı, Ankara, 2016.

Kratz, Brigitta; (Roberto, Vito/Trüen, Hans Rudolf (Hrsg.)) GmbH, Genossenschaft, Handelsregister und Wertpapiere – Bucheffektengesetz Art. 772-1186 OR und BEG, Handkommentar zum Schweizer Privatrecht, 3. Auflage, 2016. (Kratz, Handkommentar)

Kumrulu, Ahmet; “Anayasa Mahkemesinin Bir Kararı Nedeniyle Vergi Borcunda Objektif Sorumluluk Esasına Dayanan Teselsül”, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, C.I, Sa.3, 1988. (AYM’nin Bir Kararı)

Kumrulu, Ahmet; “Vergi İcra Hukukuna Kavramsal Bir Yaklaşım”, Prof. Dr. Akif Erginay’a 65’inci Yaş Armağanı, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, Ankara, 1981, s. 647-668. (Kavramsal Bir Yaklaşım)

Kuntalp, Erden/Barlas, Nami/Ayanoğlu, Moralı, Ahu/Çavuşoğlu Işıtan, Pelin/İpek, Mehtap/Yaşar, Mert/Koç, Sedef; Türk Borçlar Kanunu Tasarısı’na

İlişkin Değerlendirmeler, Galatasaray Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2005. (Kuntalp ve diğerleri, Değerlendirmeler)

Kuru, Baki; Hukuk Muhakemeleri Usulü Cilt:II, Demir Demir Yayıncılık, 6. Baskı, İstanbul, 2001. (C.II)

Mimaroglu, Sait Kemal; Ticaret Hukuku İkinci Cilt İşletme Hukuku Ticaret Ortaklıkları Hukuku, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Sevinç Matbaası, Ankara, 1972.

Mutluer, M. Kamil; Vergi Genel Hukuku, İstanbul Bilgi üniversitesi Yayınları, 1. Baskı, İstanbul, 2006. (Vergi Hukuku)

Narbay, Şafak/Deliduman, Seyithan; “Alman Federal Mahkemesinin (Dış-) Adi Şirketin Hak ve Taraf Ehliyetine Sahip Olduğuna İlişkin 20.01.2001 Tarihli Kararı”, Prof. Dr. Ömer Teoman’a 55. Yaş Günü Armağanı, C. I, İstanbul, 2002, s. 577-594.

Narter, Recep; “Anonim Şirketlerde Yönetim Kurulunun Vergisel Sorumluluğu”, Yaklaşım Dergisi, Yıl 2, Sa. 17, Mayıs 1994, s. 72-82 (Yönetim Kurulunun Vergisel Sorumluluğu)

Narter, Recep/Arıkan, Abdullah; "Kamu Alacaklarının Tahsil Sürecinin Belirlenmesinde İdarenin Seçimlik Hakkı Var Mıdır?", D:E:Ü. Hukuk Fakültesi Dergisi, Prof. Dr. Durmuş Tezcan’a Armağan, C.21, Özel Sayı, 2019. s. 1529-1546.

Nomer, Haluk N.; “Halefiyet ile Rücu Hakkı Arasındaki İlişki, Özellikle Sosyal Sigortalar ile Özel Sigortaların Rücu Hakları Bakımından Halefiyetin Rolü”, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, C. LV, Sa.3, 1997, s. 243-260. (Halefiyet ile Rücu Hakkı)

Nomer, Haluk N.; “Rücu İstemine İlişkin Zamanaşımı (TBK. Md. 73)”, Prof. Dr. Cevdet Yavuz’a Armağan, s. 245-251. (Rücu Zamanaşımı)

Oğuzman, M. Kemal/Öz; Turgut; Borçlar Hukuku Genel Hükümler Cilt I, Vedat Kitapçılık, 12. Bası, İstanbul, 2014 (Borçlar C. I).

Oğuzman, M. Kemal/Öz; Turgut; Borçlar Hukuku Genel Hükümler Cilt II, Vedat Kitapçılık, 11. Bası, İstanbul, 2014 (Borçlar C. II).

Oğuzman, M. Kemal/Seliçi, Özer/ Oktay Özdemir, Saibe; Kişiler Hukuku (Gerçek ve Tüzel Kişiler), Filiz Kitabevi, Gözden geçirilmiş ve Yenilenmiş 14. Baskı, 2014. (Kişiler Hukuku)

Oğuzman, M. Kemal/Barlas, Nami; Medeni Hukuk, On İki Levha Yayıncılık, 27. Bası, İstanbul, 2021.

Okutan Nilsson, Gül; Anonim Ortaklıklarda Paysahipleri Sözleşmeleri, Çağa Hukuk Vakfı Yayınları, İstanbul, 2004. (Paysahipleri Sözleşmeleri)

Ortaç, Fevzi Rıfat; Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1990.

Öncel, Mualla; “Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk”, Prof. Dr. Fadıl H. Sur’un Anısına Armağan, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayını, Ankara, 1983, s. 39-55. (Sorumluluk).

Öncel, Mualla/Kumrulu, Ahmet/Çağan, Nami/Göker, Cenker; Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, Gözden geçirilmiş değişiklikler işlenmiş 29. Bası, Ankara, 2020. (Vergi Hukuku).

Öz, Turgut; “Limited Ortaklıkta Pay Kavramı ve Payın Devri”, İÜHFM, C.52, Sa.1-4, 1987, s. 345-386. (Limited Ortaklıkta Pay Kavramı).

Özbalcı, Yılmaz; Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2000. (Yorum ve Açıklamalar)

Özen, Burak; Kefalet Sözleşmesi Özellikleri Kuruluşu Türleri, Vedat Kitapçılık, 1. Bası, İstanbul, 2008. (Kefalet).

Özen, Burak; “Kefilin Özel Rücu Talebi ve Bu Talebin Halefiyete Dayanan (Genel) Rücu Talebiyle İlişkisi”, Prof. Dr. Rona Serozan’a Armağan, C. II, On İki Levha Yayıncılık, 2011, s. 1445-1481. (Özel ve Genel Rücu Talebi)

Özsüt, Tuğrul; “3505 Sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanunu’nda Yapılan Değişiklikler”, Vergi Dünyası, Sa. 90, 1989, s. 35-44. (3505 SK. İle Yapılan Değişiklikler).

Öztan, Bilge; Medeni Hukuk Tüzel Kişilerinde Organ Kavramı ve Organın Fiillerinden Doğan Sorumluluk, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Ankara, 1970. (Organ Kavramı)

Öztek, Selçuk/Memiş, Tekin; “Şirketler Hukuku ve İcra İflas Hukuku İlkeleri Karşısında Borçlu Şirketin Alacaklılarının Hakim Ortağa Karşı Korunması”, Tüzel Kişilik Perdesinin Aralanması I. Uluslararası Ticaret Hukuku Sempozyumu, 2 Şubat 2008, Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi, s.153-161. (Perdenin Aralanması)

Öztürk, İlhami; “Vergi Hukuku Kapsamında Anonim Şirketlerin Tüzel Kişi Yönetim Kurulu Üyelerinin Kanuni Temsilci Sıfatıyla Sorumluluğu”, Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, Yıl 7, S. 24, Ocak 2016, s. 309 – 333. (Tüzel Kişi Yönetim Kurulu Üyeleri)

Paslı, Ali; Anonim Ortaklığın Devralınması, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2009.

Paslı, Ali; “Anonim Ortaklıkta Kontrol Sahibinin Özel Durumu”, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, C. LXVI, Sa. 2, 2008, s. 345-358. (Kontrol Sahibi)

Paslı, Ali; “Yeni Türk Ticaret Kanunu Anonim Ortaklık Hükümlerinin Tanıtılması (I) YTK Kitap 2 – Kısım 4 – Bölüm 1 Genel Hükümler ve Temel İlkeler”, Batıder, C. XXVII, Sa. 3, 2011, s. 137-167. (Anonim Ortaklık Hükümlerinin Tanıtılması)

Pekcanıtez, Hakan/Atalay, Oğuz/Özekes, Muhammmet; Medeni Usul Hukuku, Vedat Kitapçılık, 6. Bası, İstanbul, 2018.

Pınar, Burak; “Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararı Sonrası Limited Şirketlerdeki Kanunî Temsilci ve Ortaklar Arasındaki Sorumluluk İlişkisinde Ortaya Çıkan Sıra ve Rücu Sorunu”, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt. 23, Sayı. 1, 2021, s. 295-313. (Rücu Sorunu)

Poroy, Reha; “Ticaret Hukuku ve Vergi Hukuku”, İktisat Maliye Dergisi, C. XXIII, Sa. 1, Nisan 1976, s. 26-28.

Poroy, Reha/Tekinalp, Ünal/Çamoğlu, Ersin; Ortaklıklar ve Kooperatif Hukuku, Arıkan Basım Yayım Dağıtım, 10. Tıpkı Basım, İstanbul, 2005.

Poroy, Reha/Tekinalp, Ünal/Çamoğlu, Ersin; Ortaklıklar Hukuku I, Vedat Kitapçılık, 13. Bası, İstanbul, 2014. (Ortaklıklar I)

Poroy, Reha/Tekinalp, Ünal/Çamoğlu, Ersin; Ortaklıklar Hukuku II, Vedat Kitapçılık, Güncelleştirilmiş 13. Bası, İstanbul, 2017. (Ortaklıklar II)

Poroy, Reha/Tekinalp, Ünal/Tekinalp, Gül Ören; “Ortaklıklar Hukukunda Organların Sorumluluğu”, İÜHFM, Atatürk'ün Hatırasına Armağan Edilmiş İncelemeler, C.45, Sa. 1-4, 1981, s.347-398. (Organların Sorumluluğu)

Poroy, Reha/Yasaman, Hamdi; Ticari İşletme Hukuku, Vedat Kitapçılık, 13. Baskı, İstanbul, 2010.

Pulaşlı, Hasan; Şirketler Hukuku Şerhi Cilt I, Adalet yayınları, 2014. (Şerh C.I)

Pulaşlı, Hasan; Şirketler Hukuku Şerhi Cilt II, Adalet yayınları, 2014. (Şerh C.II).

Raiser, Thomas; Recht Der Kapitalgesellschaften, 2. Auflage, München, 1992. (Kapitalgesellschaften)

Reisoğlu, Seza; “Kefilin Rücuu ile İlgili Meseleler”, Batıder, C. I, Sa. 4, 1962, s. 465-509. (Rücuu)

Reisoğlu, Seza; Türk Hukukunda ve Bankacılık Uygulamasında Kefalet, Ayyıldız Matbaası, Ankara, 1992. (Kefalet)

Saban, Nihal; Vergi Hukukunda Sorumluluk, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1991.

Saban, Nihal; “Birleşik Devletler Temyiz Mahkemesinin Bir Kararı Işığında Alter Ego Doktrini ve AATUHK. 35 ve Mük. 35. Md.”, Vergi Sorunları Dergisi, Sa. 90, Mart 1996. s. 140-151. (Alter Ego Doktrini)

Saban, Nihal; Vergi Hukuku, Beta Yayınları, 5. Baskı, İstanbul, Nisan 2009. (Vergi Hukuku)

Sağlam, İpek; “Tüzel Kişilik Perdesinin Aralanması Kavramına Genel Bir Bakış”, Tüzel Kişilik Perdesinin Aralanması I. Uluslararası Ticaret Hukuku Sempozyumu, 2 Şubat 2008, Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi, s.153-161. (Perdenin Aralanması)

Saraçoğlu Fatih; “Vergi Borcundan Sorumluluk ve Sermaye Şirketlerinin Durumu”, Vergi Sorunları Dergisi, Sa. 225, Haziran 2007, s. 120-126. (Vergi Borcundan Sorumluluk)

Schmittman, Jens M.; (Jesgarzevski, Tim/Schmittmann, Jens M (Hrsg.)) Steuerrecht-Grundlagen und Anwendungsfälle aus der Wirtschaft, Springer Fachmedien, FOM Edition, Wiesbaden, 2014. (Steuerrecht)

Seer, Roman (Tipke, Klaus/Lang, Joachim); Steuerrecht, Verlag Otto Schmidt KG, 24. neu bearbeitete Auflage, Köln, 2021.

Serozan, Rona; Tüzel Kişiler, Özellikle Dernekler ve Vakıflar, 2. Bası, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1994. (Tüzel Kişiler)

Serozan, Rona; Borçlar Hukuku Genel Bölüm C.III İfa, İfa Engelleri, Haksız Zenginleşme, Gözden Geçirilip Genişletilmiş 6. Bası, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2014. (Borçlar Hukuku C. III).

Siffert, Rino/Fischer, Marc Pascal/Petrin, Martin; GmbH-Recht Revidiertes Recht der Gesellschaft mit beschränkter Haftung (Art. 772-827 OR), Stämpflis Handkommentar, Stämpfli Verlag AG, 2008. (GmbH)

Şanver, Salih; “Ticaret Hukuku ve Vergi Hukuku”, İktisat Maliye Dergisi, C. XXIII, Sa. 1, Nisan 1976, s. 21-25.

Şener, Oruç Hami; Adi Ortaklık, Yetkin Yayınları, Ankara, 2008. (Adi Ortaklık)

Şener, Oruç Hami; Teorik ve Uygulamalı Ortaklıklar Hukuku Ders Kitabı, Seçkin Yayınları, Gözden Geçirilmiş 2. Bası, Ankara, 2015. (Ortaklıklar Hukuku)

Şener, Oruç Hami; Anonim Ortaklıkta Ek Tasfiye (İhya), Adalet Yayınevi, Ankara, 2015.

Şener, Oruç Hami; Yargıtay Kararları Işığında Limited Ortaklıklar Hukuku, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2017. (Limited Ortaklıklar).

Şentürk, Akın Gencer; Hukukçu Gözüyle Vergi Uygulamaları (Yorumlar – Eleştiriler – Öneriler), 1. Baskı, İzmir, Etki Yayınları, 2010.

Şenyüz, Doğan/Yüce, Mehmet/Gerçek, Adnan; Vergi Hukuku Genel Hükümler, Ekin Yayınevi, 9. Baskı, Bursa, 2018. (Vergi Hukuku)

Şirin, Z. Ertunç; ““Tüzel Kişi Yönetim Kurulu Üyeleri” ve “Tüzel Kişi Müdürler”in Kanuni Temsilcilerin Vergi Sorumluluğu Bağlamında Konumları”, Bahçeşehir Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 11, Sa. 139-140, Mart-Nisan 2016, s. 75-90. (Tüzel Kişi Kanuni Temsilciler)

Tancı, Muhittin/Arıkan, Vural/Yalçiner, Polat; İzahlı-İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun ve Tahsilatla İlgili Diğer Kanunlar, Balkanoğlu Matbaacılık, Ankara, 1970. (Amme Alacaklarının Tahsil Usulü)

Tandoğan, Haluk; Borçlar Hukuku Özel Borç İlişkileri Cilt:II İstisna (Eser) ve Vekalet Sözleşmeleri Vekaletsiz İş Görme Kefalet ve Garanti Sözleşmeleri, Evrim Basım Yayım Dağıtım, Dördüncü Tıpkı Basım, 1989. (Borçlar C.II)

Tandoğan, Haluk; Türk Mes’uliyet Hukuku (Akit Dışı ve Akdi Mes’uliyet), 1961 Yılı Birinci Basıdan Tıpkı Bası, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2010. (Mes’uliyet Hukuku).

Tanrıver, Süha; Medeni Usul Hukuku Cilt I, Yetkin Yayınları, 3. Baskı, Ankara, 2020. (Usul C.I).

Taş, Aliihsan; Limited Şirkette Müdürler, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Galatasaray Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2019.

Tekil, Fahiman; Anonim Şirketler Hukuku, İstanbul, 1993.

Tekinalp, Gülören/Tekinalp, Ünal; “Perdeyi Kaldırma Teorisi”, Prof. Dr. Reha Poroy’a Armağan, 1995, s. 387-404.

Tekinalp, Ünal; Anonim Ortaklıkların Yönetim Kurullarında Tüzel Kişilerin Temsili, Ankara, 1965.

Tekinalp, Ünal; Sermaye Ortaklıklarının Yeni Hukuku, Vedat Kitapçılık, Güncelleştirilmiş 4. Bası, İstanbul, 2015. (Yeni Hukuk).

Tekinay/Akman/Burcuoğlu/Altıp; Tekinay Borçlar Hukuku, 7. Bası, İstanbul, 1993. (Tekinay Borçlar Hukuku)

Teoman, Ömer; Yaşayan Ticaret Hukuku, C. I, Kitap:12, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2008.

Topaloğlu, Mustafa; “Sermaye Şirketlerinde Tüzel Kişilik Perdesinin Kaldırılması ve Bu Konuda Türk Ticaret Kanunu Tasarısında Getirilen Hükümler”, Prof. Dr. Fırat Öztan’a Armağan II. Cilt, Turhan Kitabevi, Ankara, 2010, s. 2083-2103. (Perdenin Kaldırılması)

Topaloğlu, Mustafa; “Kooperatiflerin Genel İlkeleri ve Kuruluşu”, Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. XXVIII, Sa. 2, 2021, s. 645-665.

Tunçomağ, Kenan; Borçlar Hukuku Genel Hükümler Cilt I, Fakülteler Matbaası, Üzerinde Çalışılmış 5. Bası, İstanbul, 1972. (Borçlar Hukuku C.I)

Türkyılmaz, İsmail; Anonim Ortaklıklar Hukukunda Pay Satış Sözleşmeleri Ekseninde Satıcının Beyan ve Tekeffülleri, On İki Levha Yayıncılık, 1. Baskı, İstanbul, 2021. (Beyan ve Tekeffüller)

Ulusoy, Erol; “Şirketler ve Bankacılık Hukukunda Kapsama Alma ve Sorumlu Kılma Amacıyla Tüzel Kişilik Perdesinin Aralanması”, Tüzel Kişilik Perdesinin Aralanması I. Uluslararası Ticaret Hukuku Sempozyumu, 2 Şubat 2008, Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi, s.351-402. (Perdenin Aralanması)

Uyanık, Namık Kemal; Tüzel Kişilik Perdesinin Kaldırılması ve Organik Bağ, Seçkin Yayınevi, 2. Baskı, 2021. (Perdenin Kaldırılması)

Üçışık, Güzin/Çelik, Aydın; Anonim Ortaklıklar Hukuku I. Cilt, Adalet Yayınevi, Ankara, 2013 (Ortaklıklar C.I)

Ülgen, Hüseyin/Helvaci, Mehmet/Kendigelen, Abuzer/Kaya, Arslan/Nomer Ertan, Füsun; Ticari İşletme Hukuku, On İki Levha Yayıncılık, 5. (Tıpkı) Basım, İstanbul, 2015.

Von Tuhr, Andreas (Çev: Cevat Edege); Borçlar Hukukunun Umumi Kısmı Cilt:1-2, Olgaç Matbaası, Gözden Geçirilmiş 2. Baskı, Ankara, 1983. (Borçlar Hukuku)

Weber, Rolf H./von Graffenried, Caroline; Beziehungen zu dritten Personen, Art. 110-113 OR Schweizerisches Zivilgesetzbuch, Das Obligationenrecht, Allgemeine Bestimmungen, Berner Kommentar, 2. Auflage, 2022. (Berner Kommentar)

Wormser, L. Maurice; “Piercing the Veil of Corporate Entity”, Columbia Law Review, Vol. 12, No. 6, Jun., 1912, s. 496-518.

Yaltı, Billur; “Vergi Hukukunda Sorumluluğun Sınırı: Mülkiyet Hakkı: İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa Çerçevesinde AATUHK 35 ve Mükerrer 35”, Prof. Dr. Mualla Öncel’e Armağan, C.I, AÜHF Yayınları, Ankara, 2009, s. 507-536. (Vergi Hukukunda Sorumluluğun Sınırı) (www.kazanci.com, s.1-14, Erişim Tarihi:27.12.2020)

Yanlı, Veliye; Anonim Ortaklıklarda Tüzel Kişilik Perdesinin Kaldırılması ve Pay Sahiplerinin Ortaklık Alacaklılarına Karşı Sorumlu Kılınması, Beta Yayınları, 1. Bası, İstanbul, 2000. (Perdenin Kaldırılması)

Yanlı, Veliye; “Limited Şirketlerin Amme Borçlarından Dolayı Ortakların Sorumluluğu”, Prof. Dr. Erdoğan Moroğlu’na 65. Yaş Günü Armağanı, 1. Baskı, İstanbul, 2001, s. 743-771. (Amme Borçlarından Ortakların Sorumluluğu)

Yanlı, Veliye; “Anonim Şirketlerin Vergi Borçlarından Kanuni Temsilcilerinin Sorumluluğuna İlişkin bazı Hususlar”, Batıder, C. 29, Sa. 4, 2013, s. 59-79. (Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu)

Yanlı, Veliye; Anonim Şirketlerde İmza Yetkilileri Sadece Yönetim Kurulu Tarafından mı Atanabilir?, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, Ersin Çamoğlu’na Armağan, C. LXXI, Sa. 2, s. 439-448.

Yaralı, Levent; Limited Şirketin Kamu Borçlarından Müdürlerin ve Ortakların Sorumluluğu, Yaklaşım Yayınları, 2. Baskı, İstanbul, 2011. (Limited Şirketin Kamu Borçları)

Yaralı, Levent; “Anonim Şirket Yönetim Kurulu ve Limited Şirket Müdür ve Ortaklarının Şirketin Vergi ve Diğer Kamu Borçlarından Sorumluluğunun Fer’iliği ve Takip Sırası”, Yaklaşım Dergisi, Sa. 216, Aralık 2010, s. 298-305 (Takip Sırası).

Yasaman, Hamdi; “Türk Ticaret Kanunu Tasarısı’nda Hâkimin Genişleyen Rolü”, Prof. Dr. Reha Poroy’un Anısına, Batıder, C. XXV, Sa. 4, 2009, s. 73-94. (Hakimin Rolü)

Yasaman, Hamdi; “Yönetim Kurulu Üyelerine Karşı Açılacak Sorumluluk Davaları”, Prof. Dr. Oğuz İmregün’e Saygı Sempozyumu, Galatasaray Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Sa. 2, 2013, s. 97-112.

Yavuz, Cevdet; Türk Borçlar Hukuku Özel Hükümler, Beta Yayınları, Yenilenmiş 10. Bası, İstanbul, 2014. (Özel Hükümler)

Yayla, Yıldızhan; İdare Hukuku, Beta Yayıncılık, Tıpkı 2. Basım, İstanbul, 2010.

Yeniçeri, Harun; Türk Vergi Sisteminde Vergi Güvenlik Önlemleri, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Mali Hukuk Anabilim Dalı, İstanbul, 2005. (Vergi Güvenlik Önlemleri)

Yıldırım, Turan/Yasin, Melikşah/Kaman, Nur/ Özdemir, H. Eyüp/Üstün, Gül/Okay Tekinsoy, Özge; İdare Hukuku, On İki Levha Yayıncılık, Güncelleştirilmiş 7. Baskı, İstanbul, 2018.

Yıldız, Şükrü; “Anonim Ortaklıkta Yönetim Kurulu Üyelerinin Kamu Borçlarından Sorumluluğu”, Prof. Dr. Erdoğan Moroğlu’na 65. Yaş Günü Armağanı, 1. Baskı, İstanbul, 2001, s. 771-795. (Kamu Borçlarından Sorumluluk)

Yıldız, Şükrü; Türk Ticaret Kanunu Tasarısına Göre Limited Şirketler Hukuku, Arıkan Basım Yayın, İstanbul, 2007. (Limited Şirketler Hukuku)

Yıldız, Burçak; “TTK Tasarısı’nda Şirketlerin Ehliyeti ve Bu Bağlamda TTK m. 137 Hükmündeki “Ultra Vires” Sınırlamasının Yerindeliğinin Değerlendirilmesi”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 55, Sa. 1, 2006, s. 321-353.

Yıldız, Burçak; “Ultra Vires İlkesinin Kaldırılmasının Ardından İşletme Konusu Unsuru ve Ticaret Şirketlerinin İşletme Konusu Dışındaki İşlemlerinin Hukuki Niteliği”, Batıder, C. XXVII, Sa. 3, 2011, s. 111-134.

Yılmaz, Ejder; Hukuk Muhakemeleri Kanunu Şerhi Cilt 2, Yetkin Yayınları, 3. Baskı, Ankara, 2017. (Şerh C.II)

Yılmaz, Lerzan; “Anonim Şirketlerde Tüzel Kişilik Perdesinin Kaldırılması Meselesi Hakkında İsviçre Federal Mahkemesi Kararları Işığında Düşünceler”, Tüzel Kişilik Perdesinin Aralanması I. Uluslararası Ticaret Hukuku Sempozyumu, 2 Şubat 2008, Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi, s.233-259. (Perdenin Aralanması).

Yiğit, Uğur; Vergi Hukuku, Yetkin Yayınları, Ankara, 2019.

Yongalık, Aynur; “Türk Ticaret Kanunu Tasarısı’na (m. 124-133) Türk Ticaret Kanunu (m. 136-145) ile Karşılaştırmalı Bir Bakış ve Değerlendirme”, Batıder, C. XXVI, Sa.1, 2010, s. 81-91. (Değerlendirme)



TEZ ONAY SAYFASI

Üniversite : T.C. GALATASARAY ÜNİVERSİTESİ
Enstitü : SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
Hazırlayanın Adı Soyadı : Can Dağhan AKYÜREK
Tez Başlığı : Sermaye Şirketlerinde Ortakların ve Organların Kamu Borçlarından Sorumluluğu
Savunma Tarihi : 05/10/2022
Danışman : Prof. Dr. Tolga AYOĞLU

JÜRİ ÜYELERİ:

Unvan, Ad-Soyadı

İmza

Prof. Dr. Hamdi YASAMAN

Prof. Dr. Mustafa TOPALOĞLU

Prof. Dr. Tolga AYOĞLU

Prof. Dr. S. Anlam ALTAY

Dr. Öğr. Üyesi Balca ÇELENER

Prof. Dr. Ulun AKTURAN

Enstitü Müdürü