



Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

Maliye Anabilim Dalı

**SERMAYE ŞİRKETLERİNİN ORTAKLARI İLE KANUNÎ
TEMSİLCİLERİNİN ŞİRKETİN VERGİSEL BORÇLARINDAN
DOĞAN SORUMLULUĞU: AMERİKA BİRLEŞİK DEVLETLERİ VE
AB ÜYESİ BAZI ÜLKELER İLE KARŞILAŞTIRMALI BİR
İRDELEME**

Soner ALTAŞ

Doktora Tezi

Ankara, 2019

SERMAYE ŞİRKETLERİNİN ORTAKLARI İLE KANUNİ
TEMSİLCİLERİNİN ŞİRKETİN VERGİSEL BORÇLARINDAN
DOĞAN SORUMLULUĞU: AMERİKA BİRLEŞİK DEVLETLERİ VE
AB ÜYESİ BAZI ÜLKELER İLE KARŞILAŞTIRMALI BİR İRDELEME

Soner ALTAŞ

Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

Maliye Anabilim Dalı

Doktora Tezi

Ankara, 2019

KABUL VE ONAY

Soner ALTAŞ tarafından hazırlanan "Sermaye Şirketlerinin Ortakları İle Kanunî Temsilcilerinin Şirketin Vergisel Borçlarından Doğan Sorumluluğu: Amerika Birleşik Devletleri Ve AB Üyesi Bazı Ülkeler İle Karşılaştırmalı Bir İrdeleme" başlıklı bu çalışma, 12/06/2019 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda başarılı bulunarak jürimiz tarafından Doktora Tezi olarak kabul edilmiştir.



Prof. Dr. Nurettin BİLİCI (Başkan)



Doç. Dr. Ayşe Nil TOSUN (Danışman)



Prof. Dr. Ahmet Burçin YERELİ (Üye)



Prof. Dr. M. Umur TOSUN (Üye)



Dr. İbrahim Nihat BAYAR (Üye)

Yukarıdaki imzaların adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylım.

Prof. Dr. Musa Yaşar SAĞLAM

Enstitü Müdürü

YAYIMLAMA VE FİKRİ MÜLKİYET HAKLARI BEYANI

Enstitü tarafından onaylanan lisansüstü tezimin tamamını veya herhangi bir kısmını, basılı (kağıt) ve elektronik formatta arşivleme ve aşağıda verilen koşullarla kullanıma açma iznini Hacettepe Üniversitesine verdiğimi bildiririm. Bu izinle Üniversiteye verilen kullanım hakları dışındaki tüm fikri mülkiyet haklarım bende kalacak, tezimin tamamının ya da bir bölümünün gelecekteki çalışmalarda (makale, kitap, lisans ve patent vb.) kullanım hakları bana ait olacaktır.

Tezin kendi orijinal çalışmam olduğunu, başkalarının haklarını ihlal etmediğimi ve tezimin tek yetkili sahibi olduğumu beyan ve taahhüt ederim. Tezimde yer alan telif hakkı bulunan ve sahiplerinden yazılı izin alınarak kullanılması zorunlu metinleri yazılı izin alınarak kullandığımı ve istenildiğinde suretlerini Üniversiteye teslim etmeyi taahhüt ederim.

Yükseköğretim Kurulu tarafından yayınlanan **“Lisansüstü Tezlerin Elektronik Ortamda Toplanması, Düzenlenmesi ve Erişime Açılmasına İlişkin Yönerge”** kapsamında tezim aşağıda belirtilen koşullar haricince YÖK Ulusal Tez Merkezi / H.Ü. Kütüphaneleri Açık Erişim Sisteminde erişime açılır.

- Enstitü / Fakülte yönetim kurulu kararı ile tezimin erişime açılması mezuniyet tarihimden itibaren 2 yıl ertelenmiştir. ⁽¹⁾
- Enstitü / Fakülte yönetim kurulunun gerekçeli kararı ile tezimin erişime açılması mezuniyet tarihimden itibaren ay ertelenmiştir. ⁽²⁾
- Tezimle ilgili gizlilik kararı verilmiştir. ⁽³⁾

14/06/2019



Soner ALTAŞ

¹“Lisansüstü Tezlerin Elektronik Ortamda Toplanması, Düzenlenmesi ve Erişime Açılmasına İlişkin Yönerge”

- (1) Madde 6. 1. Lisansüstü teze ilgili patent başvurusu yapılması veya patent alma sürecinin devam etmesi durumunda, tez **danışmanın** önerisi ve **enstitü anabilim dalının** uygun görüşü üzerine **enstitü** veya **fakülte yönetim kurulu** iki yıl süre ile tezin erişime açılmasının ertelenmesine karar verebilir.
- (2) Madde 6. 2. Yeni teknik, materyal ve metotların kullanıldığı, henüz makaleye dönüşmemiş veya patent gibi yöntemlerle korunmamış ve internetten paylaşılması durumunda 3. şahıslara veya kurumlara haksız kazanç imkanı oluşturabilecek bilgi ve bulguları içeren tezler hakkında tez **danışmanın** önerisi ve **enstitü anabilim dalının** uygun görüşü üzerine **enstitü** veya **fakülte yönetim kurulunun** gerekçeli kararı ile altı ayı aşmamak üzere tezin erişime açılması engellenebilir.
- (3) Madde 7. 1. Ulusal çıkarları veya güvenliği ilgilendiren, emniyet, istihbarat, savunma ve güvenlik, sağlık vb. konulara ilişkin lisansüstü tezlerle ilgili gizlilik kararı, **tezin yapıldığı kurum** tarafından verilir *. Kurum ve kuruluşlarla yapılan işbirliği protokolü çerçevesinde hazırlanan lisansüstü tezlere ilişkin gizlilik kararı ise, **ilgili kurum ve kuruluşun önerisi** ile **enstitü** veya **fakültenin** uygun görüşü üzerine **üniversite yönetim kurulu** tarafından verilir. Gizlilik kararı verilen tezler Yükseköğretim Kuruluna bildirilir.
Madde 7.2. Gizlilik kararı verilen tezler gizlilik süresince enstitü veya fakülte tarafından gizlilik kuralları çerçevesinde muhafaza edilir, gizlilik kararının kaldırılması halinde Tez Otomasyon Sistemine yüklenir.

* Tez **danışmanın** önerisi ve **enstitü anabilim dalının** uygun görüşü üzerine **enstitü** veya **fakülte yönetim kurulu tarafından karar verilir.**

ETİK BEYAN

Bu çalışmadaki bütün bilgi ve belgeleri akademik kurallar çerçevesinde elde ettiğimi, görsel, işitsel ve yazılı tüm bilgi ve sonuçları bilimsel ahlak kurallarına uygun olarak sunduğumu, kullandığım verilerde herhangi bir tahrifat yapmadığımı, yararlandığım kaynaklara bilimsel normlara uygun olarak atıfta bulunduğumu, tezimin kaynak gösterilen durumlar dışında zgn olduğunu, **Doç.Dr. Ayşe Nil TOSUN** danışmanlığında tarafımdan üretildiğini ve Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Yazım Yönergesine göre yazıldığını beyan ederim.



Soner ALTAŞ

ÖZET

ALTAŞ, Soner. *Sermaye Şirketlerinin Ortakları İle Kanunî Temsilcilerinin Şirketin Vergisel Borçlarından Doğan Sorumluluğu: Amerika Birleşik Devletleri Ve AB Üyesi Bazı Ülkeler İle Karşılaştırmalı Bir İrdeleme*, Doktora Tezi, Ankara, 2019.

Oldukça geniş bir kavram olması nedeniyle, tez çalışmamızda vergi hukukuna dair sorumluluk hükümlerine genel olarak değinilmiş, esas olarak fer'i vergi borçlusu konumundaki vergi sorumlusu ve sorumluluğu üzerinde durulmuştur. Bu çerçevede, sermaye şirketleri olan anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde, şirket ortakları ile kanuni temsilcilerin şirketin vergi borç ve cezalarına ilişkin sorumlulukları, tarihsel süreç ve diğer ülke düzenlemeleri ile kıyaslamalı olarak, ilgili mevzuatta yapılan son değişiklikler, halihazırda tasarı aşamasında olan yasa çalışmaları ve yüksek yargı kararları ışığında ele alınmıştır. Sermaye şirketlerinin yönetim ve temsili ile kanuni temsilcileri Türk Ticaret Kanunu'nda düzenlenmiş olduğundan, bu Yasada yapılan en son değişiklikler, konunun aydınlatılması açısından ayrıca irdelenmiştir. Türk hukukunda sermaye şirketlerinin ortakları ile kanuni temsilcilerine yüklenen sorumluluk hükümlerinin, başta Amerika Birleşik Devletleri ve bazı Avrupa Birliği üyesi ülkeler ile mukayesesi yapılarak ülkemiz düzenlemelerinin incelenen ülkelerin mevzuatına kıyasla ağır sorumluluk hükümleri taşıyıp taşımadığı, ayrıca ülkemiz mevzuatında konuya ilişkin olarak yapılan değişikliklerin tarihsel seyri incelenerek sorumluluk hükümlerinin zaman içerisinde ağırlaştırılıp ağırlaştırılmadığı hususunda bir sonuca ulaşılmaya çalışılmış; bu sonuçlara dayanarak da ülkemiz ilgili mevzuatı ve uygulamasında gözlemlenen noksanlıklara, aksaklıklara ve hatalı uygulamalara dair önerilerde bulunulmuştur.

Anahtar Sözcükler

Vergi sorumlusu, sermaye şirketi, ortak, kanuni temsilci.

ABSTRACT

ALTAS, Soner. *Liabilities of the Shareholders and Legal Representatives of Capital Companies Due to Company's Tax Debts: A Comparative Study Among Turkey, United States and Some EU Member States*, Ph. D. Dissertation, Ankara, 2019.

Due to the fact that it has a very broad concept, we mention the provisions of liability in tax law generally and focus especially on the second degree tax liability and liable persons in our study. In this regard, the liability of shareholders and directors of capital companies arising from the joint stock company's, limited liability company's and shared capital company's unpaid taxes and penalties are discussed under the light of current legislation, legal drafts, high judicial decisions and also by comparing other countries' legislations and considering historical process. Since the management and representation of the capital companies and their legal representatives are regulated by the Turkish Commercial Code, the latest amendments to this law are examined separately in terms of clarifying the issue. The liabilities of the capital companies' shareholders and legal representatives are compared with those of the United States of America and some European Union member states and the results are examined whether the legal provisions foreseen in Turkish Law are strict or not when compared to those countries. On the other hand, the historical changes in the related domestic legislation are considered to see whether the provisions of liability have been aggravated or not over time. Finally, on the basis of these conclusions, we make some suggestions on the deficiencies, faults and misapplications that we observe in the relevant legislation and practice of our country.

Keywords

Tax liability, capital company, shareholder, legal representative.

İÇİNDEKİLER

KABUL VE ONAY	i
YAYIMLAMA VE FİKRİ MÜLKİYET HAKLARI BEYANI.....	ii
ETİK BEYAN.....	iii
ÖZET.....	iv
ABSTRACT	v
İÇİNDEKİLER	vi
KISALTMALAR DİZİNİ	xiv
TABLolar DİZİNİ	xv
GİRİŞ	1
1. BÖLÜM : VERGİ SORUMLULUĞUNA, SERMAYE ŞİRKETLERİNE, VERGİ HUKUKUMUZDA KANUNİ TEMSİLCİNİN SORUMLULUĞUNA İLİŞKİN TEMEL KAVRAMLAR	5
1.1. VERGİ MÜKELLEFİYETİ VE MÜKELLEFİ.....	5
1.2. SORUMLULUK KAVRAMI	6
1.3. VERGİ SORUMLULUĞU VE VERGİ SORUMLUSU	7
1.3.1. Vergi Kesen Konumundaki Vergi Sorumlusu	9
1.3.2. Fer'i Vergi Borçlusunu Konumundaki Vergi Sorumlusu.....	9
1.3.3. Vergi Ödevlisi Konumundaki Vergi Sorumlusu.....	10
1.4. MÜKELLEF İLE SORUMLUNUN KARŞILAŞTIRILMASI.....	10
1.5. TÜRK VERGİ HUKUKUNDA SORUMLULUK TÜRLERİ.....	11
1.5.1. Müşterek ve Müteselsil Sorumluluk.....	11

1.5.2. Kanundan ve Sözleşmeden Doğan Sorumluluk.....	11
1.5.3. Sınırlı ve Sınırsız Sorumluluk	12
1.5.4. Kusurlu ve Kusursuz Sorumluluk.....	12
1.5.5. Maddi ve Şekli Ödevlerden Sorumluluk.....	13
1.5.6. Rücu Edilebilen ve Rücu Edilemeyen Sorumluluk	14
1.6. TEMSİL VE KANUNİ TEMSİLCİ	14
1.7. VERGİ HUKUKU BAKIMINDAN KANUNİ TEMSİL VE İRADİ TEMSİL	16
1.8. SERMAYE ŞİRKETLERİ, ORTAKLARI, ORGANLARI VE KANUNİ TEMSİLCİLERİ.....	17
1.8.1. Sermaye Şirketleri.....	18
1.8.2. TTK Açısından Ortak ve Sorumluluğu.....	19
1.8.3. Anonim Şirketler	20
1.8.3.1. Anonim Şirketin Organları	20
1.8.3.2. Anonim Şirket Yönetim Kurulu	20
1.8.3.2.1. Yönetim Kurulu Üyelerinin Görev Süresi.....	22
1.8.3.2.2. Yönetim Kurulu Üyeliğinin Sona Ermesi.....	22
1.8.4. Limited Şirketler	23
1.8.4.1. Limited Şirketin Organları.....	23
1.8.4.2. Limited Şirketin Müdürleri.....	23
1.8.5. Türk Ticaret Kanunu Yönünden Kanuni Temsilciler.....	24
1.8.5.1. Anonim Şirketin Yönetimi ve Temsili İle Yetki Devri	25

1.8.5.1.1. Yönetim Kurulunun Devredemeyeceği Görevleri ve Yetkileri	25
1.8.5.1.2. Yönetim İle Temsil Yetkisinin Devri	27
1.8.5.2. Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirketin Yönetimi, Temsili, Yönetim İle Temsil Yetkilerinin Devri	29
1.8.5.3. Limited Şirketin Yönetimi, Temsili, Yönetim İle Temsil Yetkisinin Devri.....	29
1.8.5.4. Sermaye Şirketinin Tasfiyesi Halinde Şirketin Temsili	31
1.8.5.4.1. Tasfiye Memurları	31
1.8.5.4.2. Tasfiye Memurlarının Şirketi Temsili	32
1.8.5.5. Sermaye Şirketine Kayyım Atanması Halinde Şirketin Temsili	32
2. BÖLÜM : TÜRK VERGİ HUKUKUNA GÖRE SERMAYE ŞİRKETLERİNİN ORTAKLARININ VE KANUNİ TEMSİLCİLERİNİN SORUMLULUĞU.....	35
2.1. TÜRK VERGİ SİSTEMİNE GENEL BİR BAKIŞ	35
2.2. TÜRK VERGİ HUKUKUNA GÖRE SERMAYE ŞİRKETLERİNİN ORTAKLARININ VE KANUNİ TEMSİLCİLERİNİN SORUMLULUĞU	37
2.2.1. Vergi Usul Kanunu Uyarınca Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu	37
2.2.1.1. VUK Uyarınca Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğunun Kapsamı	38
2.2.1.1.1. Vergi Alacağı.....	38
2.2.1.1.2. Vergiye Bağlı Alacaklar	39
2.2.1.1.2.1. Gecikme Faizi.....	39
2.2.1.1.2.2. Gecikme Zammı	40

2.2.1.1.2.3. Tecil Faizi	41
2.2.1.1.2.4. Pişmanlık Zammı.....	41
2.2.1.1.3.Vergi Cezaları	41
2.2.1.1.3.1. Vergi Ziyat Kabahati ve Cezası.....	42
2.2.1.1.3.2. Usulsüzlük Kabahatleri ve Cezaları.....	43
2.2.1.1.3.3. Vergi Cezalarının Şirket Tüzel Kişiliğine Uygulanması .	44
2.2.1.2. Vergi Usul Kanunu Açısından Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğunun Şartları.....	46
2.2.1.2.1. Vergi ve Vergiye Bağlı Alacakların Şirket Bünyesinden Kısmen veya Tamamen Alınamaması	46
2.2.1.2.2. Kanuni Temsilcilerin Ödevlerini Yerine Getirmemiş Olması.....	48
2.2.2. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Uyarınca Ortakların ve Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu.....	49
2.2.2.1. AATUHK'un 35. Maddesinin İlk Hali ve Anılan Maddede Zaman İçerisinde Yapılan Değişiklikler	49
2.2.2.2. AATUHK'un Mükerrer 35. Maddesinin İlk Hali ve Anılan Maddede Zaman İçerisinde Yapılan Değişiklikler	51
2.2.2.3. AATUHK Uyarınca Kamu Alacağı Kavramı ve Kapsamı....	54
2.2.2.4. AATUHK Uyarınca Şirket Ortaklarının Sorumluluğunun Şartları.....	55
2.2.2.4.1. Anonim Şirket Pay Sahiplerinin Sorumluluğu	55
2.2.2.4.2. Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirket Ortaklarının Sorumluluğu	56
2.2.2.4.3. Limited Şirket Ortaklarının Sorumluluğu.....	57

2.2.2.4.3.1. Payların Devri Halinde Sorumluluk	60
2.2.2.5. AATUHK Uyarınca Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğunun Şartları.....	61
2.2.2.5.1. Anonim Şirketin Kanuni Temsilcilerinin Sorumluluğu	61
2.2.2.5.2. Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirketin Kanuni Temsilcilerinin Sorumluluğu	62
2.2.2.5.3. Limited Şirketin Kanuni Temsilcilerinin Sorumluluğu	63
2.2.3. Kanuni Temsilcilerin ve Ortakların Sorumluluklarının Zaman Yönünden Sınırı ve Rücu Hakkı.....	63
2.2.4. Anayasa Mahkemesinin AATUHK'nun Mükerrer 35'inci Maddesine İlişkin İptal Kararı	68
2.2.5. AATUHK'nun 35'inci Maddesine İlişkin İptal Talebi ve Anayasa Mahkemesinin Konuya İlişkin Red Kararı	70
2.3. VUK'UN 10. MADDESİ İLE AATUHK'UN MÜKERRER 35. MADDESİNİN KARŞILAŞTIRILMASI.....	74
2.4. VERGİ İDARESİNİN SERMAYE ŞİRKETLERİNİN KANUNİ TEMSİLCİLERİ İLE LİMİTED ŞİRKET ORTAKLARI İÇİN ÖNGÖRDÜĞÜ TAKİP USULÜ	76
2.4.1. Limited Şirket Ortakları Hakkında Yapılacak Takip Usulü.....	77
2.4.2. Kanuni Temsilciler Hakkında Yapılacak Takip Usulü	78
2.4.2.1. Anonim Şirketin Kanuni Temsilcileri Hakkında Yapılacak Takip Usulü	78
2.4.2.2. Limited Şirketin Kanuni Temsilcileri Hakkında Yapılacak Takip Usulü	79
2.5. SİCİLDEN TERKİN EDİLMİŞ ŞİRKETLERİN ORTAKLARININ VE KANUNİ TEMSİLCİLERİNİN SORUMLULUĞU	80

2.6. VERGİ BORÇLARINDAN SORUMLULUK HÜKÜMLERİNİN ZAMAN İÇERİSİNDE AĞIRLAŞTIRILMASI	89
2.7. VERGİ USUL KANUNU TASARISINDA KANUNİ TEMSİLCİLERİN SORUMLULUĞU İÇİN ÖNGÖRÜLEN DÜZENLEMELER	91
3. BÖLÜM : AMERİKA BİRLEŞİK DEVLETLERİ'NDE ŞİRKETİN ÖDENMEYEN VERGİ BORÇLARINDAN DOLAYI SORUMLULUK	95
3.1. AMERİKAN VERGİ SİSTEMİ.....	95
3.2. AMERİKAN VERGİ SİSTEMİNİN KARMAŞIK YAPISINA DAİR ELEŞTİRİLER	95
3.3. ABD DAHİLİ GELİR İDARESİ.....	98
3.4. ABD'DE TAHSİL EDİLEN VERGİLER	98
3.5. ABD'DE TİCARİ İŞLETMELER VE ŞİRKET TÜRLERİ	100
3.5.1. Anonim Şirketler	103
3.5.2. Limited Şirketler	104
3.5.3. Kurumlar Vergisi Mükellefiyeti Açısından Şirketlerin Dağılımı	105
3.6. ABD'DE ŞİRKETİN ÖDENMEYEN VERGİ BORÇLARINDAN ORTAKLARIN VE YÖNETİCİLERİN SORUMLULUĞU	105
4. BÖLÜM : AVRUPA BİRLİĞİ ÜYESİ ÜLKELERDE ŞİRKETİN ÖDENMEYEN VERGİ BORÇLARINDAN DOLAYI SORUMLULUK	113
4.1. AVRUPA BİRLİĞİ'NİN KURUMLARI	113
4.2. AVRUPA BİRLİĞİ'NE ÜYE ÜLKELERDE VERGİ SALMA YETKİSİ	113
4.3. AVRUPA BİRLİĞİ'NE ÜYE ÜLKELERDE ŞİRKETLERİN YÖNETİM ORGANLARININ YAPISI.....	116

4.4. AVRUPA BİRLİĞİ'NE ÜYE BAZI ÜLKELERDE ŞİRKETİN ÖDENMEYEN VERGİ BORÇLARINDAN ORTAKLARIN VE YÖNETİCİLERİN SORUMLULUĞU	118
4.4.1. Almanya'da Şirketin Ödenmeyen Vergi Borçlarından Ortakların Ve Yöneticilerin Sorumluluğu.....	120
4.4.1.1. Almanya'da Şirket Türleri, Özellikleri ve Yönetimleri.....	120
4.4.1.2. Almanya'da Vergi İdaresi.....	121
4.4.1.3. Almanya'da Şirketin Ödenmeyen Vergi Borçlarından Ortakların ve Yöneticilerin Sorumluluğu	122
4.4.2. İngiltere'de Şirketin Ödenmeyen Vergi Borçlarından Ortakların ve Yöneticilerin Sorumluluğu	126
4.4.2.1. İngiliz Hukuk Sistemi ve Şirketler Hukuku.....	126
4.4.2.2. İngiltere'de Şirket Türleri ve Yönetimleri.....	127
4.4.2.3. İngiltere'de Vergiler ve Vergi Mevzuatı	128
4.4.2.4. İngiltere'de Şirketin Ödenmeyen Vergi Borçlarından Ortakların ve Yöneticilerin Sorumluluğu	129
4.4.3. Polonya'da Şirketin Ödenmeyen Vergi Borçlarından Ortakların ve Yöneticilerin Sorumluluğu	134
4.4.3.1. Polonya'da Şirket Türleri ve Yönetimleri	134
4.4.3.2. Polonya'da Şirketin Ödenmeyen Vergi Borçlarından Ortakların ve Yöneticilerin Sorumluluğu	135
5. BÖLÜM : GENEL DEĞERLENDİRME, SONUÇ VE ÖNERİLER.....	137
5.1. GENEL DEĞERLENDİRME VE SONUÇ.....	137
5.2. ÖNERİLER.....	159
KAYNAKÇA	169

EK 1. ORİJİNALLİK RAPORU	181
EK 2. ETİK KURUL/KOMİSYON İZİNİ YA DA MUAFİYET FORMU.....	183

KISALTMALAR DİZİNİ

AATUHK	: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
AO	: Abgabenordnung (Alman Vergi Usul Kanunu)
b.	: bent
D	: Dairesi
E.	: Esas No
ETK	: Mülga 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu
f.	: fıkra
FICA	: Federal Insurance Contributions Act (Federal Sigorta Katkıları Yasası)
FUTA	: Federal Unemployment Tax Act (Federal İşsizlik Vergisi Yasası)
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
HD	: Hukuk Dairesi
HMRC	: Her Majesty's Revenue and Customs (İngiliz Gelir ve Gümrük İdaresi)
IRC	: Internal Revenue Code (Dahili Hasılat Yasası)
IRS	: Internal Revenue Service (Dahili Gelir İdaresi)
K.	: Karar No
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
m.	: Madde
OECD	: Organisation for Economic Co-operation and Development (Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı)
s.	: Sayfa
SOA	: Sarbanes-Oxley Yasası
TBK	: Türk Borçlar Kanunu
TCK	: Türk Ceza Kanunu
TMK	: Türk Medeni Kanunu
TOBB	: Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği
TTK	: 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu
VDDK	: Vergi Dava Daireleri Kurulu
VUK	: Vergi Usul Kanunu

TABLolar DİZİNİ

Tablo-1 : Türkiye Genelinde 2010-2017 Yılları Arasında Kurulan ve Kapanan Sermaye Şirketlerinin Sayılarını Gösterir Tablo.....	81
Tablo-2 : ABD’de 2016 ve 2017 Mali Yıllarında Tahsil / İade Edilen Federal Vergi Gelirleri.....	99
Tablo-3 : 2016 Yılı İtibariyle AB Üyesi Ülkelerin Vergi Gelirleri	116
Tablo-4 : Şirket Yöneticileri İle Ortaklarının Vergisel Borçlara İlişkin Sorumluluklarının Ülke Bazında Karşılaştırılmasına İlişkin Tablo.....	154

GİRİŞ

Türk Vergi Hukukunda Devletin vergi alacağını güvence altına almak amacıyla getirilmiş olan müesseselerden birisi vergi sorumluluğudur. Vergi Hukukuna özgü bu sorumluluk müessesesi, uygulamada en fazla bilinen sorumluluk türleri olan hukukî sorumluluk ile cezaî sorumluluktan ve diğer hukuk dallarındaki sorumluluk türlerinden ayrılmaktadır. Vergi sorumlusu, öğretide, vergi kesen, fer'i vergi borçlusunu ve vergi ödevlisi konumundaki vergi sorumlusu şeklinde olmak üzere üçlü bir tasnife tabi tutulmuştur.

Oldukça geniş bir kavram olması nedeniyle, tez çalışmasında vergi hukukuna dair sorumluluk hükümlerine genel olarak değinilmiş, esas olarak fer'i vergi borçlusunu konumundaki vergi sorumlusu ile sorumluluğu ele alınmıştır. Bu çerçevede, sermaye şirketlerini oluşturan anonim, limited, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde, şirket ortakları ile kanuni temsilcilerin şirketin vergi borç ve cezalarına ilişkin sorumlulukları, tarihsel süreç ve diğer ülke uygulamaları ile kıyaslamalı olarak, ilgili mevzuatta yapılan son değişiklikler, halihazırda tasarı aşamasında olan yasa çalışmaları ve yüksek yargı kararları ışığında ele alınmıştır.

Çalışmamızın birinci bölümünde, vergi sorumluluğuna, sermaye şirketlerine ve kanuni temsilciye ilişkin temel kavramlara yer verilmiş, böylece sonraki bölümlerde ele alınacak konuların izahında sıklıkla kullanacağımız kavramlar Türk Vergi Hukuku ve Şirketler Hukuku yönünden açıklanmıştır.

İkinci bölümde, Türk Vergi Sisteminin genel bir değerlendirmesi yapılmış, sermaye şirketlerinin ortakları ile kanuni temsilcilerin sorumlulukları Vergi Usul Kanunu hükümleri ile Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümleri açısından ayrı ayrı ele alınmış, sorumlulukların zaman yönünden sınırı ile Anayasa Mahkemesinin sorumluluklara dair kararları irdelenmiş, Vergi İdaresinin sermaye şirketlerinin kanuni temsilcileri ile limited şirket ortakları için öngördüğü takip usulü ortaya konulmuş, öğretide fazlaca üzerinde durulmayan sicilden terkin edilmiş şirketlerin ortaklarının ve kanuni temsilcilerinin sorumluluğu ile sorumluluk hükümlerinin zaman içerisindeki

seyri incelenmiş ve yine Vergi Usul Kanunu Tasarısındaki sorumluluk düzenlemelerine değinilmiştir.

Çalışmamızın üçüncü bölümünde, Amerika Birleşik Devletleri'nde şirketin ödenmeyen vergi borçlarından sorumluluk konusu ele alınmış, bu kapsamda Amerikan Vergi sistemine ve şirket türlerine dair genel bilgilere yer verildikten sonra Amerikan şirketlerinin kuruluşuna, yönetimine ve ortakların sorumluluklarına dair hususlar ile şirketin ödenmeyen vergi borçlarından ortakların ve yöneticilerin sorumluluğu ilgili ülke mevzuatı, öğretisi ve yüksek yargı kararları ışığında değerlendirilmiştir.

Çalışmamızın dördüncü bölümünde, Avrupa Birliği üyesi ülkelerde şirketin ödenmeyen vergi borçlarından dolayı sorumluluk ana başlığı altında, AB'deki vergi sistemine, şirket türlerine ve sorumluluğa dair genel bilgilere yer verildikten sonra, AB üyesi ülkelerin sayısının fazlalığı ve literatürde bu alanda bütün üye ülkeleri içine alan kapsamlı bir çalışmaya rastlanılamaması nedeniyle, genel bir yaklaşım ortaya konulup bazı ülkelerin sistemleri üzerinde yoğunlaşılması yolu tercih edilmiş, bu bağlamda Almanya, İngiltere ve Polonya'da şirket türleri ile vergi sistemlerine dair genel bilgilere yer verildikten sonra şirketin ödenmeyen vergi borçlarından dolayı ortakların ve kanuni temsilcilerin sorumluluğuna gidilmesi ilgili ülke mevzuatı ve literatür esas alınarak ortaya konulmuştur.

Çalışmamızın son bölümü olan beşinci bölümde ise, genel değerlendirmelere yer verilip sermaye şirketlerinin kanuni temsilcileri ile ortaklarının şirketin ödenmeyen vergisel borçlarından dolayı sorumluluğu, hem zaman içerisindeki seyri hem de Amerika Birleşik Devletleri ile AB üyesi bazı ülkelerin hukuk sistemleri bakımından mukayeseli olarak irdelenmiş ve sorumluluk hükümlerinin tarihsel seyir ve karşılaştırmalı hukuk bakımından ağır olup olmadığı yönünden değerlendirilmiş, devamında ise konuya ilişkin olarak Türk Vergi Hukukunda ve Vergi İdaresinin uygulamalarında tespit ettiğimiz noksanlıkların, aksaklıkların ve hatalı uygulamaların giderilmesine dair önerilerde bulunulmuştur.

Sermaye şirketlerinin yönetim ve temsili ile kanuni temsilcileri Türk Ticaret Kanunu'nda düzenlenmiş olduğundan, bu Yasada yapılan en son değişiklikler çalışmamızda detaylı olarak irdelenmiştir. Ayrıca, Türk Ticaret Kanunu ile şirketlerin yeniden ihyasına dair yeni düzenlemeler getirildiğinden, tüzel kişiliği sona ermiş sermaye şirketlerinde kanuni temsilcilerinin sorumluluğu yeni yasa hükümleri ışığında ayrıca değerlendirilmiştir. Diğer yandan, şirketin yönetim ve temsil yetkilerinin devrinin kanuni temsilcilik sıfatına, böylece vergi sorumluluğuna etkisi de, hem ilgili mevzuat hem de yargı kararları ışığında değerlendirilmiştir. Çalışmamızda, halihazırda çalışmaları devam eden Vergi Usul Kanunu Tasarısı'nın ilgili hükümleri de ele alınmıştır.

Çalışmanın amacı; Türk Vergi Hukukunda sermaye şirketlerinin ortakları ile kanuni temsilcilerine yüklenen sorumluluk hükümlerinin, başta Amerika Birleşik Devletleri ve Avrupa Birliği'ne üye bazı ülkeler ile mukayesesini yaparak ülkemiz düzenlemelerinin incelenen ülkelerin mevzuatına kıyasla ağır sorumluluk hükümleri taşıyıp taşımadığı, ayrıca ülkemiz mevzuatında konuya ilişkin olarak yapılan değişikliklerin tarihsel seyri incelenerek sorumluluk hükümlerinin zaman içerisinde ağırlaştırılıp ağırlaştırılmadığı hususlarını ortaya koymak olarak belirlenmiştir.

Elde edilen sonuçlar ışığında da, ülkemizde sermaye şirketlerinin ortaklarına ve kanuni temsilcilerine getirilen sorumluluk hükümlerinin uygulanmasından doğan noksanlıkların, aksaklıkların ve hatalı uygulamaların ortaya konulması ile bunların çözümüne dair öneriler getirilmesi hedeflenmiştir.

Çalışmamızda, ortaklar ile kanuni temsilcilerin sorumluluklarına gidilmesi noktasında, gerek ülkemizde gerek karşılaştırma yapılan Amerika Birleşik Devletleri ile AB üyesi ülkelerde sermaye şirketlerinden tahsil edilemeyen bunların ortakları ile kanuni temsilcilerden talep edilen vergisel borçların yıl bazında miktarlarını, tahsilat oranları ile sürelerini, genel vergi tahsilatı içerisindeki paylarını da ortaya koymak; böylece ülkemiz uygulaması ile incelenen ülkelerin pratikleri arasında bir karşılaştırma yapma ve ülke mevzuatındaki ilgili düzenlemenin söz konusu tahsilatın etkinliğine ve süresine yönelik olası etkilerini mukayeseli olarak inceleyip yasal düzenlemeler ile tahsilat

kabiliyeti arasında bir ilişkinin bulunup bulunmadığı hakkında bir sonuca ulaşılmak istense de, gerek ülkemizde gerek incelenen ülkelerde sermaye şirketinden tahsil edilemeyip ortaklardan ve kanuni temsilcilerden tahsili cihetine gidilen vergisel borçlara dair verilere ulaşılamaması, ayrıca literatürde konunun bu yönüne değinen çalışmalara rastlanılmaması tezimiz açısından önemli bir kısıt oluşturmuş, bu itibarla tez konumuz ağırlıklı olarak hukukî düzenlemeler ve yargı kararları ışığında ülkemiz ile sair ülkelerin mukayese edilmesi şeklinde ele alınıp neticelendirilmiştir.

1. BÖLÜM

VERGİ SORUMLULUĞUNA, SERMAYE ŞİRKETLERİNE, VERGİ HUKUKUMUZDA KANUNİ TEMSİLCİNİN SORUMLULUĞUNA İLİŞKİN TEMEL KAVRAMLAR

1.1. VERGİ MÜKELLEFİYETİ VE MÜKELLEFİ

Vergi sorumluluğu müessesesini ve vergi sorumlusu kavramını doğru bir şekilde ifade edip ortaya koyabilmek için, öncelikle vergi mükellefiyeti ve vergi mükellefi kavramlarına değinmek gerekir. Zira, tezimizin konusunu teşkil eden kanuni temsilcinin sorumluluğunda, sorumluluğu doğuran husus asıl muhatap olan mükellefin, yani sermaye şirketinin, vergisel borçlarının (vergi ve buna bağlı borçlar ile vergi cezalarının) ödenmemesidir. Literatüre baktığımızda vergi mükellefi için birbiriyle benzer ifadeler içeren farklı tanımlamalar yapıldığını görmekteyiz. Bu tanımlamaların odağında ise, Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 8'inci maddesinin birinci fıkrası hükmü yer almış ve vergi mükellefi, kısaca, vergi yasaları uyarınca kendisine vergi borcu terettüp (icap) eden kişi (gerçek veya tüzel) şeklinde ifade edilmiştir. Bilici (2012, s.50) ve Canyaş (2006, s.21), vergi mükellefi için *vergi borçlusu* kavramını da kullanmışlardır. Sarılı (2014, s.8) ise vergi mükellefiyetinin Türkçe'de *vergi yükümlülüğü* olarak da ifade edildiğini belirtmiştir.

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın 73'üncü maddesinin birinci fıkrasındaki "herkesin kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlü olduğuna" dair hüküm, vergi mükellefiyetini ve mükellefin vergi ödeme ödevini açık bir şekilde ifade etmektedir. Ancak, öğretilerde de sıklıkla ifade edildiği ve vurgulandığı üzere, mükellefin ödevi sadece kendisine terettüp eden vergiyi ödemekten ibaret değildir. Zira, VUK'un 157 ilâ 257'nci maddelerinde vergi mükellefinin bildirimde bulunma, defter tutma, kayıt düzenine uyma, defterlerini tasdik ettirme, kayıtlarını belgeleme gibi çeşitli ödevlerine de yer verilmektedir. Bu yönüyle, Gerçek (2005, s.158) ve Öncel'in (1983, s.39-40) de ifade ettiği üzere, mükellefin ilgili vergi yasaları

uyarınca ifası lazım gelen yükümlülüklerin tümü *vergi yükümlülüğü* (yahut *vergi mükellefiyeti*) şeklinde tanımlanmakta ve bu da mükellefin vergi borcunu ödeme yükümlülüğünü ifade eden *maddi vergi mükellefiyeti* ile vergi ödeme yükümlülüğü dışında kalan diğer yükümlülüklerini ifade eden *şekli vergi mükellefiyetinden* oluşmaktadır.

Gerçek (2005, s.159), Öncel ve diğerleri (2015, s.72) ile Karakoç'a (2004, s.141) göre, vergi mükellefi sıfatını kazanabilmek için;

- 1) Vergiyi doğuran olayın o kişinin şahsında vuku bulması,
- 2) Ayrıca, kişinin vergi borcunu kendi malvarlığından ödemekle yükümlü olması şartları aranır. Bir arada bulunması gereken bu iki şart, aynı zamanda vergi mükellefi ile vergi sorumlusu arasındaki farkın da ana kriterini oluşturmaktadır.

Vergi mükellefiyetine dair belirtilmesi gereken diğer bir husus da, VUK'un 9'uncu maddesinde yer aldığı üzere, vergi yükümlülüğü ve sorumluluğu için kanuni ehliyet şartının aranmaması; vergiyi doğuran olayın yasal olarak yasaklanmış bulunmasının vergi yükümlülüğünü ve sorumluluğunu kaldırmamasıdır. Bu yönüyle, Sarılı (2014, s.9), Öncel ve diğerleri (2015, s.74) ile Çomaklı ve diğerlerinin (2014, s.97) de belirttiği üzere, vergi mükellefiyetinin doğması için medeni haklardan yararlanma ehliyetine (hak ehliyetine) sahip olmak yeterli olup, kanuni ehliyet şart değildir.

1.2. SORUMLULUK KAVRAMI

Öğretide sorumluluk kavramına ilişkin ortak bir tanım getirilmesi mümkün olmamıştır. Zira, Canyaş'ın da (2006, s.32) ifade ettiği üzere, sorumluluk kavramına her hukuk dalı kendi ilgi alanından bakıp bu alana dair farklı anlamlar yüklemiş, bunun doğal sonucu olarak da hukuk dallarının tümünü kapsayan tek ve ortak bir sorumluluk tanımı yapılamamıştır.

Saban (2014, s.83-84) ise, vergi hukukunda da geçerli olan sorumluluğun *tazminat ödeme ve malvarlığına el koyabilme* olmak üzere iki ayrı anlam taşıdığını; tazminat ödeme anlamındaki sorumluluğun, bir zarardan doğan tazmin yükümünü ifade ettiğini

ve bu sorumluluk için “... *den sorumluluğu*” tabirinin kullanıldığını; malvarlığına el koyabilme anlamındaki sorumlulukta ise alacaklının hakkını alabilmesi için borçluya ait mal varlığına cebri icra yoluyla el koyabilme yetkisinin ve borçlunun da buna katlanmak zorunda olmasının anlatıldığını ve bunun için de “... *ile sorumluluğu*” tabirinin kullanıldığını belirtmiştir.

1.3. VERGİ SORUMLULUĞU VE VERGİ SORUMLUSU

Vergi Hukukumuzda, genel kural olarak, vergiye ilişkin maddî ve şeklî yükümlülüklerin (ödevlerin) bizzat mükellef tarafından ifa edilmesi esastır. Ancak, Yasa Koyucu, yerinde bazı gerekçelerle mükellefe ait yükümlülüklerden bazılarının onlarla ilişkili kişiler tarafından yerine getirilmesini öngörmüş, mükellefin yükümlülüklerini yerine getirmede aksaklık yaşanabileceğini dikkate alarak da vergi alacağını güvence altına almak amacıyla birtakım yasal düzenlemeler getirmiştir. Bunun sonucunda da vergi sorumluluğu müessesesi ve vergi sorumlusu ortaya çıkmıştır.

Böylece, vergi sorumluluğu müessesesinin getirilmesinin altında yatan gerekçeler, genel olarak; Devletin vergi alacağını güvence altına alma, verginin tahsilini kolaylaştırma (vergi tahsilatını daha az harcama ile gerçekleştirme) ve tahsilat süresini kısaltma olarak öne çıkmıştır (Şenyüz ve diğerleri, 2011, s.65; Mutluer, 2006, s.74).

Akkaya (1997, s.205) ise, vergi hukukundaki sorumluluk kavramının, üçüncü kişinin, kendisi mükellef olmamakla birlikte, mükellefle olan ilişkisi gereği vergilendirme ile ilgili ödevleri (maddi ve/veya şekli) yerine getirmesinden dolayı sorumlu tutmak için kullanıldığını ifade etmiştir.

Vergi sorumlusu, genel olarak, VUK’un 8’inci maddesinin ikinci fıkrası bağlamında *verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişi* olarak tanımlanmıştır. Ancak, anılan hükümden, vergi sorumlusunun sadece verginin ödenmesine dair sorumluluğunun bulunduğunu anlamak yanıltıcı olur. Zira, VUK’un aynı maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca yasanın müteakip maddelerinde geçen *mükellef* ifadesi vergi sorumlularını da kapsamına almaktadır. Böylece, vergi mükellefi

için öngörüldüğü üzere, vergi sorumlusunun sorumluluğu da hem maddi vergi ödevlerini hem de şekli vergi ödevlerini içermektedir.

VUK'un 9'uncu maddesi hükmü gereği, vergi mükellefiyeti için olduğu üzere, vergi sorumluluğu için de kanunî ehliyet şartının aranmadığını ve vergiyi doğuran olayın yasalarla yasaklanmış olmasının vergi sorumluluğunu ortadan kaldırmadığını tekrar belirtmekte fayda vardır.

Vergi sorumluluğuna dair altı çizilmesi gereken bir diğer husus da VUK'un 8'inci maddesinin üçüncü fıkrasında yer aldığı şekliyle, vergi kanunları ile kabul edilen haller hariç olmak üzere, vergi yükümlülüğüne (mükellefiyete) veya sorumluluğuna ilişkin özel sözleşmelerin vergi dairelerini bağlayıcı bir yönünün olmamasıdır.

Öğretide vergi sorumluluğunun fer'i nitelik taşıdığı görüşü hakimdir. Vergi sorumluluğunun fer'i nitelikte olması, vergi borcunun öncelikle asıl borçlu olan mükelleften talep edilmesini, ondan sonra vergi sorumlusundan istenilmesini ifade etmekte olup; vergi borcunun asıl yükümlüden talep edilmedikçe vergi sorumlusuna başvurulmamasına *sorumluluğun fer'iliği ilkesi* de denilmektedir (Öncel ve diğerleri, 2015, s.80; Çomaklı ve diğerleri, 2014, s.100). Bu yönüyle, öğretideki bazı yazarlarca sorumluluğun fer'iliği için *ikinci derece sorumluluk* kavramı da kullanılmıştır (Gerçek, 2005, s.170).

Gerçek (2005, s.160), vergi sorumlusu kavramını;

- 1) Diğer kişi ya da kişilerin vergisini kesip ödemekle sorumlu olma yönünden *vergi kesen konumundaki vergi sorumlusu*,
 - 2) Diğer kişi ya da kişilerin vergisini kendi malvarlığından ödemekle sorumlu olma yönünden *fer'i vergi borçlusunu konumundaki vergi sorumlusu*,
 - 3) Diğer kişi ya da kişilerin şekli vergi ödevlerini yapmakla sorumlu olma yönünden *vergi ödevlisi konumundaki vergi sorumlusu*
- olmak üzere üçlü bir tasnife tabi tutup incelemiştir. Biz de bu tasnifi esas alarak, vergi sorumlusunu, üç başlık halinde izah edeceğiz.

1.3.1. Vergi Kesen Konumundaki Vergi Sorumlusu

Kızılot ve diğçerleri (2007, s.78) ile Şenyüz ve diğçerleri (2011, s.66), vergi kesen konumundaki vergi sorumlusunu, vergi kesip ödeme yükümünü (ödevini) mükellef adına ifa bakımından alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişi olarak tanımlamış ve bu kişinin günlük hayattaki kullanımıyla *stopaj yapan kişi* olduğunu ifade etmişlerdir. GVK'nın 94'üncü maddesinde düzenlenen vergi tevkifatı bu sorumluluk haline örnek olarak verilebilir. Vergi kesen durumundaki vergi sorumlusunun öngörülmesinin amacı, Devlet açısından vergi alacağının kolayca ve düşük masraf ile tahsilini sağlamak, bu yolla vergi dairesinin çok sayıda mükellef ile uğraşmak yerine onlarla ilişkileri gereği ödemede bulunan az sayıdaki kişiyi muhatap alarak verginin bunlar tarafından vergi dairesine ödenmesi imkanını elde etmektir. Bu sorumluluk türünde, vergi sorumlusunun kişisel malvarlığında bir azalma olmamakta, aksine verginin kesildiği zaman ile vergi dairesine ödenmesi arasında geçen zaman diliminde sorumlunun bu kaynağı kullanması mümkün olabilmektedir (Gerçek, 2005, s.160-161).

1.3.2. Fer'i Vergi Borçlusı Konumundaki Vergi Sorumlusu

Gerçek (2005, s.161), fer'i vergi borçlusı konumundaki vergi sorumlusunu, kendisinin vergiyi doğuran olayla doğrudan bir ilgisi olmamasına karşılık, vergiyi, asıl vergi borçlusı ile beraber ya da onun yerine kendi malvarlığından ödeyen kişi olarak tarif etmektedir.

Hatta, Gerçek (2005, s.170), fer'i vergi borçlusı konumundakileri, *birinci derecede fer'i vergi borçlusı* ve *ikinci derecede fer'i vergi borçlusı* olarak ikinci bir tasnife daha tabi tutmakta, ayrıca limited şirket ortaklarını da sorumluluk yönünden -başvuru sırasını gözeterek- *üçüncü derecede fer'i vergi borçlusı* şeklinde nitelendirmektedir. Ancak, AATUHK'un 35'inci ve mükerrer 35'inci maddelerinin uygulanması bakımından yasada bir başvuru sırasının yer almadığını, bu hususun öğretilerde tartışmalı olduğunu belirtmekte fayda vardır.

Birinci derecede fer'i vergi borçlusunun sorumluluğuna örnek olarak, mirasçılarının sorumluluğu ile işi devralanların sorumluluğu gösterilebilir. VUK'un 12'nci maddesi uyarınca, mükellefin ödevleri, ölmesi durumunda, mirası reddetmemiş kanuni ve mansup mirasçılara geçer. AATUHK'un 36'ncı maddesi gereği de; birleşme halinde yeni kurulan tüzel kişilik; devir halinde devralan tüzel kişilik; bölünme halinde devralan tüzel kişiler ile tür değiştirme halinde yeni tüzel kişiler, birleşen, devir alınan, bölünen veya eski türdeki tüzel kişilerin yerine geçerler.

İkinci derecede fer'i vergi borçlusunun sorumluluğuna ise birçok vergi kanununda yer verildiği görülmektedir. Bu sorumluluk türüne; VUK'un 10'uncu maddesi ile AATUHK'un mükerrer madde 35'de düzenlenen kanuni temsilcinin sorumluluğu; KVK'nun m.17/f.7 hükmünde düzenlenen tasfiye memurlarının sorumluluğu; AATUHK'un 11'inci maddesinde düzenlenen kefilin sorumluluğu örnek olarak gösterilebilir.

1.3.3. Vergi Ödevlisi Konumundaki Vergi Sorumlusu

Vergi ödevlisi konumundaki vergi sorumlusu, mükellefe dair işlem yapılması yahut şekli vergi ödevlerinin ifası sırasında vergi kanunları ile sair yasalarda düzenlenen usul ve esaslara uygun davranmaktan sorumlu tutulan kişileri ifade etmekte olup, bu sorumluluk türünün öngörülmesinin amacı mükellefe düşen şekli ödevlerin zamanında, eksiksiz ve doğru bir şekilde yerine getirilmesini sağlamaktır (Gerçek, 2005, s.161).

1.4. MÜKELLEF İLE SORUMLUNUN KARŞILAŞTIRILMASI

Karakoç (2004, s.196) ve Mutluer (2006, s.75), vergi mükellefi ile sorumlusu arasındaki en önemli farkın, vergiyi doğuran olayın hiçbir zaman vergi sorumlusunun şahsında gerçekleşmemesi olduğunu belirtmişlerdir. Bir diğer ifadeyle, vergi sorumlusu olması, kişiyi verginin mükellefi yapmamaktadır. Vergi sorumlusu da, tıpkı vergi mükellefi gibi, vergi borcundan dolayı malvarlığının tamamı ile sorumludur. Bununla birlikte, dış ilişki gereği vergi dairesine karşı borçlu konumda olan vergi sorumlusu, iç ilişki gereği

malvarlığından ödediği vergi borcu için mükellefe rücu etme imkanına sahiptir (Koban, 2013, s.13-14).

1.5. TÜRK VERGİ HUKUKUNDA SORUMLULUK TÜRLERİ

Türk vergi hukukunda sorumluluk farklı açılardan tasnife tabi tutulmuş ve bu sınıflandırma neticesinde aşağıdaki sorumluluk türleri genel kabul görmüştür.

1.5.1. Müşterek ve Müteselsil Sorumluluk

Şirketin vergisel borçları dolayısıyla birden fazla kişinin birlikte sorumlu tutulmasına *müşterek sorumluluk*; vergisel borçlar dolayısıyla eş zamanlı olarak bu kişilerin her birinin sorumluluğuna gidilmesine ise *müteselsil (zincirleme) sorumluluk* denilmektedir.

Vergi sorumlularının şirket ile müteselsil sorumlulukları söz konusu olmadığından, vergi idaresinin, mükellef ile vergi sorumlusunu eş zamanlı olarak takip etme hakkı yoktur. Bu nedenle, vergi idaresi, önce birinci dereceden borçlu olan şirketten alacağını talep eder ve ondan alamadığı takdirde vergi sorumlularına ve diğer borçlulara başvurabilir (Mutluer, 2006, s.81-82).

Bununla birlikte, Gerçek (2005, s.182), yasada açık bir hüküm bulunmasa dahi, VUK'un 10'uncu maddesinin ikinci fıkrası hükmü ışığında kanuni temsilcilerin sorumluluğunun müteselsil nitelik taşıdığı, bu nedenle vergi kanunlarında öngörülen koşulların gerçekleşmesi halinde, vergi idaresinin, kanuni temsilcilerden herhangi birisinin veya tümünün şahsi malvarlıklarına başvurup vergi alacağını tahsil etme hakkı ile yetkisinin bulunduğu görüşündedir.

1.5.2. Kanundan ve Sözleşmeden Doğan Sorumluluk

Vergi hukukunda sorumluluk, kural olarak, yasadan doğar. VUK'un 8'inci maddesinin üçüncü fıkrasında açıkça hükme bağlandığı üzere, vergi kanunlarıyla kabul edilen haller dışında, vergi yükümlülüğüne (mükellefiyete) yahut sorumluluğuna dair hususî

sözleşmeler vergi dairesini bağlamaz. Bu bağlamda, özel sözleşmeye dayalı bir sorumluluk da söz konusu olmaz.

Ancak, Akkaya (1997, s.186), vergi sorumluluğunun devrine ilişkin bu tür sözleşmelerin vergi idaresine karşı hüküm ifade etmese dahi, iç ilişki gereği taraflar arasında hüküm ifade ettiği ve yasaya aykırılık sebebiyle batıl sayılmayacağına kabulünün gerektiği görüşündedir. Diğer bir ifadeyle, özel sözleşme ile vergi sorumluluğu üstlenen kişi, vergi idaresine karşı sorumlu sayılmasa dahi, sözleşmenin diğer tarafı olan sermaye şirketine karşı sorumlu olup, bu anlamda şirket kendisine rücu edebilir.

1.5.3. Sınırlı ve Sınırsız Sorumluluk

Özel hukuktaki “... ile sorumluluğu” dahilinde gidilen sınırlı-sınırsız sorumlu ayrımı vergi hukukunda bulunmamakta olup; vergi yükümlülüğünde olduğu gibi, vergi sorumluları da vergi borcunun ödenmesi bakımından malvarlıklarının tamamı ile sorumludurlar (Canyaş, 2006, s.52). Limited şirket ortaklarının sermaye payları tutarında sorumlu olmaları, sınırlı sorumlu olmaları şeklinde algılanabilirse de, ortaklar buna denk gelen tutarlar için malvarlıkları ile sınırsız şekilde sorumludurlar.

1.5.4. Kusurlu ve Kusursuz Sorumluluk

Vergi Hukuku’nda kusurun mevcudiyeti için kast yahut ihmal aranmamış, *adi taksirin* bulunması yeterli kabul edilmiştir (Gerçek, 2005, s.185).

Buna karşılık, Vergi hukukunda, kusursuz sorumluluk halleri de mevcut olup, Gerçek (2005, s.185) bu konuda, VUK’un 12’nci maddesindeki mirasçılarının sorumluluğunu, AATUHK’nın 11’inci maddesindeki kefillerin sorumluluğu ile 35’inci maddesindeki limited şirket ortaklarının sorumluluğunu ve KVK’nın 39’uncu maddesindeki işi devralanların sorumluluğunu örnek olarak vermiştir.

Çamoğlu'na (2010, s.276) göre ise, VUK 10'uncu ve AATUHK'nun mükerrer 35'inci maddelerinde kanuni temsilciler için kusursuz (objektif) sorumluluk hali öngörülmüş, ancak, temsilcilere sorumluluktan kurtulmak için bir *kurtuluş beyyinesi* olanağı da tanınmıştır.

Kanuni temsilciler, öğretide kabul edildiği şekliyle, VUK yönünden kurtuluş beyyinesi ile sorumluluktan kurtulma imkanına sahip olmakla birlikte, kanımızca bu hak ancak Vergi İdaresinin kararına karşı dava açılması halinde mümkün olabilecektir. Zira, Vergi İdaresi, büyük olasılıkla kendisine karşı yöneltilecek olan beyyineyi dikkate almayacak, konunun yargı mercileri nezdinde çözüme kavuşmasını tercih edecektir. Bu durumda, kanuni temsilci ancak yargılama sonucunda kusursuzluğunu ispat etme imkanına kavuşacak, dava açmadığı takdirde ise kusurlu sorumluluğu ortadan kaldıramayacaktır.

Karataş Durmuş (2014, s.507) tarafından, ispatın, bir olayın var yahut yok olmasına ya da maddi ve manevi vakıaların doğruluğuna dair hakimde kanaat uyandırmak için girişilen ikna faaliyeti veya maddi ve manevi vakıaların doğruluğuna dair hakimde kanaat uyandırmak için gerekli delillerin arz edilmesi şeklinde tanımlanması, bu tanımlamalarda yargılama aşamasındaki ispattan bahsedilmesi bu görüşümüzü destekler niteliktedir.

1.5.5. Maddi ve Şekli Ödevlerden Sorumluluk

Vergi hukukunda sorumluluk, kural olarak hem maddi hem de şekli ödevleri kapsamakla birlikte, bazen bu genel kuraldan uzaklaşılması mümkündür. Bir örnek vermek gerekir ise, AATUHK'nın 35'inci maddesi uyarınca, limited şirket ortağı, şirketin vergisel borçlarına ilişkin herhangi bir maddi yahut şekli yükümlüğü bulunmadığı halde, şirketin tahsil edilemeyen vergi borçlarından dolayı sorumlu tutulabilmektedir.

1.5.6. Rücu Edilebilen ve Rücu Edilemeyen Sorumluluk

Vergi sorumlusu, bazı hallerde, ödemiş olduğu vergi aslı, gecikme zammı, faiz veya cezaların tamamı için asıl mükellefe rücu etme hakkını haizdir. Tüzel kişiliğin kanuni temsilcilerinin, kefillerin, limited şirket ortaklarının ve meslek mensuplarının sorumluluğu bu duruma örnektir. Mirasçılarının sorumluluğu ve işi devralanların sorumluluğunda ise, ortaya çıkan fiili imkansızlık nedeniyle, vergi sorumlusunun, kendi malvarlığından ödemiş olduğu vergisel borçlar için asıl borçluya rücu etmesi mümkün değildir (Gerçek, 2005, s.188).

1.6. TEMSİL VE KANUNİ TEMSİLCİ

Yurtsever (2013, s.114), temsilciyi, başkası adına ve hesabına hareket edip ortaya koyduğu irade beyanı ile o kişiyi hak sahibi ya da borçlu yapabilen kişi; temsil yetkisini ise, kendisini bir hukuki işlemin yapılmasında temsil ettirmek isteyen kişinin, temsilci olarak başka bir kişiye verdiği yetki olarak tanımlamaktadır.

Ülkemizde, kanuni temsilcilerin sermaye şirketinin ödenmeyen vergi ve buna bağlı borçlar ile vergi cezalarına ilişkin sorumluluğuna iki ayrı kanun hükmünde yer verildiği görülmektedir. Bu hükümlerin ilki, VUK'un *kanuni temsilcilerin ödevi* kenar başlıklı 10'uncu maddesi, diğeri ise AATUHK'un *kanuni temsilcilerin sorumluluğu* kenar başlıklı mükerrer 35'inci maddesidir.

Ancak, ne VUK'un ne de AATUHK'un mezkûr maddelerinde kanuni temsilcilerin kimler olduğuna dair açık bir hüküm yer almamaktadır. Vergi mevzuatında, kanuni temsilcilere ilişkin olarak, sadece 1 Seri No'lu Tahsilat Genel Tebliği'nin İkinci Bölümündeki *VIII.Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu* başlıklı kısmında AATUHK uyarınca borçlu sayılan kanuni temsilcilerin kim olduğunun ve sorumluluklarının şeklinin Türk Ticaret Kanunu, Medeni Kanun, Borçlar Kanunu ve ilgili diğer mevzuatta belirlendiği ifade edilerek, kanuni temsilcinin belirlenmesi noktasında hangi kanun hükümlerinin esas alınacağına dair genel bir yollamada bulunulmuş, açık bir tanımdan ve göndermeden kaçınılmıştır.

Tezimizin konusu sermaye şirketleri olduğundan, Tebliğin Türk Ticaret Kanunu'na ilişkin yollaması bu noktada belirleyici olmaktadır. Mülga 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun yerini alan ve 1 Temmuz 2012 tarihinden bu yana yürürlükte olan 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 99, 268, 273, 400, 1490, 1515, 1518 ve geçici 7'inci maddelerinde *kanuni temsilci* ibaresine yer verilmiş, ancak, bu ibare genelde gerçek kişilerin kanuni temsilcileri anlamında kullanılmıştır. Bunlardan sadece bağımsız denetçi olabilecek ve olamayacak kişilerin düzenlendiği 400'üncü maddenin birinci fıkrasının (c) bendinde ticaret şirketinin veya ticari işletmenin kanuni temsilcisinden bahsedilmiş; gayri faal şirketlerin kolay bir şekilde tasfiye edilip sicilden silinmelerine ilişkin Geçici 7'inci maddesinin onikinci fıkrasında da ticaret sicili kaydı silinen anonim şirketler ile kooperatiflerin kanuni temsilcilerinin silinme tarihinden önceki kamu borçlarından doğan sorumluluklarının AATUHK kapsamında devam edeceği belirtilmiştir. Fakat, bahsi geçen maddelerin hiçbirisinde kanuni temsilcinin kim olduğu açıkça belirtilmemiştir. Nitekim, TTK'nın anonim şirket, limited şirket ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirkete ilişkin hükümlerinde de şirketin kanuni temsilcisinin kim ya da kimler olduğuna dair açık bir ifadeye yahut tanımlamaya yer verilmemektedir.

Bununla birlikte, TTK'nın birinci maddesinde *Türk Ticaret Kanunu'nun, 4721 sayılı Türk Medenî Kanununun ayrılmaz bir parçası* olduğu açıkça belirtilmiştir. Benzer şekilde, 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu'nun 646'ncı maddesinde de *Türk Borçlar Kanunu'nun, 4721 sayılı Türk Medenî Kanununun Beşinci Kitabı ve dahi onun tamamlayıcısı olduğu* hükme bağlanmıştır. Dolayısıyla, 1 Seri No'lu Tahsilat Genel Tebliği'ndeki yollama ilk bakışta bizi Türk Ticaret Kanunu'na götürmüş ise de, bu konuda 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu (TMK)'nun ve 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu (TBK)'nun temsile dair hükümlerine de ayrıca bakmak gerekir. TBK'nın 40 ilâ 48'inci maddeleri temsile ilişkin hükümleri içermekte ve genel bir ifadeyle temsile yetkili kişi tarafından başkası nam ve hesabına yapılan hukuki işlemin sonuçlarının, doğrudan doğruya temsil olunanı bağlayacağı hüküm altına alınmaktadır.

TMK'nın 49 ve 50'inci maddeleri uyarınca ise; tüzel kişiler (sermaye şirketleri de tüzel kişiliği haizdir), ilgili yasalar ve kuruluş belgeleri icabı gerekli organları teşekkül

ettirmekle fiil ehliyeti kazanır ve bu organlar vasıtasıyla iradelerini kullanırlar. Organlar, yapacakları hukukî işlemler ve sair tüm fiiller ile tüzel kişiyi borç altına sokarlar (TMK, m.50/f.2). Anılan yasal düzenlemeler ışığında, tüzel kişiliği olan sermaye şirketlerinin fiil ehliyetlerini organları aracılığıyla kullanacaklarında şüphe yoktur. Bu bağlamda, sermaye şirketlerinin kanuni temsilcilerinin kim ya da kimler olduğunu ortaya koyabilmek için, TTK uyarınca sermaye şirketlerinin yasal organlarına, ilgili organın yönetim ile temsil yetkisine ve bu yetkilerin devrine geniş bir perspektifte bakmak gerekir. Böyle geniş kapsamlı bir değerlendirmeye girmeden, kısaca şirketin ‘kanuni temsilcisi şu organdır ya da şu kişidir’ şeklinde doğrudan bir belirleme yapmak kanımızca mümkün değildir. Zira, kanuni temsil ve temsilcilik sıfatı, şirketin olağan faaliyetlerine devam etmesi, tasfiye haline girmesi, kayyım atanması veya temsil yetkisinin devredilmesi gibi hallerde farklılık göstermektedir. Bu nedenle, sermaye şirketlerinin kanuni temsilcileri, tezimizin ilerleyen kısımlarında yeni TTK hükümleri ışığında detaylı olarak incelenecek ve izah edilmeye çalışılacaktır.

Bununla birlikte, Vergi Hukuku öğretisinde (Yurtsever, 2013, s.114; Kızılot ve diğerleri, 2007, s.80-81; Şenyüz ve diğerleri, 2011, s.69; Oktar, 2008, s.85; Bilici, 2012, s.56; Mutluer, 2006, s.71), kanuni temsilcilerin sorumluluğu; normal dönemlerde sorumluluk, tasfiye döneminde sorumluluk ve yurtdışında bulunan şirketlerin temsilcilerin sorumluluğu olmak üzere üç tür altında ele alınmış olup, günümüzde sıklıkla başvuru ve kanuni temsilci olarak kabul edeceğimiz kayyımların sorumluluğuna dair bir değerlendirmeye ise rastlanılmamıştır.

1.7. VERGİ HUKUKU BAKIMINDAN KANUNİ TEMSİL VE İRADİ TEMSİL

Vergi Hukuku yönünden esas olan kanuni temsil olup, iradi temsil vasıtasıyla vergiye dair sorumlulukları nakletmek mümkün değildir (Kızılot ve diğerleri, 2007, s.79; Şenyüz ve diğerleri, 2011, s.67). Eğer temsil yetkisi kaynağını yasadan alıyorsa kanuni temsil, bu yetkiyi kullanan kişi de kanuni temsilci sıfatını alır. Yok eğer temsil yetkisi kaynağını yasadan değil de temsil edilenin açık iradesinden ve isteğinden alıyorsa, bu durumda da iradi temsilden ve bu yetkiyi kullanan iradi temsilciden bahsedilir (Candan, 1994, s.6).

Bilici (2012, s.54), VUK'un, kural olarak, mükellefin işlerini veya ödevlerini kendisinin tayin edeceği temsilciye devretmesi yolunu kapattığını ifade etmektedir. Ancak, Yaralı (2010, s.57), kamu borçlarına ve özellikle vergilere ilişkin ödevlerin yerine getirilmesi açısından iradi ve kanuni temsilin her ikisinin de söz konusu olabileceğini, vergi mevzuatında iradi temsile dair genel bir hüküm yer almamakla birlikte, iradi temsilin yasaklanmadığını öne sürmektedir.

1.8. SERMAYE ŞİRKETLERİ, ORTAKLARI, ORGANLARI VE KANUNİ TEMSİLCİLERİ

Tezimizin konusu sermaye şirketlerinin ortakları ile kanunî temsilcilerinin şirketin vergisel borçlarından doğan sorumluluğu olduğundan; VUK'un 10'uncu ve AATUHK'nun 35'inci maddesinde ise *kanuni temsilci* terimine yer verilmekle yetinilip bir tanıma gidilmediğinden; ayrıca, bu alanda yapılan çalışmalarda ağırlıklı olarak mülga 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu'ndaki düzenlemeler ele alındığından, oysa 1 Temmuz 2012 tarihinden itibaren yürürlükte olan 6102 sayılı yeni Türk Ticaret Kanunu'nda sermaye şirketlerine dair, mülga 6762 sayılı Yasadan farklı olarak, bir çok alanda değişikliğe gidildiğinden, çalışmamızın bu kısmında sermaye şirketlerinin yönetim ve temsili ile kanuni temsilcilerine ilişkin olarak 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'ndaki düzenlemeler üzerinde durulacaktır.

Tezimizde TTK hükümlerine bu kadar geniş bir perspektiften bakılması belki eleştirilebilir. Oysa, Vergi Hukuku ile Şirketler Hukuku aslında zaman içerisinde iç içe geçmiş hukuk dallarıdır ve birbirleriyle oldukça ilintilidir. Örneğin, TTK'da ticari defterlerin tutulmasına ilişkin olarak VUK'a yollamada bulunulurken, benzer şekilde vergi kanunlarında düzenlenmemiş olan kâr dağıtımı, yedek akçe ayrımı, pay senedi çıkarılması, payların ve pay senetlerinin devri, intifa senedi gibi birçok konuda TTK hükümleri yol gösterici bir nitelik taşımaktadır. Nitekim, tezimizin konusunu oluşturan kanuni temsilcileri ortaya koyabilmek için de TTK hükümlerine gidilmesi şarttır.

1.8.1. Sermaye Şirketleri

TTK'nın 124'üncü maddesinin birinci fıkrasında *ticaret şirketlerinin kollektif şirket, komandit şirket, anonim şirket, limited şirket ve kooperatif şirketlerden* oluştuğu açıkça ifade edilmiş; maddenin ikinci fıkrasında ise ticaret şirketleri kendi içerisinde sermaye şirketi ve şahıs şirketi olmak üzere ikili bir tasnife tabi tutulmuştur. Bu ayırım ışığında, anonim şirket, limited şirket ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket *sermaye şirketi*; kollektif şirket ile (adi) komandit şirket ise *şahıs şirketi* sayılmaktadır.

Ticaret Bakanlığı (2018, s.9) Veri Bültenine göre, ülkemizde 2018 yılı Ocak ayı itibariyle aktif olan limited şirket sayısı 741.242, anonim şirket sayısı 120.279, kollektif şirket sayısı 10.862, komandit şirket sayısı 1.784, kooperatif sayısı 35.090 şube sayısı 192.582, gerçek kişi ticari işletme sayısı 711.196'dır. Aktif firma sayısı toplamı ise (şubeler dahil) 1.813.035'dir.

Anılan veri bülteninde komandit şirket sayısı bir bütün olarak verildiğinden, bu şirketlerin kaçının adî komandit şirket kaçının sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket statüsünde olduğu bilgisine ulaşılamamıştır. Ancak, göreceli olarak az sayıda olması nedeniyle, ülkemizde sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin oldukça sınırlı sayıda olduğunu, bunların birçoğunun da geçmiş dönemlerde kurulduğunu söyleyebiliriz. Kaldı ki, TTK'nın sermayesi paylara bölünmüş komandit şirkete dair 565'inci maddesinin birinci fıkrasında komanditelerin birbirleri, komanditerler ve üçüncü kişiler ile olan hukuki ilişkilerinin, özellikle şirketin yönetimi ile temsiline dair görev ve yetkilerinin ve şirketten ayrılmalarının komandit şirketlerdeki hükümlere tabi olduğu hükme bağlandıktan sonra, maddenin ikinci fıkrasında sayılanların haricindeki hususlarda anonim şirket hükümlerinin tatbik edileceği belirtilerek, bu şirket türüne ilişkin hemen hemen her konuda anonim şirket hükümlerine yollamada bulunulmuş, böylece sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket (paylı komandit şirket) türü birçok konuda anonim şirket ile aynı hükümlere tabi kılınmıştır.

Sayısal olarak bakıldığında, ülkemizde en çok tercih ve rağbet edilen sermaye şirketi limited şirket olup, ikinci sırada anonim şirket gelmektedir. 2018 yılı Ocak ayı itibariyle aktif olan anonim ve limited şirketlerin toplamı 861.521'dir.

Sermaye şirketlerine ilişkin özellik arz eden hususlara, şirket türü bazında ayrı ayrı değinilecek, sonrasında ise kanuni temsilci ile temsil ve yönetim yetkisinin devri ele alınacak, böylece bir sonraki bölümde vergisel sorumluluklarına değineceğimiz kanuni temsilcilerin nasıl belirleneceği ortaya konulmaya çalışılacaktır.

1.8.2. TTK Açısından Ortak ve Sorumluluğu

Ortak için TTK'da kullanılan yasal kavramlar, anonim şirket açısından *pay sahibi*, limited şirket ile sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket bakımından da *ortaktır*. TTK açısından ortağı, sermaye şirketinin kuruluşu sırasında şirket sözleşmesini imzalamak suretiyle pay taahhüdünde bulunan ya da şirketin kuruluşundan sonra mevcut payları devralarak yahut çıkarılan yeni payları edinerek şirkete giren gerçek veya tüzel kişi olarak tanımlamak mümkündür.

TTK'nın 128'inci maddesi hükmü uyarınca, her ortak, ödemeyi taahhüt ettiği sermaye paylarından dolayı şirkete karşı borçludur. Şirket özelinde belirtmek gerekir ise, TTK'nın m.329/f.2 hükmü gereği, anonim şirketin pay sahibi, sadece şirkete karşı ve de taahhüt etmiş olduğu sermaye payları miktarınca sorumludur. TTK'nın 573'üncü maddesi uyarınca, limited şirketin ortağı da, sadece şirkete karşı taahhüt ettiği esas sermaye paylarını ödemekle ve eğer şirket sözleşmesinde öngörülmüş ise ek ödeme ile yan edim yükümlülüklerini yerine getirmekle sorumlu olup, şirketin borçlarından dolayı şahsî sorumluluğu bulunmamaktadır.

TTK'nın son derece açık olan bu hükümleri karşılığında, VUK, AATUHK ve sair yasalar ile vergi ve sair kamu borçlarına ilişkin olarak getirilen istisnalar haricinde, anonim ve limited şirketin borçlarından dolayı ortakların şahsi malvarlıklarına başvurulması mümkün değildir. Hatta, Doğanay'a (1981, s.496) göre, sermaye taahhüdü

icabı ortağından alacaklı konumda bulunan şirketin kendisi bile, sermaye alacağının tahsili için ortağının kişisel malvarlığına başvuramaz.

1.8.3. Anonim Şirketler

Anonim şirket, TTK'nın 329'uncu maddesinde; borçlarından dolayı yalnız malvarlığıyla sorumlu olup sermayesi belirli ve de paylara bölünmüş olan şirket olarak tanımlanmıştır. TTK, ETK'dan değişik olarak, anonim şirketin kuruluşunu, yönetimini, temsilini yeni esaslara ve kurallara bağlamıştır. Kanuni temsilciler konusunun daha iyi anlaşılabilmesi bakımından bu yeniliklerden konumuzu ilgilendiren bazılarının bilinmesinin zorunlu olduğu düşünülmektedir.

1.8.3.1. Anonim Şirketin Organları

Anonim şirketin, ister tek kişilik isterse halka açık olsun, mutlak anlamda zorunlu iki organı vardır. Bunlar, yönetim kurulu ile genel kuruldur. Yönetim kurulu, anonim şirketin yönetim ve temsil organı olup, yönetim fonksiyonu açısından iç organ, temsil yetkisi açısından ise dış organ niteliği taşımaktadır. Genel kurul ise sadece iç organ niteliğine sahip olup, şirketi yönetmeye ve temsil etmeye dair bir görev ve yetkisi bulunmamaktadır (Tekinalp, 2013, s.182-183).

Diğer yandan, anonim şirketin sona erip tasfiye haline girmesi halinde atanan tasfiye memurları ile yine şartların gerekli kılması halinde ilgili mevzuat uyarınca yönetim kurulunun yerine atanan kayyımlar da anonim şirketin organıdır (Tekinalp, 2013, s.184).

1.8.3.2. Anonim Şirket Yönetim Kurulu

TTK, gerekçesinde de açıkça ifade edildiği üzere, profesyonel yönetim ile tam şeffaflık ilkelerini gözeterek anonim şirketin yönetim kurulunu yeni hükümlerle düzenlemiştir. Bu yenilik ve değişikliklerden bazılarını, eski Kanun ile karşılaştırmalı olarak, aşağıda kısaca değinilmiştir.

a) Tek Kişilik Yönetim Kurulu: ETK'nın 312'inci maddesinde; anonim şirkette ana sözleşmeyle atanmış ya da genel kurulca (umumi heyet) seçilmiş asgari üç kişiden oluşan bir yönetim kurulu (idare meclisi) bulunacağı belirtilmiş, böylece yönetim kurulunun en az üç üyeden meydana gelmesi şart kılınmıştır. TTK'nın 359'uncu maddesinin birinci fıkrasında ise yönetim kurulunun, esas sözleşme ile atanmış yahut genel kurulca seçilmiş bir ya da daha fazla kişiden oluşacağı hüküm altına alınmıştır. Böylece, TTK'nın 1 Temmuz 2012 tarihinde yürürlüğe girmesiyle birlikte, anonim şirketlerde tek kişilik (üyeli) yönetim kurulu teşekkül ettirilmesi mümkün hale gelmiştir.

b) Ortak Olmaksızın Yönetim Kurulu Üyeliği: ETK'da yönetim kurulunun (idare meclisi) şirket ortağı olan üyelerden oluşacağı, ortak olmayan kişilerin üye olarak seçilmeleri halinde ise bunların ortak sıfatını kazandıktan sonra yönetim kurulu üyesi olarak görev yapabilecekleri belirtilerek, anonim şirket yönetim kurulu üyelerinin sadece şirket ortaklarından seçileceği hükme bağlanmıştır. Eski Kanunun getirdiği bu şarta TTK'da yer verilmemiş, ortak olmayan kişilerin de yönetim kuruluna üye olarak seçilmeleri ve atanmaları mümkün kılınmıştır.

c) Tüzel Kişilikle Yönetim Kurulu Üyeliği: ETK'nın 312'nci maddesinde şirket ortağı sıfatını haiz tüzel kişinin (hükmi şahıs) yönetim kurulu üyesi (idare meclisi azası) olamayacağı, ancak tüzel kişi ortağın temsilcisi olan gerçek kişilerin (hakiki şahıslar) yönetim kurulu üyesi olarak seçilebilecekleri düzenlenerek, tüzel kişilerin –şirket ortağı olsalar dahi- yönetim kuruluna seçilmeleri yasaklanmıştır. Oysa, TTK'nın m.359/f.2 hükmü, gerçek kişilerin yanı sıra tüzel kişilerin de yönetim kurulu üyeliğine seçilmelerine izin vermiştir. Fakat, TTK, yönetim kurulu üyeliğine bir tüzel kişinin seçilmesi yahut atanması halinde, yönetim kurulu toplantılarına katılmak üzere, bizzat o tüzel kişilikçe belirlenen bir gerçek kişinin de tüzel kişi yönetim kurulu üyesi ile birlikte tescil ettirilmesini ve ilân olunmasını şart koşturmuştur. Hukukî sorumluluk yönünden bakıldığında, sorumluluk bizzat yönetim kurulu üyesi olan tüzel kişiye ait olup, tüzel kişi üyenin gerçek kişi temsilcisinin kusuru tüzel kişinin kusuru sayılmaktadır (Tekinalp, 2013, s.197).

ç) Şirketi Temsilde Aranılan İmza Sistemleri: ETK'nın 321'inci maddesine göre anonim şirket adına düzenlenen evrakın geçerli olması için, şirket esas sözleşmesinde aksine hüküm yok ise, temsile yetkili olanlardan ikisinin imzası yeterli kabul edilmiştir. TTK'nın 370'inci maddesinin birinci fıkrasında ise tek kişilik yönetim kurulu bulunan anonim şirketin tek imza ile temsil edileceği; yönetim kurulu birden fazla üyeden oluşan anonim şirketin ise, eğer esas sözleşmesinde aksine bir düzenleme yok ise, *çift imza* ile temsil edileceği öngörülmüştür.

1.8.3.2.1. Yönetim Kurulu Üyelerinin Görev Süresi

ETK'nın 314'üncü maddesinde yer aldığı üzere, TTK'nın 362'nci maddesinde de yönetim kurulu üyelerinin azami (en fazla) üç yıl görev yapmak üzere seçileceği, eğer şirketin esas sözleşmesinde aksine bir düzenleme yok ise, süresi dolan üyenin yeniden seçilebileceği hükme bağlanmıştır. Bu itibarla, anonim şirkette yönetim kurulu üyesi, görev süresi azami üç yıl olmak üzere, seçilebilir. Üç yıllık görev süresinin bitiminde, eğer şirket esas sözleşmesinde aksine bir hüküm yok ise, üyelerin üç yıl için yeniden seçilmeleri mümkündür.

1.8.3.2.2. Yönetim Kurulu Üyeliğinin Sona Ermesi

Anonim şirkette yönetim kurulu üyeliğini sona erdiren yasal sebepler şunlardır (TTK, m. 362, m.363/f.2):

- Belirli bir süre için seçilenler yönünden anılan sürenin sona ermesi,
- Yönetim kurulu üyeliği için gerekli yasal şartları veya esas sözleşmede öngörülen vasıfları kaybetmesi,
- İflâsının karar verilmiş olması,
- Ehliyetinin kısıtlanması.

Bahsi geçen sebeplerin mevcudiyetinde, ilgili kişinin yönetim kurulu üyeliği, herhangi bir işlem tesisine gerek duyulmaksızın kendiliğinden son bulur (TTK, m. 363/f.2).

Yönetim kurulu üyeliği, ayrıca ölüm, varsa şirket esas sözleşmesinde öngörülen sebeplerin varlığı, istifa, Türk Ceza Kanunu'ndaki güvenlik tedbirleri uyarınca mahkemece bir karar alınması, şirkete kayyım atanması ve görevden alınma gibi hallerde de sona erer (Tekinalp, 2013, s.200).

1.8.4. Limited Şirketler

Ülkemizde uzun yıllar boyunca en çok tercih ve de rağbet edilen ticaret şirketi türü limited şirket olmuştur ve anılan durum halihazırda da geçerliliğini korumaktadır. ETK, limited şirket kuruluşu için en az iki kurucunun, faaliyetlerine devam etmesi için de en az iki ortağın bulunmasını şart koşmakta iken, TTK'da tek kişilik limited şirkete izin verilmiştir.

1.8.4.1. Limited Şirketin Organları

Limited şirketin yasal olarak zorunlu organları genel kurul ve müdürlerdir. Eğer şirkette tek müdür bulunuyor ise, şirketi bu tek müdür yönetir ve temsil eder. Eğer şirkette birden fazla müdür var ise, şirketi müdürler kurulu yönetir ve temsil eder. Anonim şirketler kısmında belirtildiği üzere, tasfiye memurlarıyla kayyımlar da limited şirketin organlarıdır.

1.8.4.2. Limited Şirketin Müdürleri

TTK, limited şirket müdürlerine dair bazı noktalarda önemli yenilikler, bazı konularda da köklü değişiklikler getirmiştir. Bu yenilik ve değişikliklerden konumuzu en çok ilgilendiren müdürlerin tayinine dairdir. ETK'nın 540'ıncı maddesi gereği, eğer aksi kararlaştırılmıyorsa, ortaklar hep birlikte müdür sıfatı ile şirketi yönetmeye ve temsile hem yetkili hem de görevliydi. Şirket sözleşmesine konulacak bir hüküm veya genel kurulca alınacak bir karar ile şirketin yönetimi ve temsili ortaklardan birine veya bazısına bırakılabiliyordu. Eski kanundaki bu düzenleme uyarınca, limited şirket müdürü olmak, kurucu ortaklar açısından hak olmanın ötesinde bir yükümlülük idi. ETK'nın 540'ıncı maddesinin üçüncü fıkrasına göre, şirkete kuruluşundan sonra ortak olarak giren kişiler ise,

genel kurulun aksine bir kararı olmadığı müddetçe, şirketi yönetmeye ve temsil etmeye mecbur tutulamıyordu.

Yeni TTK'da, gerekçesinde de ifade edildiği üzere, eski kanunda yer alan *özden organ ilkesinin* yerine *seçilmiş yönetim ilkesi* getirilmiş ve şirketin yönetimi ile temsilinin şirket sözleşmesi ile düzenlenmesi zorunlu tutulmuştur. TTK'nın 616'ncı maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi ile limited şirkette müdürlerin atanmaları ve görevden alınmaları hususu genel kurula devredilemez bir yetki olarak tanınmıştır. Bu itibarla, ortaklardan biri veya birden fazlası ya da tamamı veyahut ortak olmayan üçüncü kişiler müdür olarak atanıp limited şirketin yönetimi ve temsili ile yetkilendirilebilir. Ancak, TTK'nın m.623/f.1 hükmü gereği, limited şirket ortaklarından en az birisinin müdür sıfatı ile şirketi yönetim hakkına ve temsil yetkisine sahip kılınması zorunludur.

Diğer yandan, eski kanundan farklı olarak, TTK, birden fazla müdürün varlığında bir kurulun (müdürler kurulu) meydana geldiğini kabul etmiştir. Anılan kabul uyarınca, limited şirketin müdürlerinden birisinin, genel kurulca *müdürler kurulu başkanı* olarak atanması gerekir (TTK, m.624/f.1).

TTK, ayrıca, sadece gerçek kişilerin değil tüzel kişilerin dahi limited şirkete müdür seçilmelerine olanak tanımıştır (TTK, m. 623/f.2). Kanun, tüzel kişinin limited şirket ortağı olmasını şart koşmamıştır. Ancak, tüzel kişi müdürlük görevini bizzat yerine getiremeyeceğinden, bu görevi onun adına ifa edecek bir gerçek kişiyi belirleyip şirkete bildirecektir.

1.8.5. Türk Ticaret Kanunu Yönünden Kanuni Temsilciler

Türk Ticaret Kanunu yönünden kanuni temsilciler, çalışmamızın önceki kısımlarında da ifade edildiği üzere, açık olarak belirtilmemiş, tek bir maddede düzenlenmemiş ve şirketin kanuni temsilcisi şeklinde açık bir ibareye de yer verilmemiştir. Eski Ticaret Kanunu'nda şirketi yönetim ve temsil yetkisi bir arada düzenlenmiş ve anonim şirkette yönetim kuruluna, limited şirkette ise müdürlere verilmişken, TTK'da yönetim yetkisi ile temsil yetkisi birbirinden ayrılmıştır. Bu nedenle, TTK yönünden en fazla

karşılaşılan anonim ile limited şirket türleri bazında kanuni temsilcilerin kim olduğunu ortaya koyabilmek için, şirketin yönetim ile temsil yetkilerini ve bu yetkilerin devrini detaylı bir şekilde incelemek gerekmiştir.

1.8.5.1. Anonim Şirketin Yönetimi ve Temsili İle Yetki Devri

TTK'nın 365'inci maddesi, anonim şirketin yönetim kurulu tarafından yönetilip temsil edileceğini hükme bağlamıştır Maddede, Kanundaki istisnaî hükümlerin saklı olduğu belirtilmiştir. Düzenlemenin gerekçesine göre, şirketin yönetiminin TTK'nın m.367/f.1 hükmü uyarınca yönetim kurulu üyelerinden bazılarına veya üçüncü kişilere devredilmesi ile m.370/f.2 uyarınca şirkete murahhas üye yahut murahhas müdür atanması anılan yasal istisnaların başında gelmektedir. Ayrıca, tasfiye halindeki anonim şirketin tasfiye memurları ile şirkete kayyım olarak atanan kişilere tanınan yönetim ve temsil hakları ile yetkileri de istisna kapsamındadır.

TTK'nın m.366/f.2 hükmü uyarınca, anonim şirket yönetim kurulu;

- İşlerin gidişatını izlemek,
- Kurula sunulacak konular hakkında rapor hazırlamak,
- Kurulca alınan kararları tatbik ettirmek,
- yahut şirketin iç denetimini gerçekleştirmek

amaçları doğrultusunda *komiteler ve/veya komisyonlar* da kurabilir. Kurulacak komite ve/veya komisyonda, yönetim kurulu üyeleri de görev alabilir. Fakat, bu konudaki takdir hakkı tamamen yönetim kuruluna ait olup, anılan komite ve komisyonların kurulması zorunlu değildir.

1.8.5.1.1. Yönetim Kurulunun Devredemeyeceği Görevleri ve Yetkileri

TTK'nın anonim şirketin yönetim kuruluna getirdiği ve tez konumuzla yakından ilgili olup, sonuç kısmında ağırlıklı olarak üzerinde duracağımız yeniliklerin başında, kurula devredilmesi mümkün olmayan bazı görev ve yetkilerin tanınması gelmektedir. TTK'nın 375'inci maddesi ile anonim şirketin yönetim kuruluna tanınan devredilemez görevler ve yetkiler şunlardır:

- a) Anonim şirketin üst seviyede yönetimi ve yönetim ile ilgili talimatların verilmesi.
- b) Anonim şirketin yönetim teşkilâtının (örgütünün) tayini.
- c) Muhasebe, finans denetimi ve finansal plânlama için lüzumlu düzenin kurulması.
- d) Müdürlerin, üst düzey yöneticilerin ve imza yetkililerinin atanmaları ile görevden alınmaları.
- e) Yöneticilerin yasalara, şirket esas sözleşmesine, yönetim kurulunun yazılı talimatları ile iç yönergelere uyup uymadıklarının üst gözetimi.
- f) Pay defteri, genel kurul ile yönetim kurulu karar defterlerinin tutulması, yıllık faaliyet raporunun düzenlenip genel kurula sunulması, genel kurul toplantılarının hazırlanması ve kararlarının icrası.
- g) Borca batıklık halinde keyfiyetin mahkemeye bildirilmesi.

Pulaşlıya (2012, s.582) göre, yukarıda sayılan görev ve yetkiler hem devredilemez hem de yönetim kurulundan alınamaz niteliktedir. Bir diğer deyişle, yönetim kurulu, anılan görev ve yetkileri murahhas üyeye/müdüre veya şirketin üst düzey sair yöneticilerine devredemez. Anonim şirketin genel kurulu da, yönetim kuruluna tanınan bu devredilemez görev ve yetkilere el koyamaz, yönetim kurulunu bunlardan yoksun bırakamaz yahut şirket esas sözleşmesinde değişikliğe giderek anılan görev ve yetkileri genel kurulun veya kurmayı planladığı komite veya kurulların uhdesine çekemez. Diğer taraftan, yönetim kurulu da kendisine yasa ile tanınan bu görevlerden ve yetkilerden feragat etme hakkına sahip değildir.

Fakat, Kırca ve diğerlerinin (2013, s.540) de ifade ettiği üzere, 375'inci madde ile yönetim kuruluna devredilemez görevlerin ve yetkilerin tanınması, yönetim kurulunun bahsi geçen görev ve yetkilerin ifasında hiç kimseden yararlanamayacağı, anılan görev ve yetkilerin bizzat yönetim kurulunca icra edilip kullanılacağı anlamına gelmez. Çünkü, haklı olarak, özellikle büyük ölçekli şirketlerde, yönetim kurulunun anılan görev ve yetkilerini ifa ederken yardım alması ve başkalarından yararlanması kaçınılmazdır.

1.8.5.1.2. Yönetim İle Temsil Yetkisinin Devri

Anonim şirketin yönetim kurulu tarafından yönetilmesi ve temsil edilmesi genel bir katedir. Bu genel kuralın bir sonucu olarak, şirketin yönetimi ile temsili, eğer devredilmemiş ise, yönetim kurulu üyelerinin tamamı tarafından kurul halinde yerine getirilir. TTK'nın m.367/f.2 hükmü bunu gerektirir.

Yasanın m.367/f.1 hükmü ise, yönetim kuruluna, şirketin yönetimini, üyelere birine veya birkaçına veya yönetim kurulu üyesi olma şartı aranmaksızın üçüncü bir kişiye yahut kişilere devretme iznini vermektedir.

Yönetimin devri ile kastedilen, (devredilemez görev ve yetkiler hariç olmak üzere) doğrudan yönetim işlevinin, bir başka ifadeyle şirketin yönetimine dair karar alma yetkisinin yönetim kurulu üyelerinden birine veya birkaçına yahut üçüncü kişilere devredilmesidir. Yoksa, yönetimin icrasının, daha açık ifadeyle yönetim kurulunca alınan kararların tatbikinin ilgililere bırakılması değildir (Tekinalp, 2013, s.212-213; Kırca ve diğerleri, 2013, s.592).

TTK'nın m.367/f.1 hükmü gereği, anonim şirkette yönetim kuruluna tanınan yönetim görev ve yetkisinin devredilebilmesi için;

- Evvela anonim şirketin esas sözleşmesinde şirketin yönetiminin devredilebileceğine (kısmen veya tamamen) ilişkin açık bir hükmün olması, böyle bir açık hüküm bulunmuyorsa ise esas sözleşmenin değiştirilerek böyle bir hükmün tesis edilmesi,
- Şirket esas sözleşmesinde yer alan hükmün yanı sıra, yönetim kurulunca şirketin yönetimine dair bir iç yönergenin hazırlanıp yürürlüğe konulması gerekir. Anılan iç yönergede, şirketin yönetimine dair görev tanımları, organizasyon yapısı içerisindeki yerleri, bağlılık durumu ve bilgi sunma yükümlülükleri gösterilir.

Anonim şirketin yönetimi *kısmen* veya *tamamen* devredilebilir. Ancak, yönetimin devri, temsil yetkisinin devrini içermez. Bu, ancak temsil yetkisinin 370'inci madde uyarınca ayrıca devredilmesi ile mümkün kılınabilir (Tekinalp, 2013, s.219).

Yeri gelmişken, iç yönerge zorunluluğunun, sadece yönetim kurulunun yönetme görev ve yetkisine ilişkin olduğunu belirtmek gerekir. Yoksa, şirketin temsili için böyle bir yönerge hazırlama mecburiyeti bulunmamaktadır.

Öte yandan, TTK'nın m.370/f.2 hükmü uyarınca, yönetim kurulunun şirketi temsil yetkisini devretmesi de mümkündür. Anonim şirketi temsil yetkisi, bir ya da fazlası murahhas üyeye veya müdür olarak üçüncü kişilere devredilebilir. Fakat, TTK, böyle bir durumda yönetim kurulu üyelerinden en az birisinin temsil yetkisini haiz olmasını şart koştuğundan, temsil yetkisinin tamamen üyeler dışındaki kişilere devri mümkün değildir.

TTK'nın 373'üncü maddesinin birinci fıkrasına göre, yönetim kurulu, anonim şirketi temsile yetkili kılınan kişileri ve bunların şirketi temsil biçimlerini gösterir kararını notere onaylattırdıktan sonra ticaret siciline verip tescil ve ilanını sağlamakla yükümlüdür. Bu nedenle, yönetim kurulunun temsil yetkisini devretmek istemesi halinde, devir sonrasında şirketi temsil edecek kişileri ve bunların temsil biçimlerini içerir bir karar alıp bu kararı notere onaylattırdıktan sonra tescil ve ilân edilmek üzere ticaret siciline vermesi gerekir.

TTK'nın anonim şirketteki temsil yetkisinin kapsam ve sınırlarını düzenleyen 371'inci maddesinin birinci fıkrasına göre, şirketi temsil etmeye yetkili kişiler, şirketin işletme konusu dahilindeki her türden işler ile hukukî işlemleri, şirket namına yapma ve bu doğrultuda şirket unvanını kullanma yetkisine sahiptir. Düzenlemenin gerekçesine göre, ultra vires kuralının kaldırılması nedeniyle, artık işletme konusu şirketin hak ehliyetinin sınırını belirlememekte olup, şirketin işletme konusu haricinde yapılan işlemlerde dahi üçüncü kişiye karşı şirket sorumlu tutulmakta, ancak, şirketin sınırı aşan temsilciye rücu etme haklı saklı tutulmaktadır.

1.8.5.2. Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirketin Yönetimi, Temsili, Yönetim İle Temsil Yetkilerinin Devri

Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket, TTK'nın 564'üncü maddesinde sermayesi paylara bölünüp de ortaklarından bazıları şirket alacaklılarına karşı kollektif şirket ortağı, diğerleri ise anonim şirket ortağı gibi sorumlu olan şirket şeklinde tanımlanmış; Yasanın 565'nci maddesinde de komanditelerin birbirleri, komanditerlerin tamamı ve üçüncü kişiler ile olan hukuki ilişkileri ile özellikle şirketin yönetimine ve temsiline ilişkin görev ve yetkilerinin ve dahi şirketten ayrılmalarının (adı) komandit şirketteki hükümlere tabi olduğu, bunların dışında kalan hususlarda ise anonim şirket hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir.

TTK'nın 570'inci maddesinde ise, anonim şirketin yönetim kurulunun görevleri ile sorumluluklarına dair hükümlerinin, paylı komandit şirketin yönetici olan komandite ortakları hakkında da geçerli olduğu hükmü yer almıştır.

Dolayısıyla, bir önceki bölümde anonim şirketin yönetim kurulu üyeleri için belirtilen hususlar, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketin yönetici olan komandite ortakları hakkında da geçerlidir.

1.8.5.3. Limited Şirketin Yönetimi, Temsili, Yönetim İle Temsil Yetkisinin Devri

TTK'nın 623'üncü maddesinin üçüncü fıkrasına göre, limited şirket müdürleri, şirketin yönetimine dair tüm konularda karar alıp yürütmeye yetkilidirler. Kanunla veya şirket sözleşmesi ile genel kurula bırakılmış olan konular bu yetkinin dışındadır.

Böylece, limited şirket müdürleri, kanunların ve şirket sözleşmesinin genel kurulu görevlendirip yetkilendirmediği bütün konularda görevli ve yetkili kabul edilmektedir. TTK'nın m.625/f.1 hükmü bu yöndedir. Bu genel hüküm yanında, TTK, organlar arası işlevler ayrımı ilkesini gözeterek müdürlere birtakım devredilemez görevler ile yetkiler tanımıştır. Kanunun 625'inci maddesinin ilk fıkrası uyarınca, aşağıda yer verilen görevler ile yetkiler, sadece müdürlere ait olup, şirketin başka bir organına veya hariçten

üçüncü kişilere devredilemeyeceği gibi müdürler anılan görevler ve yetkilerden vazgeçemez:

- a) Şirketin üst seviyede yönetimi ve buna dair talimatların verilmesi,
- b) Şirketin yönetim teşkilatının (örgütünün) belirlenmesi,
- c) Şirketin yönetimi için gerekli olması durumunda, muhasebenin, finansal denetimin ve finansal plânlamanın teşekkül ettirilmesi,
- d) Yönetim devri yapılan kişilerin, kanunlara, şirket sözleşmesine, yazılı talimatlara ve iç yönergelere uyup uymadıklarının gözetimi,
- e) Riskin erken teşhisi ve yönetimi komitesinin kurulması (küçük limited şirketler hariç),
- f) Şirketin finansal tabloları ile yıllık faaliyet raporunun düzenlenmesi,
- g) Genel kurul toplantısının hazırlanması ve kararlarının icrası,
- h) Borca batıklık durumunda keyfiyetin mahkemeye bildiri.

ETK'nın 542'inci maddesi limited şirket müdürlerinin şirketi temsil yetkilerinin kapsamı ve sınırlandırılmasına dair olarak, anonim şirketin yönetim kuruluna ilişkin olan 321'inci maddesi hükmüne atıfta bulunmakta ve müdürlerin görevlerini yerine getirirken işlemiş oldukları haksız fiillerden şirketin sorumlu olacağını hükme bağlamakta idi. TTK'nın 629'uncu maddesinin birinci fıkrasında da ETK'nın bu konudaki yaklaşımı korunmuş ve limited şirket müdürlerinin temsil yetkilerinin kapsamı ile sınırlandırılmasına, imzanın şekli ile imzaya yetkili olanların belirlenmesine ve tescil ile ilânına TTK'nın anonim şirkete dair ilgili hükümlerinin kıyas yolu ile uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

Bu çerçevede, yönetim organına tanınan temsil yetkisinin kapsamı ile bu yetkinin sınırlandırılması, şirketi temsilde kullanılacak imzanın şekli ile imzaya yetkili olanların belirlenmesi ve bunların tescili ile ilânına ilişkin olarak anonim şirket yönetim kurulu üyeleri için belirtilen hususlar, limited şirket müdürleri hakkında da geçerlidir.

1.8.5.4. Sermaye Şirketinin Tasfiyesi Halinde Şirketin Temsili

TTK'da anonim ile limited şirketi sona erdiren genel ve özel haller düzenlenmiştir. Sona ermenin doğal bir sonucu olarak, anonim ile limited şirket tasfiye hâline girer. Tasfiye hâlindeki sermaye şirketi, tasfiye tamamlanana dek tüzel kişiliğini korumakla beraber, ticaret unvanını başına (tasfiye hâlinde) ibaresini ekleyerek kullanır. Ancak, tasfiye halindeki sermaye şirketinin organlarının yetkileri tasfiye amacıyla sınırlıdır. TTK'nın m.636/f.5 ve m.533/f.2 hükümleri ile getirilen düzenleme bu yöndedir.

Limited şirketin tasfiyesi TTK'da ayrıca düzenlenmemiş, bunun yerine anonim şirketin tasfiyesine dair hükümlere göndermede bulunulmuştur. Dolayısıyla, tasfiye hususunda anonim ile limited şirketler ve doğal olarak sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler, aynı esas ve usullere tabidirler.

Bu bağlamda, TTK'nın 653'üncü ve 535'inci maddeleri hükümleri doğrultusunda, ister limited isterse anonim ya da paylı komandit şirket olsun, şirketin tasfiye hâline girmesi ile birlikte, organların görev ve yetkileri, tasfiye süreci için zaruri olan fakat tasfiye memurlarınca yapılamayan işlemlere özgülenir. Şirketin genel kurulu, tasfiye işlerinin gereği olan konularda karar almak üzere, tasfiye memurları tarafından toplantıya çağrılır. Dolayısıyla, tasfiye halinde anonim şirket yönetim kurulunun, limited şirkette ise müdürün veya müdürler kurulunun görevinin sona ermesi söz konusu değildir. Bu organlar varlıklarını, görev ve yetkileri kısıtlanmış olarak, şirket ticaret sicilinden silinip terkin edilinceye kadar devam ettirirler.

1.8.5.4.1. Tasfiye Memurları

Tasfiye memurlarının atanma ve görevden alınma usulleri ile yetkileri ve bu yetkilerinin sınırlandırılması ile genişletilmesi TTK'nın 536 ilâ 539'uncu maddelerinde düzenlenmiştir.

Tasfiye memurları şirket sözleşmesi ile belirlenebileceği gibi genel kurul kararı ile de atanabilirler. Ayrıca, tasfiye memurları, şirket ortakları arasından seçilebileceği gibi,

üçüncü kişiler arasından da atanabilir. Tasfiye memuru eğer şirket sözleşmesi ile belirlenmemiş veya genel kurul kararı ile ayrıca atanmamış ise, tasfiye, anonim şirkette yönetim kurulu, limited şirkette ise müdür veya müdürler kurulu tarafından yapılır. Şirketin feshine mahkemece karar verilen hâllerde ise tasfiye memuru mahkemece atanır.

Anonim şirkette yönetim kurulu, limited şirkette ise müdür veya müdürler kurulu, tasfiye memurlarını tescil ve ilân ettirmek zorundadır. Eğer, tasfiye memuru, şirket sözleşmesi veya genel kurul kararı ile atanmamış da, tasfiye, yönetim kurulu, müdür veya müdürler kurulu tarafından yerine getiriliyor ise, bu durumda yönetim kurulu, müdür veya müdürler kendilerini tasfiye memurları olarak tescil ve ilân ettirirler.

TTK'nın 539'uncu maddesi uyarınca, tasfiye memurlarına tanınan yasal yetkiler devredilemez. Fakat, tasfiye memurlarından biri diğere veya üçüncü bir kişiye, belirli işlemlerinin yapılabilmesi için, temsil yetkisi verebilir.

1.8.5.4.2. Tasfiye Memurlarının Şirketi Temsili

Eğer şirkette birden fazla tasfiye memuru varsa ve genel kurul kararı yahut şirket sözleşmesinde aksi öngörülmemiş ise, şirket unvanı altında *iki tasfiye memurunun* imzası ile temsil yetkisi kullanılır.

Tasfiye hâlindeki şirketi *tasfiyeye dair konulara* ilişkin olarak dış ilişkide ve mahkemelerde tasfiye memurları temsil eder (TTK, m.539/f.3). TTK'nın gerekçesine göre, tasfiyeyle ilgili olmayan hususlarda ise anonim şirket yönetim kurulunun ya da limited şirket müdürünün veya müdürler kurulunun temsil yetkisi devam etmektedir.

1.8.5.5. Sermaye Şirketine Kayyım Atanması Halinde Şirketin Temsili

Vergi Hukuku öğretisinde, sermaye şirketlerinin kanuni temsilcisi olarak üzerinde fazlaca durulmayan kişiler kayyımlardır. Oysa, son yıllarda sıklıkla başvuru kayyım müessesesi, üzerinde durulması gereken bir konudur. Uygulamaya

baktığımızda, genelde şirket ortakları arasında çıkan anlaşmazlıklar üzerine şirket organlarının kilitlenmesi ya da şirketin organsız kalması gibi hallerde konunun yargıya taşınıp kayyım talebinde bulunulduğunu görmekteyiz. Ayrıca son yıllarda şirketlere ceza kanunları uyarınca kayyım atanması da sıklıkla rastlanılan hallerdendir.

TTK'da kayyımın dair hükümler sınırlı sayıdadır. Bununla birlikte, TTK'nın Türk Medenî Kanunu (TMK)'nin ayrılmaz bir parçası olduğu yasanın birinci maddesinde açıkça belirtilmiştir. Bu yönüyle, şirkete kayyım atamaları TMK hükümleri çerçevesinde de gerçekleştirilmekte. Ayrıca, İcra ve İflâs Kanunu ile son dönemlerde sıklıkla başvurulduğu üzere Ceza Muhakemeleri Kanunu uyarınca kayyım atanması da mümkündür.

TMK'nın 403'üncü maddesine göre, kayyım, vesayet makamı tarafından belirli işleri görmek veya malvarlığını yönetmek üzere atanan bir vesayet organıdır. Kayyım hangi iş nedeniyle atanmış ise, görev ve yetkisinin sınırları da anılan işe göre belirlenmelidir. Zira, kayyım genel temsil yetkisine sahip olmayıp, atandığı işlerin haricindekileri yapması mümkün değildir. Dursun (2014, s.77-78) ve Koç (2005, s.105), kayyımın türlerini, TMK'daki düzenlemeleri esas alarak, *temsil kayyımı* (TMK, m.426), *yönetim kayyımı* (TMK, m.427) ve *isteğe bağlı (iradi) kayyım* (TMK, m.428) olmak üzere üçlü bir ayrıma tabi tutmakta; *temsil kayyımı* ve *yönetim kayyımı* şeklinde de sınıflandırmaktadır.

Kayyım atanması, şirketin fiil ehliyetini etkilememekte olup, şirket normal faaliyetlerine devam eder. Kayyımın görev süresi ve ücreti, atamayı yapan mahkeme tarafından belirlenir (TMK, m.458).

Eğer kayyım şirketin malvarlığının yönetimi ve gözetimi ile görevlendirilmiş ise, sadece bunun için gerekli olan işleri yapabilir. Kayyımın, yönetim ve gözetim dışındaki işleri yapabilmesi, ya temsil olunanın vereceği özel yetkiye ya da kendisini atayan mahkemenin iznine bağlıdır (TMK, m.460).

Kayım, görevlerini ifa ederken gerekli özeni göstermekle yükümlü olup, kusurlu davranışıyla şirkete verdiği zarardan dolayı sorumlu olur (TMK, m.466, 467). Ayrıca, Devlet de, vesayet dairelerinde¹ görevli olanların sebebiyet verdikleri zararlardan doğrudan doğruya sorumlu olduğu gibi; kayyıma tazmin ettirilemeyen zararlardan da sorumludur. Devlet zararı tazmin ettikten sonra, kusurlu olanlara rücu eder (TMK, m.468).

Sorumluluğu bulunan kayyım aleyhine tazminat davası, kesin hesabın tebliğ tarihinden itibaren bir yıl geçmekle zamanaşımına uğrar. Devlete karşı açılacak tazminat davasının zamanaşımı süresi ise, zararın kayyıma tazmin ettirilemeyeceğinin anlaşılmasından başlayarak bir yıldır. Devletin rücu davası, rücu hakkının doğumundan bir yıl geçmekle zamanaşımına uğrar (TMK, m.492).

¹ TMK'nun 397'nci maddesine göre, kamu vesayeti, vesayet makamı ile denetim makamından oluşan vesayet daireleri tarafından yürütülür. Vesayet makamı, sulh hukuk mahkemesi; denetim makamı, asliye hukuk mahkemesidir.

2. BÖLÜM

TÜRK VERGİ HUKUKUNA GÖRE SERMAYE ŞİRKETLERİNİN ORTAKLARININ VE KANUNİ TEMSİLCİLERİNİN SORUMLULUĞU

2.1. TÜRK VERGİ SİSTEMİNE GENEL BİR BAKIŞ

Ülkemizin 2017 yılı Merkezi Yönetim bütçe rakamlarına (Gelir İdaresi Başkanlığı, t.y.) bakıldığında, tahakkuk eden vergi gelirleri toplamının 760.214.267.000 Türk Lirası, tahsil edilen vergi gelirleri toplamının ise 625.512.314.000 Türk Lirası olduğu görülmektedir. Tahsil edilen vergi gelirleri toplamının dağılımı ise şu şekildedir:

Gelir ve Kazanç Üzerinden Alınan Vergiler	201.828.624.000 TL
- <i>Gelir Vergisi</i>	143.960.769.000 TL
- <i>Kurumlar Vergisi</i>	57.867.855.000 TL
Mülkiyet Üzerinden Alınan Vergiler	11.592.036.000 TL
- <i>Veraset ve İntikal Vergisi</i>	732.087.000 TL
- <i>Motorlu Taşıtlar Vergisi</i>	10.859.949.000 TL
Dahilde Alınan Mal ve Hizmet Vergileri	264.087.810.000 TL
- <i>Dahilde Alınan Katma Değer Vergisi</i>	106.572.218.000 TL
- <i>Özel Tüketim Vergisi</i>	139.359.767.000 TL
- <i>Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi</i>	13.297.025.000 TL
- <i>Şans Oyunları Vergisi</i>	992.881.000 TL
- <i>Özel İletişim Vergisi</i>	3.865.892.000 TL
- <i>Diğer Mal ve Hizmet Vergileri</i>	27.000 TL
Uluslararası Ticaret ve İşlemlerden Alınan Vergiler	112.628.332.000 TL
- <i>Gümrük Vergileri</i>	12.469.431.000 TL
- <i>İthalde Alınan Katma Değer Vergisi</i>	99.648.270.000 TL
- <i>Diğer Dış Ticaret Gelirleri</i>	510.631.000 TL
Damga Vergisi	15.810.611.000 TL
Harçlar	19.563.326.000 TL
Başka Yerde Sınıflandırılmayan Vergiler	1.575.000 TL

Böylece, gelir ve kazanç ile mülkiyet üzerinden alınan vergilerin tahsil edilen toplam vergi gelirlerine oranı % 34 olarak gerçekleşmiştir. Vergi gelirlerinin bu dağılımı önceki yıllarda da benzer bir tablo sergilemektedir. Nitekim, Yeşilyurt (2016, s.239) da ülkemiz toplam vergi gelirlerinin yaklaşık olarak % 33'ünün dolaysız, % 67'sinin dolaylı vergilerden oluştuğunu, Türk vergi sisteminin harcamalar ve işlemler üzerinden alınan vergilerle ayakta duran bir sistem görünümünde olduğunu belirtmiştir.

Bahsi geçen yapısı yanında, Türk Vergi Sisteminin öne çıkan bir özelliği de zaman içerisinde oldukça karmaşık bir hal almasıdır. Ülkemizde 20 civarında doğrudan, 180'in üzerinde ise vergi ile ilgili yasa bulunmakta olup, bu durum vergi yasalarının sayısının hızlı bir şekilde artmakta olduğunu göstermektedir (Karabacak, 2013, s.39). Anılan husus, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın faaliyet raporlarına da (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2016, s.129) yansımış, karışık ve çok sık değişen mevzuat karşısında, sadece mükelleflerin değil, vergi idaresi çalışanlarının da mevzuat değişikliklerine uyum sağlamasını destekleyecek uygulamaların yetersizliği Türk Vergi İdaresinin zayıf yönlerinden birisi olarak belirtilmiştir.

Ülkemiz vergi sisteminde eleştirilere konu olan hususlardan birisi de, sıklıkla gündeme gelen vergi aflarıdır. Edizdoğan ve Gümüş (2013, s.99-100), vergi aflarının, mükellefleri zamanında ödeme yapmaktan kaçınmaya ittiği, vergisini zamanında ve tam olarak ödeyen mükelleflerde ise olumsuz etkiye sebebiyet verip adalet ve güven duygularını zedelediği görüşündedir.

Ay ve diğerlerine (2010, s.275) göre, Türk Vergi Sistemi'nin verginin tabana yayılmaması, kayıt dışı ekonominin büyüklüğü, vergi idaresi ile mükellefler arasında yaşanan sorunlar ve denetimin yetersizliği, vergi cezalarının caydırıcılıktan uzak olması, mükelleflerin kamu harcamalarına dair etkinlik ve verimlilik kaygılarının dikkate alınmaması gibi sorunları da bulunmaktadır.

2.2. TÜRK VERGİ HUKUKUNA GÖRE SERMAYE ŞİRKETLERİNİN ORTAKLARININ VE KANUNİ TEMSİLCİLERİNİN SORUMLULUĞU

Bir önceki bölümde kısaca ifade edildiği üzere, Türk Vergi Hukukunda sermaye şirketlerinin kanuni temsilcilerin sorumluluğu iki ayrı kanun maddesinde düzenlenmiştir. Bunların ilki, VUK'un *kanuni temsilcilerin ödevi* kenar başlıklı 10'uncu maddesi (ve bu madde ile bağlantılı 333'üncü madde); diğeri ise AATUHK'un *kanuni temsilcilerin sorumluluğu* kenar başlıklı mükerrer 35'inci maddesidir. Şirket ortaklarının sorumluluğuna ilişkin düzenleme ise, AATUHK'un limited şirket ortaklarına özel hüküm getiren *limited şirketlerin amme borçları* kenar başlıklı 35'inci maddesidir. Bu sorumluluk halleri ve düzenlemeleri aşağıda sırasıyla ele alınmıştır.

2.2.1. Vergi Usul Kanunu Uyarınca Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu

VUK'un *Kanuni temsilcilerin ödevi* kenar başlıklı 10'uncu maddesi hükmü aynen şu şekildedir:

“Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, Vakıflar ve cemaatlar gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirilir.

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.”

VUK'un 333'üncü maddesinde ise *“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.

Bu Kanunun 359 uncu maddesinde yazılı fiillerin işlenmesi halinde bu fiiller için 359 ve 360 ıncı maddelerde öngörülen cezalar bu fiilleri işleyenler hakkında hükmolunur.” hükmüne yer verilmiştir.

Dolayısıyla, kanuni temsilcilerin üzerlerine düşen ödevleri yerine getirmemeleri sebebiyle sermaye şirketinin vergi ve buna bağlı borçları ile vergi cezaları şirketin varlığından tamamen yahut kısmen alınamadığı takdirde, bu vergisel borçlar kanuni temsilcilerin şahsi varlıklarından alınır. Bu hüküm ile getirilen düzenleme aşağıda detaylı olarak incelenmiştir.

2.2.1.1. VUK Uyarınca Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğunun Kapsamı

2.2.1.1.1. Vergi Alacağı

Kanuni temsilcilerin VUK’un 10’uncu maddesinde düzenlenen sorumluluklarının kapsamını ortaya koyabilmek adına, vergi alacağı kavramına kısaca değinmek gerekir. VUK’un 19’uncu maddesinde, vergi alacağının, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın gerçekleşmesi veya hukuki durumun tamamlanması ile doğacağı, ayrıca vergi alacağının mükellef bakımından vergi borcunu teşkil edeceği belirtilerek, vergi alacağı dolaylı bir şekilde tanımlanmıştır.

Anılan maddeden hareketle, vergi alacağını, vergiyi doğuran olay ya da hukukî durum sonucunda ortaya çıkan bir kamu alacağı olarak tanımlamak mümkündür. Zira, vergi dahi bir kamu alacağıdır. Ancak, vergi alacağı, kamu alacağına göre daha dar kapsamlı bir kavram olup, kamu alacağını teşkil eden kalemlerden sadece birisidir. Maddede, yine Devlet açısından vergi alacağı olan bu kavramın, mükellef –ve vergi sorumlusu- açısından vergi borcu olduğu, yani kavramın çift taraflı bir yönünün olduğu açık bir şekilde ifade edilmiştir.

Öğretide verginin çeşitli tanımları yapılmış, ancak genelde aynı içeriklere yer verilmiştir. İnan ise (2010, s.351), vergiyi Devletin veya devletten aldığı yetkiye dayanan kamu tüzel kişilerinin geniş anlamdaki kamusal faaliyetlerinin gerektirdiği harcamaları karşılamak ya da kamusal görevlerinin gereklerini yerine getirmek amacıyla ve yasal esaslara uymak kaydıyla hukuki bir cebir altında, özel bir karşılık vaadi olmaksızın geri vermemek üzere gerçek kişilerle gerçek olmayan kişilerden aldıkları para tutarları olarak tanımlamıştır.

2.2.1.1.2. Vergiye Bağlı Alacaklar

Vergiye bağlı alacaklar ile kastedilen, kendileri bizzat vergi ve benzeri mali yüküm sayılmadığı halde bunlar olmadan varlığı söz konusu olmayan diğer alacaklardır. Bunlar gecikme zammı, gecikme faizi, tecil faizi ve pişmanlık zammından ibarettir (Gerçek, 2005, s.185; Koban, 2013, s.39; Özdiler, 2005, s.26). Gerçek ve Koban tarafından sayılmamakla birlikte, Özdiler (2005, s.26) VUK'un 333'üncü maddesinde öngörülen vergi cezalarının da vergiye bağlı alacak olarak kabul edilmesi gerektiği görüşündedir. Bu bağlamda, vergiye bağlı alacak olarak sayılan bu kalemlere, aşağıda başlıklar halinde kısaca değinilmiştir.

2.2.1.1.2.1. Gecikme Faizi

Gecikme faizi, tahakkuk aşaması ile ilgili olup, tahakkuku geciktirilen vergiler için söz konusu olmaktadır (Bilici, 2012, s.107). VUK'un 112'nci maddesinin üçüncü fıkrasına göre, re'sen, ikmalen ya da idare tarafından yapılan tarhiyatlarda :

- a) Dava edilmeden kesinleşen vergilere, son yapılan tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar;
- b) Dava konusu edilen vergilerin ödenmemiş kısmına, yargı organı kararının tebliğ tarihine kadar

kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren geçen süreler için AATUHK'un 51'inci maddesine göre tespit edilen gecikme zammı oranında gecikme faizi uygulanır. Gecikme faizi de aynı süre içinde ödenir. Gecikme faizinin hesaplanmasında ay kesirleri dikkate alınmaz.

2.2.1.1.2.2. Gecikme Zammı

Gecikme zammı, tahsil aşaması ile ilgili olup (Bilici, 2012, s.108), AATUHK'nun 51'inci maddesinde düzenlenmiştir. Anılan maddeye göre; kamu alacağının zamanında ödenmeyen kısmına, vade bitim tarihinden itibaren her ay için ayrı ayrı % 2² oranında gecikme zammı uygulanır. Ay kesirlerine rastlayan gecikme zammı ise günlük olarak hesaplanır. Gecikme zammı; VUK'a göre uygulanan vergi ziyai cezalarında % 2 oranında, mahkemeler tarafından verilen ve ceza mahiyetinde olan amme alacaklarında ise % 1 oranında tatbik edilir. Bunların haricinde kalan ve ceza mahiyetinde olan amme alacaklarına gecikme zammı uygulanmaz. Bakanlar Kurulu (9 Temmuz 2018 tarihinden itibaren Cumhurbaşkanı³), gecikme zammı oranlarını yüzde onuna kadar indirmeye veya iki katına kadar artırmaya, aylar itibarıyla farklı olarak belirlemeye ve gecikme zammını bileşik faiz usulüyle aylık, üç aylık, altı aylık veya yıllık olarak hesaplatmaya yetkilidir. Ancak, geçmiş dönemlerde Bakanlar Kurulu bu yetkisini çok sık kullanmamıştır (Tosun ve diğerleri, 2012, s.209).

Barlass (2005, s.20) gecikme zammının verginin tarhiyatıyla bir illiyet bağı içerisinde olduğu düşünülse dahi vergiye bağlı alacak olarak adlandırılmayacağı görüşünde ise de; Koban (2013, s.51) ve Akyürek (2014, s.15) Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun 01.05.1992 tarihli ve E.1991/421, K.1992/148 sayılı kararı uyarınca gecikme zammının vergiye bağlı bir alacak olarak kabul edilmesi gerektiğini ifade etmişlerdir.

² AATUHK'nun 51'inci maddesinin birinci fıkrasında % 4 olarak belirtilmekle birlikte, 19/10/2010 tarihli ve 27734 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 12/10/2010 tarihli ve 2010/965 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının eki Kararın 1'inci maddesiyle, anılan fıkrada yer alan gecikme zammı oranı her ay için ayrı ayrı uygulanmak üzere %1,40 olarak belirlenmiş; 5 Eylül 2018 tarihli ve 30526 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 4/9/2018 tarihli ve 62 sayılı Amme Alacakları İçin Uygulanan Gecikme Zammı Oranının Yeniden Belirlenmesine İlişkin Cumhurbaşkanı Kararı ile de AATUHK'un 51'inci maddesinin birinci fıkrasında yer alan gecikme zammı oranı, 5 Eylül 2018 tarihinden itibaren, her ay için ayrı ayrı uygulanmak üzere % 2 olarak belirlenmiştir.

³ AATUHK'un 51'inci maddesinin dördüncü fıkrasında yer alan "Bakanlar Kurulu" ibaresi, 7/7/2018 tarihli ve 30471 sayılı 2.Mükerrer Resmi Gazete'de yayımlanan 2/7/2018 tarihli ve 700 sayılı Anayasada Yapılan Değişikliklere Uyum Sağlanması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Hükmünde Kararname'nin 29'uncu maddesi ile "Cumhurbaşkanı" şeklinde değiştirilmiştir.

2.2.1.1.2.3. Tecil Faizi

AATUHK'un 48'inci maddesinin birinci fıkrasına göre, amme borcunun vadesinde ödenmesi yahut haczin uygulanması ya da hacizli malların paraya çevrilmesi eğer amme borçlusunu çok zor duruma düşürecekse, borçlunun yazılı talepte bulunması ve teminat göstermiş olması kaydıyla, amme alacağı, alacaklı amme idaresi veya yetkili kılacağı makamlar tarafından 36 ayı geçmemek üzere ve faiz alınarak tecil edilebilir. Böylece, vergi alacağını vadesinde ödeyemerek tecil ettiren sermaye şirketleri, bir tecil faizi ödemek kaydıyla vergi ödemelerini erteleyebilirler.

VUK'un 10'uncu maddesine değişiklik getiren 3505 sayılı Yasanın tecil faizini vergiye bağlı fer'i amme alacakları arasında nitelendiren gerekçesini de göz önünde bulundurarak, tecil faizinin vergiye bağlı alacak olarak kabul edilmesi daha doğrudur (Akyürek, 2014, s.17).

2.2.1.1.2.4. Pişmanlık Zammı

VUK'un 371'inci maddesine göre, emlak vergisi hariç olmak üzere, mükellef veya kendisine iştirak edenler vergi ziyai cezasını gerektiren fiillerinden pişmanlık duyup da durumu ilgili makamlara yazılı olarak bildirirler ve beyana dayalı olup da ödeme süresi geçmiş olan vergileri, her ay ve kesri için, AATUHK'un 51'inci maddesindeki gecikme zammı oranında bir zamlarla birlikte onbeş gün içinde öderler ise, vergi ziyai cezası kesilmez.

Pişmanlık zammı, Koban (2013, s.55) ve Akyürek'e (2014, s.16-17) göre, vergiye bağlı fer'i alacak olup, VUK'un 10'uncu maddesi anlamında kanuni temsilcilerin vergi sorumluluğunun kapsamında değerlendirilmelidir.

2.2.1.1.3. Vergi Cezaları

VUK'un 333'üncü maddesi hükmü gereği, sermaye şirketinin malvarlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen vergi cezaları da, yasal ödevleri yerine getirmeyen

kanuni temsilcilerin şahsi varlıklarından alınır. Vergi cezaları, Vergi Usul Kanunu'nun dördüncü kitabının ikinci kısmında düzenlenmiştir. Anılan kısmın ilk bölümünde vergi ziyayı kabahatine ve cezasına, ikinci bölümünde usulsüzlük kabahatlerine ve cezalarına, üçüncü bölümde ise hürriyeti bağlayıcı ceza ile tecziye edilecek suçlara (kaçakçılık, vergi mahremiyetinin ihlali, mükelleflerin özel işlerini yapma) ve cezalarına yer verilmiştir.

Vergi cezalarını gerektiren olaylar ya vergi daireleri ya da yoklama ve vergi incelemesine yetkili olan kişiler tarafından tespit edilir. Yoklama ve vergi incelemesi sırasında rastlanan vergi cezasını mucip olaylar, raporlarda gösterilir. Vergi cezaları, mükellefin bağlı olduğu vergi dairesince kesilir ve ilgililere ceza ihbarnamesi ile tebliğ olunur (VUK, m.364-366).

Türk Ceza Hukuku'ndaki suç ve kabahat şeklindeki ikili yapı, vergi hukukunda da kabul görmüş; vergi sisteminin işleyişi suç ve kabahat ikilisiyle birlikte güvence altına alınmış; Kanun koyucu, vergi kanunları ile getirilen ödevlere uymamayı *vergi kabahati* olarak kabul edip (vergi ziyayı kabahati ve usulsüzlük kabahatleri karşılığında) idari para cezası öngörürken, TCK'da suç olarak kabul edilmiş olan bazı fiillerin vergi hukukundaki özel görünüş şekillerini ise *vergi suçu* olarak kabul etmiş (vergi kaçakçılığı, vergi mahremiyetinin ihlali ve mükellefin özel işlerini yapma suçları) ve karşılığında hürriyeti bağlayıcı ceza öngörmüştür (Başaran Yavaşlar, 2012, s. 95).

Anılan cezalardan, konumuzu ilgilendirenler, mali nitelikteki cezalar olduğundan, aşağıda vergi ziyayı ile usulsüzlüklere ilişkin vergi cezaları ele alınmıştır.

2.2.1.1.3.1. Vergi Ziyayı Kabahati ve Cezası

Vergi ziyayı kabahatinin temel unsuru vergi geliri kaybıdır. Vergi geliri kaybının; tahakkukun zamanında gerçekleşmemesi yahut eksik gerçekleşmesi ya da tahsil edilen verginin haksız yere iadesi hallerinden birinin varlığı halinde gerçekleştiği kabul edilmektedir (Başaran Yavaşlar, 2012, s. 101).

Vergi ziyayı kabahatini işleyene, idari para cezası kesilir. Kesilecek idari para cezası, kayba uğratılan verginin bir katı tutarındadır (VUK, m.344/f.2). Vergi ziyayı kabahatinin kaçakçılık suçuna yol açan fiillerle işlenmesi halinde ise, idari para cezası kayba uğratılan verginin üç katı olarak uygulanır (VUK, m.344/f.2).

2.2.1.1.3.2. Usulsüzlük Kabahatleri ve Cezaları

Usulsüzlük kabahatlerinin konusunu, vergi yasalarının şekle ve usule dair hükümlerine uyulmaması oluşturur (VUK, m.351). Usulsüzlük kabahatlerin getirilmesinin amacı, vergi kaybına yol açması muhtemel bir tehlikenin engellenmesi ve cezalandırılmak istenmesidir (Bilici, 2012, s.87).

VUK'un 352'inci maddesinin birinci fıkrasında *birinci derece genel usulsüzlükler*, ikinci fıkrasında *ikinci derece genel usulsüzlükler* düzenlenmiş, *özel usulsüzlükler* ise Kanunun 353'üncü maddesinde hükme bağlanmıştır.

Birinci derece genel usulsüzlüklere örnek olarak, vergi beyannamelerinin süresinde verilmemesi; tutulması mecburi olan defterlerden birinin veya birkaçının tutulmamış olması; defter tasdiklerinin yaptırılmamış olması ya da yasal sürenin bitiminin üzerinden bir ay geçtikten sonra tasdik ettirilmesi gösterilebilir.

İkinci derece genel usulsüzlüklere örnek olarak da; vergi beyannameleri ve vesikalarda yasal olarak belirlenen şekil, içerik ve sair düzenlemelere uyulmamış olması; doğruluk veya açıklık ilkelerini bozmamak kaydıyla bazı evrak ve vesikaların bulunmaması veya ibraz edilmemesi gösterilebilir.

Özel usulsüzlükler ise, genel olarak, vergileme sürecinin sağlıklı işlemesi için büyük öneme sahip; fatura, fiş, serbest meslek makbuzu gibi belgelerin verilmemesi veya alınmaması ile ilgilidir (Bilici, 2012, s. 89). Özel usulsüzlüklere örnek olarak, fatura ve gider pusulasının verilmemesi yahut alınmaması ya da anılan belgelerde gerçeğinden farklı meblağlara yer verilmesi; defterlerin işyerinde bulundurulmaması veyahut işlemlerin günü gününe deftere kayıt edilmemesi; VUK'a göre belirlenen muhasebe

standartlarına, tek düzen hesap planına ve mali tablolara ilişkin usul ve esaslara uyulmaması gösterilebilir.

Esas konumuz olmadığından, usulsüzlük cezalarına bu kadar değinilmesi yeterli görülmüş, detaya inmekten kaçınılmıştır.

2.2.1.1.3.3. Vergi Cezalarının Şirket Tüzel Kişiliğine Uygulanması

Yukarıda bahsi geçen vergi kabahatlerine ilişkin cezaların şirketin kanuni temsilcilerine mi yoksa şirket tüzel kişiliğine mi uygulanacağına da kısaca değinmek gerekir. 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 20'inci maddesi uyarınca ceza sorumluluğu şahsi olup, hiç kimse başkasının fiilinden dolayı sorumlu tutulamayacağı gibi, tüzel kişiler hakkında ceza yaptırımını da uygulanamaz. Fakat, yasada güvenlik tedbiri niteliğinde öngörülen yaptırımlar saklıdır. Kabahatler Kanunu'nun 8'inci maddesine göre ise organ veya temsilcilik görevi yapan ya da organ veya temsilci olmamakla birlikte, tüzel kişinin faaliyeti çerçevesinde görev üstlenen kişinin bu görevi kapsamında işlemiş bulunduğu kabahatten dolayı tüzel kişi hakkında da idarî yaptırım uygulanabilir.

Türk Ceza Kanunu'ndaki ve Kabahatler Kanunu'ndaki bu düzenlemelere karşılık, Vergi Usul Kanunu'nun 331'inci maddesinde vergi yasalarının emredici hükümlerine aykırı hareket edenlerin, Kanunun Dördüncü Kitabında yazılı vergi cezaları (vergi ziyası cezası ve usulsüzlük cezaları) ve sair cezalar ile cezalandırılacakları belirtilmiş, 333'üncü maddesinin birinci fıkrasında ise tüzel kişilerin yönetiminde ve tasfiyesinde Vergi Kanununa aykırı hareketlerden doğacak vergi cezalarının tüzel kişiler adına kesileceği hüküm altına alınmış, ikinci ve üçüncü fıkralarında da tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinin vergi sorumluluğu hakkındaki 10'uncu maddesi hükmünün vergi cezaları hakkında da uygulanacağı, Kanunun 359'uncu maddesinde yazılı fiillerin işlenmesi halinde ise bu fiiller için 359 ve 360'ıncı maddelerde öngörülen cezaların bu fiilleri işleyenler hakkında hükmolunacağı belirtilmiştir.

Dolayısıyla, vergi kanunlarına aykırılıklardan doğacak cezalar şirket tüzel kişiliğine kesilecek, şirketten tahsil edilememesi halinde ise kanuni temsilcilerden tahsili yoluna

gidilecektir. Buna karşılık, VUK'un m.333/f.3 hükmü uyarınca, 359'uncu maddede düzenlenen kaçakçılık suçlarının işlenmesi halinde, cezalar bu fiilleri işleyenler hakkında uygulanacaktır.

Fakat, VUK'un 359'uncu maddesinin son fıkrasında yer alan kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında anılan maddedeki cezaların uygulanmasının 344'üncü maddede yazılı vergi ziyayı cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmeyeceği; 340'ıncı maddesinin ikinci fıkrasında yer alan vergi cezası ile cezalandırılan fiillerin, aynı zamanda 359'uncu maddeye göre suç teşkil etmesi halinde vergi cezası kesilmesinin anılan madde hükmüne göre takibat yapılmasına engel olmayacağı ve 344'üncü maddesinin ikinci fıkrasında yer alan 359'uncu maddedeki fiiller ile vergi ziyasına neden olunması halinde cezanın üç kat, anılan fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanması yönündeki hükümler gereği kaçakçılık suçları ile aynı zamanda vergi ziyasına sebebiyet verilmesi halinde mükellef olan şirket tüzel kişiliğine, ziyaa uğratılan verginin üç katı tutarında vergi ziyayı cezası kesileceği hüküm altına alınmıştır.

Konuya ilişkin Danıştay kararları da bu yöndedir. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 17.06.2005 tarihli, E.2005/86, K.2005/158 sayılı kararında; Vergi Usul Kanunu'nun 333'üncü maddesi hükmü gereğince vergi ziyayı nedeniyle vergi cezasının şirket tüzel kişiliği adına kesileceğine,

- Danıştay 7. Dairesi'nin 13.06.2002 tarihli, E.2001/3998, K.2002/2424 sayılı kararında; Vergi Usul Kanunu'nun 331'inci maddesi uyarınca, vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenlerin, bu kitapta yazılı vergi cezaları ve diğer cezalar ile cezalandırılacağına; 333'üncü maddesi gereği de, tüzel kişilerin idare ve tasfiyesinde vergi kanunlarına aykırı hallerinden tevellüt edecek vergi cezalarının tüzel kişiler adına kesileceğine;

- Danıştay 7. Dairesi'nin 26.05.1995 tarihli, E.1993/4048, K.1995/2178 sayılı kararında; Vergi Usul Kanunu'nun 10'uncu ve 333'üncü maddeleri hükümleri karşısında, şirketten tahsil edilemeyen kaçakçılık cezasının tahsili amacıyla şirket müdürü adına ödeme emri düzenlenmesinde isabetsizlik bulunmadığına;

- Danıştay 4. Dairesi'nin 17.01.1994 tarihli ve E.1992/3353, K.1994/154 sayılı kararında; tüzel kişilerin idare ve tasfiyesinde, Vergi Kanununa aykırı hareketlerden tevellüt edecek vergi cezalarının Vergi Usul Kanunu'nun 333'üncü maddesi uyarınca şirket tüzel kişiliği adına kesilmesi gerektiğine, söz konusu cezaların ortaklar adına kesilmesinde yasaya uyarlık bulunmadığına;

- Danıştay 4. Dairesi'nin 26.05.1998 tarihli, E.1997/2231, K.1998/2253 sayılı kararında; ceza uygulanmasında, şirket tüzel kişiliğinin muhatap alındığına,

- Danıştay 3. Dairesi'nin 26.12.1991 tarihli, E.1990/853, K.1991/3080 sayılı kararında ise Vergi Usul Kanunu'nun 333'üncü maddesinde tüzel kişilerin idare ve tasfiyesinde vergi kanunlarına aykırı hareketlerinden doğacak vergi cezalarının şirket tüzel kişiliği adına kesileceğinin hükme bağlanması ve davacının ortağı bulunduğu şirketin tüzel kişiliğe sahip bulunması sebebiyle cezanın şirket adına kesilmesi gerekirken ortak adına kesilmesinde hukuka uygunluk görülmediğine

hükmedilmiştir.

2.2.1.2. Vergi Usul Kanunu Açısından Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğunun Şartları

Öğretide genel kabul gördüğü üzere, Vergi Usul Kanunu'nun 10'uncu maddesi uyarınca kanuni temsilcinin sermaye şirketinin vergisel borçlarından sorumlu tutulabilmesi için iki şart aranmaktadır. Bu şartlar aşağıda ayrı ayrı ele alınmıştır.

2.2.1.2.1. Vergi ve Vergiye Bağlı Alacakların Şirket Bünyesinden Kısmen veya Tamamen Alınmaması

VUK'un 10'uncu maddesinin ikinci fıkrası hükmüne göre kanuni temsilcilerin sorumluluğuna gidilebilmesinin ilk şartı, vergi ve buna bağlı alacakların şirketin varlığından tamamen veya kısmen alınmamasıdır.

Konu ile ilgili olarak açıklığa kavuşturulması gereken en tartışmalı kısım vergi ve vergiye bağlı alacakların ne zaman şirketten alınmamış sayılacağıdır. Danıştay'ın ilgili Daireleri önlerine gelen temyiz taleplerinde (Danıştay 3. D'nin 4/7/2017 tarihli, E.2015/13915, K.2017/5636 sayılı; Danıştay 4. D'nin 20/2/2017 tarihli, E.2014/7613, K.2017/1732 sayılı; 20/2/2017 tarihli, E.2014/7615, K.2017/1733 sayılı; Danıştay 9. D'nin 7/2/2017 tarihli, E.2014/6480, K.2017/1301 sayılı; 7/2/2017 tarihli, E.2014/6481, K.2017/1302 sayılı; 7/2/2017 tarihli, E.2014/6483, K.2017/1303 sayılı; 14.02.2017 tarihli, E.2016/6167, K.2017/1755 sayılı; 20/02/2017 tarihli, E.2014/13911, K.2017/1900 sayılı; 21.02.2017 tarihli, E.2014/6977, K.2017/1970 sayılı; 21.02.2017 tarihli, E.2016/5235, K.2017/1969 sayılı; 21.02.2017 tarihli, E.2016/5234, K.2017/1971 sayılı kararları) konuyu AATUHK'nun ilgili maddeleri (m.54 vd.) ile birlikte değerlendirmiş ve VUK'un 10'uncu maddesi kapsamında kişilerin kanuni temsilci sıfatıyla takip edilebilmesi için, şirketin vergi borcunun tarh, tahakkuk, tebliğ safhalarından usulüne uygun bir şekilde geçerek kesinleştirilmiş olması; şirket hakkındaki takip yollarının tamamının tüketilmesi ve amme alacağının asıl vergi borçlusu olan şirketten tamamen veya kısmen tahsil imkanının bulunmadığının somut bir biçimde ortaya konulması, AATUHK ile belirlenen takip ve cebren tahsil yollarının (AATUHK'un 55'inci maddesi uyarınca vergi borcunu vadesinde ödemeyen şirkete borcunu 15 gün içinde ödemesine dair ödeme emri tebliğ olunması, 62'nci maddesi gereği vergi borçlusu şirket veya üçüncü kişiler elindeki menkul mallar ile gayrimenkullerinin borcu karşılamaya yetecek miktarda haczedilmesi, haciz uygulanan menkul ve gayrimenkullerin satış işlemlerinin gerçekleştirilmesi ve vergi borcunu karşılamadığının belirlenmesi sonrasında kanuni temsilcilere gidilmesi) tüketilmesi gerektiğine hükmetmiştir.

Yargıtay'ın da benzer yönde kararları bulunmaktadır. Yargıtay 23. HD'nin 4.2.2015 tarihli ve E.2014/3577, K.2015/560 sayılı kararında şirket ortağının ya da temsilcisinin sorumluluğuna gidilebilmesi için, kamu alacaklısı idarenin şirket hakkında takip yapmış olması, şirketin aciz halinde olması ve alacağın şirket malvarlığından tahsilinin mümkün olmadığının belirlenmesi ve bundan sonra, şirket ortağı ya da temsilcisi hakkında takip yapılması gerektiği, Yargıtay 11. HD'nin 31.03.2008 tarihli ve E.2007/2139, K.2008/4159 sayılı kararında da AATUHK m.35 ve VUK m.10/f.2

hükümleri uyarınca kanuni temsilci ve ortağın şirketin vergi borçlarından sorumlu tutulabilmesinin ön koşulunun vergi borcunun vergi yükümlüsü şirketten tahsil imkanının bulunmaması olduğu belirtilmiştir.

2.2.1.2.2. Kanuni Temsilcilerin Ödevlerini Yerine Getirmemiş Olması

VUK'un 10'uncu maddesi çerçevesinde kanuni temsilcilerin sorumluluğuna gidilmesinin ikinci şartı, kusurdur. Zira, VUK'un 10'uncu maddesine düzenlenen sorumluluk, öğreti ve içtihatla kabul edildiği üzere, kusura dayalı bir sorumluluktur. Anayasa Mahkemesinin 19.03.2015 tarihli ve E.2014/144, K.2015/29 sayılı kararında ifade edildiği üzere, buradaki kusur, vergilendirmeye dair ödevlerin ihlal edilmesidir. Bu itibarla, sermaye şirketinin ödenmeyen vergisel borçlarından ötürü kanuni temsilcilerin sorumluluğuna gidebilmek için, ikinci şart olarak, kanuni temsilcilerin kendilerine yüklenen vergi ile ilgili ödevleri yerine getirmemiş olmaları da gerekir. Bu şart, birinci şartın ayrılmaz bir parçasıdır ve onunla birlikte değerlendirilir.

VUK'un 10'uncu maddesinin birinci fıkrasına göre, sermaye şirketinin vergi mükellefi veya sorumlusu olarak üzerine düşen vergi ile ilgili ödevleri (maddi ve şekli) kanuni temsilcileri tarafından ifâ edilir. Kanuni temsilcilerin anılan ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden vergi ve buna bağlı alacaklar sermaye şirketinin varlığından tamamen veya kısmen alınamaz ise, bu durumda sermaye şirketine ait vergi ve vergiye bağlı alacaklar kanuni ödevleri yerine getirmeyen kanuni temsilcilerin varlıklarından alınır.

Kanuni temsilcinin vergiye dair maddi ve şekli ödevlerin tamamını yerine getirmesine rağmen, söz konusu alacak şirketin ödeme gücündeki yoksunluk sebebiyle vadesinde tahsil edilememiş ise, böyle bir durumda VUK'un 10'uncu maddesi anlamında kanuni temsilcinin sorumluluğuna gidilemez (Koban, 2013, s.67).

Ancak, hemen belirtelim ki, anılan maddede mükellef olarak sermaye şirketinin ödevlerinin ne olduğuna değinilmemiştir. Bununla birlikte, VUK'un *mükellefin ödevleri*

başlıklı ikinci kitabında anılan ödevlere yer verilmiş olup, anılan kitap 153 ilâ 257'inci maddeleri kapsamaktadır (Bilici, 2012, s.73).

2.2.2. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Uyarınca Ortakların ve Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu

VUK haricinde sermaye şirketlerinin kanuni temsilcilerinin sorumluluğu, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un mükerrer 35'inci maddesinde; limited şirket ortaklarına özgü sorumluluk hali ise aynı Kanunun 35'inci maddesinde düzenlenmiştir. Anılan maddeler ile getirilen düzenlemelere geçmeden önce, her iki maddede zaman içerisinde yapılan değişikliklere kısaca değinilmesinin faydalı olacağı düşünülmüştür.

2.2.2.1. AATUHK'un 35. Maddesinin İlk Hali ve Anılan Maddede Zaman İçerisinde Yapılan Değişiklikler

AATUHK'un 35'inci maddesinin ilk hali "*Limited ortaklıkların ödenmeyen ve tahsil imkanı bulunmayan amme borçlarından dolayı ortaklar vazettikleri veya vaz'ını taahhüt eyledikleri sermaye miktarında doğrudan doğruya mesul ve bu kanun hükümleri gereğince takibata tabi tutulurlar.*" hükmünü içermekte olup, düzenlemenin gerekçesinde de madde hükmünün, ortakları, limited şirketin kamu borçlarından dolayı taahhüt ettikleri sermaye miktarında şahsen sorumlu tutmakta olduğu, anılan hüküm ile limited şirkette kamu borçlarından dolayı kişisel sorumluluğun taahhüt edilen sermaye miktarıyla sınırlandırıldığı belirtilmiştir. Bu hüküm uyarınca, limited şirketin ödenmeyen kamu borçlarından ötürü ortakların sorumluluğu, taahhüt etmiş oldukları sermaye tutarı ile sınırlandırılmıştır.

1998 yılında 4369 sayılı Kanun ile anılan maddede değişikliğe gidilmiş, limited şirketin ödenmeyen kamu borçlarından dolayı ortaklarının sorumluluğunun, şirkete koydukları ya da koymayı taahhüt ettikleri sermaye miktarı ile değil sermaye oranı ile olacağı öngörülerek ortakların sorumluluğunun sınırları genişletilmiş (Yaralı, 2010, s.244-245), bu değişikliğin sebebi ise 4369 sayılı Kanunun gerekçesinde (Çelik, 2000, s.123-124);

limited şirketlerin Türk Ticaret Kanununa göre en az 2 en fazla 50 ortakla ve 500 milyon Lira gibi küçük sayılabilecek miktarda sermaye ile kurulabilmesi; şirketin mal varlığından tahsil edilemeyen amme alacağı için ortaklara gidildiğinde, ortakların koydukları sermaye miktarı kadar sorumlu tutulabilmesi nedeniyle şirket sermayesi üzerinde olan amme alacağının tahsilinin yapılamaması, bu nedenle mevcut hükmün koruma işlevini görmemesi, ayrıca şirketin kanuni temsilcilerinin mal varlığı olmayan kişilerden seçilebilmesi sebebiyle kanuni temsilcilerin sorumluluğu kapsamında yapılan takiplerin de sonuçsuz kalması, diğer yandan kuruluşundaki kolaylık nedeniyle bu türden şirketin haksız kazanç temin etmek için sahte veya özü itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek gibi amaçlarla da kurulabilmesi; yapılan düzenlemenin bu olumsuzlukların giderilmesine yardımcı olup vergi sisteminden haksız yararlanma amacına karşı caydırıcı bir hükmün getirilmesi olarak ifade edilmiştir.

Ayrıca, 2008 yılında 5766 sayılı Kanunun 3'üncü maddesi ile AATUHK'un 35'inci maddesinde yer alan "*tahsil imkanı bulunmayan*" ibaresi, "*tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan*" ifadesi ile değiştirilmiş (Yaralı, 2010, s.246); böylece kamu alacağının şirketten tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması hali de limited şirket ortağının sorumluluğuna gidebilmek açısından yeterli hale getirilmiştir.

5766 sayılı Kanun ile ayrıca AATUHK'nun 35'inci maddesine, "*Ortağın şirketteki sermaye payını devretmesi halinde, payı devreden ve devralan şahıslar devir öncesine ait amme alacaklarının ödenmesinden birinci fıkra hükmüne göre müteselsilen sorumlu tutulur.*" şeklinde ikinci ve '*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.*" şeklinde üçüncü fıkra eklenmiştir.

Budak ve Er'e (2013, s.87) göre, yapılan bu düzenleme kamu alacağının korunmasına yönelik olsa dahi, sermaye şirketleri içerisinde limited şirket ortakları yönünden eşit olmayan bir durumun ortaya çıkmasına sebebiyet vermiştir.

2.2.2.2. AATUHK'un Mükerrer 35. Maddesinin İlk Hali ve Anılan Maddede Zaman İçerisinde Yapılan Değişiklikler

25/5/1995 tarihli ve 4108 sayılı Kanun ile AATUHK'a eklenen mükerrer 35'inci madde hükmü aynen şöyledir:

“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.”

Anılan maddeye, 4/6/2008 tarihli ve 5766 sayılı Kanununun 4'üncü maddesi ile aşağıda belirtilen beşinci ve altıncı fıkralar eklenmiş;

“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.

Kanuni temsilcilerin sorumluluklarına dair 213 sayılı Vergi Usul Kanununda yer alan hükümler, bu maddede düzenlenen sorumluluğu ortadan kaldırmaz.”

Ancak, ilerleyen kısımlarda ayrıca değinileceği üzere, söz konusu iki fıkra hükmü Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilmiştir.

Maddedeki *kanuni temsilciler* ifadesi; küçüklerin, kısıtlıların ve tüzel kişilerin kanuni temsilcileri ile tüzel kişiliği olmayan teşekkülü idare edenleri ve yabancı şahıs veya kurumların Türkiye'deki mümessillerini kapsamaktadır.

AATUHK'nun 3'üncü maddesinde, Kanunun birinci ve ikinci maddeleri kapsamındaki alacaklar amme alacağı olarak tanımlanmış, amme borçlusu veya borçlu teriminin ise amme alacağını ödemek zorunda olan gerçek ve tüzel kişiler ile bunların kanuni temsilcilerini, mirasçılarını ve vergi mükellefleri ile sorumlusunu, kefil, yabancı şahıs ve kurumların temsilcilerini ifade ettiği hükme bağlanmıştır.

Konumuz itibariyle bakıldığında, sermaye şirketlerinin, yani, anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin kanuni temsilcileri anılan madde kapsamına girmekte ve şirketin mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacakları, kanuni temsilcilerin şahsi mal varlıklarından tahsil edilebilmektedir. Anılan şirketlerde kanuni temsilcilerin kimler olduğu, tezimizin bir önceki bölümünde ilgili mevzuat uyarınca detaylı olarak inceleneceğinden, burada sadece kanuni temsilci ibaresi ile yetinilecektir.

AATUHK'a 4108 sayılı Kanunun 11'inci maddesiyle eklenen mükerrer 35'inci maddenin gerekçesinde; VUK'un 10'uncu maddesi hükmünden hareketle, tüzel kişiliğin varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacakların tüzel kişiliğin kanuni temsilcilerinden AATUHK'un cebri tatbikata ilişkin hükümlerine göre takip ve tahsili cihetine gidildiği, fakat VUK kapsamına girmeyen fiyat farkı, kur farkı, haksız yere alınan ihracatta vergi iadesi, kaynak kullanımı destekleme primi gibi bazı amme alacaklarının tüzel kişiliğin mal varlığından tahsil imkanı bulunmadığı durumlarda VUK'un 10'uncu maddesi hükmünün uygulanmadığı, VUK kapsamına girmeyen bu türden alacakların takibinde genel hükümlere başvurulmasının uzun zaman almasının yanı sıra idareye pratik bir fayda sağlamadığı, amme borçlusunun mal varlığından alınamayan bu tür alacakların kanuni temsilcilerinin, teşekkülü idare edenlerin veya yabancı şahıs veya kurum mümessillerinin mal varlığından AATUHK hükümlerine göre tahsilini temin etmek ve VUK kapsamına giren vergi ve buna bağlı alacaklardan sorumlu olan bu şahısların diğer amme alacaklarının ödenmesinden de sorumlu olmalarını sağlamak amacıyla AATUHK'a mükerrer 35 inci maddenin eklendiği (Anayasa Mahkemesinin 19.03.2015 tarihli ve E.2014/144, K.2015/29 sayılı kararı) belirtilmiştir.

Gerekçesinde de açıkça belirtildiği ve Coşkun (2013, s.334) tarafından ifade edildiği üzere, VUK kapsamına giren vergi ve buna bağlı alacaklara, AATUHK'nun mükerrer 35'inci maddesinin uygulanması mümkün değildir. Ancak, gümrük vergi ve resimleri VUK kapsamına girmediğinden anılan madde kapsamına girmektedir.

Ayrıca, belirtilen düzenlemenin yürürlüğe girmesiyle birlikte ortaya çıkan uyumsuzluklarda Danıştay'ın genel yaklaşımı; bütün amme alacaklarının tahsil usulünü düzenlemesi dolayısıyla AATUHK'un mükerrer 35'inci maddesi vergi ve buna bağlı alacaklar için uygulanabilir gibi görünse de, VUK'un 10'uncu maddesinin özel nitelikli bir tahsil hükmü olan ikinci fıkrası zımnen veya açık olarak ilga edilmediğinden dolayı, mükerrer 35'inci maddenin vergi ve buna bağlı alacaklarda uygulanma olanağının bulunmadığı, ayrıca Yasanın gerekçesinde de VUK'un 10'uncu maddesine atıfta bulunup, mükerrer 35'inci maddenin diğer amme alacakları için getirildiğinin belirtildiği, bu nedenle vergi ve buna bağlı alacaklar yönünden kanuni temsilcilerin takibi için özel hüküm olan VUK'un 10'uncu maddesinin uygulanacağı, AATUHK'un mükerrer 35'inci maddesinin sadece diğer amme alacakları için uygulanabileceği (Anayasa Mahkemesinin 19.03.2015 tarihli ve E.2014/144, K.2015/29 sayılı kararı) yönünde olmuştur.

Bu yönüyle, anılan düzenleme sıklıkla yargı kararlarına da konu olmuş ve yüksek yargı (Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu⁴, nun 26/01/2001 tarihli, T.2000/261, 31 sayılı; Danıştay 7. D'nin 21/12/1998 tarihli, T.1997/5295, 4660 ve 09/06/2003 tarihli, T.2002/4619, 3476 sayılı kararları; Coşkun, 2013, s.350-352) *VUK'un şümuluna giren vergi ve buna bağlı alacaklar dolayısıyla, AATUHK'nun mükerrer 35'inci maddesinin uygulanmasına olanak bulunmadığına* hükmetmiştir.

Nitekim, Anayasa Mahkemesi de, 19/03/2015 tarihli ve E.2014/144, K.2015/29 sayılı kararı ile, AATUHK'un mükerrer 35'inci maddesine, 4/6/2008 tarihli ve 5766 sayılı Yasa'nın 4'üncü maddesiyle eklenen kanuni temsilcilerin sorumluluklarına ilişkin olarak VUK'da yer alan hükümlerin, bu maddede düzenlenen sorumluluğu ortadan

⁴ 'Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu' (VDDGK) ibaresi, 2/6/2004 tarihli ve 5183 sayılı Yasa ile 'Vergi Dava Daireleri Kurulu' (VDDK) şeklinde değiştirilmiştir.

kaldırmayacağı yönündeki altıncı fıkrayı, iki farklı yasal düzenlemeden hangisinin uygulanacağı hususunda belirsizlik oluşturduğu gerekçesiyle iptal etmiştir.

2.2.2.3. AATUHK Uyarınca Kamu Alacağı Kavramı ve Kapsamı

Şirketin kanuni temsilcileri ile limited şirket ortaklarının AATUHK kapsamındaki sorumluluklarının kapsamını belirleyebilmek adına, öncelikle kamu (amme) alacağının ortaya konulması gerekir. AATUHK'un 1'inci maddesinde kamu alacağı sayılan alacaklar dört grupta toplamış olup (Koban, 2013, s.78), bunlar;

- a) Asli kamu alacakları,
- b) Fer'i kamu alacakları,
- c) Diğer alacaklar,
- d) Takip masraflarıdır.

Bahsi geçen maddenin ilk fıkrasına göre, asli kamu alacakları;

- Vergi, resim ve harç,
- Ceza soruşturma ve takiplerine ait yargılama masrafları,
- Vergi cezası ile para cezası gibi alacaklardır.

Fer'i kamu alacakları ise “*gecikme zammı, faiz gibi*” ifadesiyle tadadi olmaksızın ve örneklendirme yoluyla tanımlanmaya çalışılmıştır. AATUHK'nun 48'inci maddesindeki tecil faizi, 51'inci maddesindeki gecikme zammı, 58'inci maddesi uyarınca ödeme emrine yaptığı itirazı tamamen ya da kısmen haksız bulunan kişinin ödeyeceği zam, VUK'un 112'nci maddesinin üçüncü bendinde yer alan hüküm uyarınca vergi uyuşmazlığına dair dava açıp da kaybedenlerden alınacak gecikme faizi ve VUK'un 371'inci maddesinde düzenlenen pişmanlık zammı fer'i kamu alacaklarıdır (Koban, 2013, s.78).

Diğer alacaklar; kamu hizmetleri uygulamasından doğup da Devlet, il özel idaresi ve belediyelere ait olan (sözleşmeden, haksız fiilden ve iktisaptan doğanlar hariç) alacaklardır. Takip masrafları ise, asli ve fer'i kamu alacakları ile diğer alacakların takip ve tahsili için yapılan masraflardır.

AATUHK uyarınca, sermaye şirketlerinin kanuni temsilcileri ile limited şirket ortaklarının sorumluluğuna gidilebilmesi için, kamu alacağının şirketin mal varlığından tahsil edilememesi veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması koşulu aranmaktadır. Bu terimlerin tanımına ise Yasanın 3'üncü maddesinde yer verilmiştir:

Tahsil edilemeyen kamu (amme) alacağı terimi; amme borçlusunun AATUHK hükümleri uyarınca yapılan mal varlığı araştırması neticesinde haczi kabil herhangi bir mal varlığının bulunmaması, haczedilen mal varlığının satılarak paraya çevrilmesine rağmen satış bedelinin amme alacağını karşılamaması gibi nedenlerle tahsil edilemeyen kamu alacaklarını ifade etmektedir.

Tahsil edilemeyeceği anlaşılan kamu (amme) alacağı terimi ise, amme borçlusunun haczedilen mal varlığına AATUHK hükümlerine göre biçilen değerlerin amme alacağını karşılayamayacağı veya hakkında iflas kararı verilen amme borçlusundan aranan amme alacağının iflas masasından tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması gibi nedenlerle tahsil dairelerince yürütülen takip muamelelerinin herhangi bir aşamasında amme borçlusundan tahsil edilemeyeceği ortaya çıkan kamu alacaklarını ifade etmektedir. Danıştay 4. D'nin 13.2.2017 tarihli ve E.2014/8647, K.2017/1507 sayılı kararında da, her iki terim bu şekliyle ele alıp değerlendirilmiştir.

2.2.2.4. AATUHK Uyarınca Şirket Ortaklarının Sorumluluğunun Şartları

2.2.2.4.1. Anonim Şirket Pay Sahiplerinin Sorumluluğu

AATUHK'un 35'inci maddesi limited şirket ortaklarına özgü olduğundan, anonim şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağından dolayı anonim şirket pay sahiplerinin (ortaklarının) sorumluluğuna gidilmesi AATHUK açısından mümkün değildir.

Bir diğer deyişle, anonim şirketin yönetim kurulu üyesi ve/veya kanuni temsilcisi sıfatı taşımayan ortakların kamu alacaklarından dolayı sorumlulukları bulunmamaktadır. Bu

husus, Yargıtay (Yargıtay 11.HD'nin 14.06.2011 sayılı ve E.2011/4753, K.2011/7389 sayılı kararı) tarafından da açıkça zikredilmiştir.

2.2.2.4.2. Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirket Ortaklarının Sorumluluğu

Bir önceki kısımda belirtildiği üzere, AATUHK'nun 35'inci maddesinde yer alan hüküm sadece limited şirket ortaklarını kapsadığından, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağından dolayı şirket ortaklarının sorumluluğuna AATUHK m.35 uyarınca gidilmesi mümkün değildir.

Ancak, bu noktada TTK'dan kaynaklanan bazı özel durumlara değinmek gerekir. Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket, TTK'da, sermayesi paylara bölünen ve ortaklarından bazıları şirket alacaklılarına karşı kollektif şirket ortağı, diğerleri de anonim şirket ortağı gibi sorumlu olan şirket şeklinde tarif edilmiştir. Eğer sermaye, paylara bölünmeksizin sadece komanditerlerin sermayeye katılma oranlarını göstermek amacıyla kısımlara ayrılmış ise, bu durumda şirkete adi komandit şirket hükümleri uygulanır.

Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirkette, sorumluluğu sınırlı olmayan ortaklara komandite, sorumluluğu sınırlı olanlara ise komanditer denir. Komandite ortakların gerçek kişi olmaları gerekir. Tüzel kişiler ancak komanditer ortak olabilirler (TTK, m.304). Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketin kurucuları beş kişiden az olamaz. Kuruculardan en az birinin komandite olması şarttır (TTK, m.568).

Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketin kanuni temsilcilerinin sorumluluğu kısmında ele alacağımız üzere, bu şirket türünde kanuni temsilci sıfatı komandite ortaklara ait olup, komanditer ortakların kanuni temsilcilik sıfatı söz konusu değildir. Komandite ortaklar açısından şirketin yönetim ve temsiline hem bir hak hem de görev olması (Özdiler, 2005, s.122) dikkate alındığında, komandite ortakların kanuni temsilci

sıfatları nedeniyle şirketten tahsil edilemeyen kamu borçlarından ötürü sorumlulukları bulunmaktadır.

Ancak, TTK'nın 571'inci maddesi uyarınca, komandite ortakların görevden alınmalarının tescil edilmesi ile birlikte şirket borçlarından ötürü şahsi sorumlulukları sona ereceğinden, görevden alındıklarının tescili tarihinden sonra ortaya çıkan şirkete ait vergisel borçlar için komandite ortağın sorumluluğuna gidilemez.

Bu yönüyle bakıldığında, her ne kadar AATUHK'un 35'inci maddesi kapsamında takip edilmeleri mümkün olmasa da, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağından dolayı, *komandite ortakların*, ortak sıfatıyla olmasa dahi kanuni temsilci olarak görev yaptıkları dönem itibariyle sorumluluklarına gidilmesi TTK açısından mümkündür. Komanditer ortakların sorumluluklarına gidilmesi ise söz konusu değildir.

2.2.2.4.3. Limited Şirket Ortaklarının Sorumluluğu

Ortakların limited şirketin kamu borçlarına ilişkin sorumluluğu AATUHK'nun 35'inci maddesinde düzenlenmiştir. Yaralı'ya (2010, s.242) göre, sorumluluklarının tahsil aşamasında ve kamu borcunun şirketten tahsil edilememesine bağlı olarak ortaya çıkmasından dolayı, limited şirket ortakları teknik anlamda vergi sorumlusu değil, tahsil muhatabı veya sorumlusudurlar.

AATUHK'un 35'inci maddesi hükmü aynen şöyledir;

“Limited şirket ortakları, şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağından sermaye hisseleri 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.”

Anılan maddeye göre, limited şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan kamu alacağından dolayı, ortaklar sermaye payları oranında doğrudan doğruya sorumlu olurlar.

Burada üzerinde durulması gereken husus, vergi ve buna bağlı alacaklar için doğrudan anılan madde uyarınca takibata geçilip geçilemeyeceğidir. Zira, VUK’un 10’uncu maddesi bu konuda özel bir düzenleme içermektedir. Danıştay’a (4.D’nin 13/04/2009 tarihli, T.2008/5380, 1913 sayılı kararı; Coşkun, 2013, s.311) göre; Vergi Usul Kanunu’nun 10’uncu maddesi vergi alacakları için özel hüküm olduğundan, limited şirketin vergi borcunun öncelikle şirketin malvarlığından tahsiline çalışılmalı, vergi borcunun şirketten tahsilinin imkansız olduğunun anlaşılması durumunda, kanuni temsilcilerin ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden vergi alacağı tahsil edilememişse sorumlu olan kanuni temsilciler takip edilmeli, vergi borcu şayet kanuni temsilcilerin malvarlığından da tahsil edilemez ise, ancak bu aşamada ortak hakkında ilgili olduğu döneme göre sermaye miktarı veya sermaye payı dikkate alınarak takibe geçilmelidir.

Buna karşılık, Hazine ve Maliye Bakanlığı’nın (Seri:1 Sıra No1) Tahsilat Genel Tebliği’nde, AATUHK’nun 35 ve mükerrer 35’inci maddeleri ile VUK’un 10’uncu maddesinde düzenlenen sorumluluklar dolayısıyla yapılacak takiplerde ortakların ve kanuni temsilcilerin takibinde bir öncelik sıralaması bulunmadığından, şirket ortakları ile kanuni temsilcileri hakkında yapılacak takiplere eş zamanlı olarak (aynı zamanda) başlanması gerektiği belirtilmektedir.

Düzenleme bu yönüyle eleştiriye oldukça açıktır. Her ne kadar iki madde arasında bir öncelik sıralaması yer almasa ve Danıştay’ın bazı dairelerinin (Danıştay 4. D’nin 22/03/2012 tarihli T.2009/2694, 955 sayılı kararı; Coşkun, 2013, s.315-316) limited şirketin ödenmeyen vergi borçları nedeniyle kanuni temsilci ve ortakların takibinde bir öncelik sıralaması bulunmadığı yönünde kararları olsa da, öncelikle, kanuni temsilciler

hakkında takibat yapılmalı, bundan sonuç alınamaması halinde ortakların sorumluluğuna gidilmelidir. Nitekim, öğretide öne çıkan ağırlıklı görüş de, limited şirketten tahsil edilemeyen vergisel alacakların öncelikle kanuni temsilci olan müdür veya müdürler nezdinde takip edilmesi, ancak bunlardan tahsil edilememesi halinde ortakların takibine gidilmesi yönündedir (Gerçek, 2005, s.175; Özdiler, 2005, s.59; Ozansoy, 2008, s.37; Kızılot ve diğerleri, 2007, s.201). Hatta, bazı yazarlarca bu konuda bir takip sıralaması da öngörülmekte, kanuni temsilciler için *ikinci derecede sorumlu*, ortaklar için de *üçüncü derecede sorumlu* şeklinde ifadeler kullanılmaktadır (Özdiler, 2005, s.59; Gerçek, 2005, s.175; Ozansoy, 2008, s.37).

Zira, ülkemiz uygulamasında limited şirketlerin çoğunda ortaklar aynı zamanda müdür olarak görev yapmakta, yani kanuni temsilci sıfatını haiz bulunmaktadır. Şirket dışından müdür atanmasına nadiren rastlanılmaktadır. Dolayısıyla, bu yöntemde, aynı kişiye iki farklı ödeme emri gönderilecektir. Ödeme emirlerinden birisinde şirketin borçlarının tamamından, diğerinde ise sermaye payı oranında sorumlu olduğu belirtilecektir. Kanımızca, bu kişi nezdinde tereddüde yol açacak önemli bir çelişkidir. İkincisi, kanuni temsilcinin sorumluluğunu ortağa yüklemektir ki, bu ortak tarafından ödeme yapılması halinde görevini ihmal eden yahut kötü niyetli davranan kanuni temsilcinin adeta mükafatlandırılması ve borcundan kurtulması sonucunu doğuracaktır. Ortağın kanuni temsilciye rücu etmesi ise uzun yıllar süren davalar anlamına gelecektir.

Ayrıca, Danıştay'ın aynı Dairesinin yukarıda belirtilen kararı yanında, önceki dönemlerde (Danıştay 4. D'nin 13/04/2009 tarihli, T.2008/5380, 1913 sayılı; Danıştay 11. D'nin 01/11/1998 tarihli, T.2473/3849 sayılı kararı; Danıştay DDGK'nun 1987 tarihli, T.1986/24,2 sayılı kararları; Coşkun, 2013, s.321, 322, 328) vergi borcunun şirketten tahsilinin olanaksız hale geldiği belirtilerek limited şirket ortağı adına ödeme emirleri düzenlenmiş ise de, Ticaret Sicili Gazetesi'nde yayımlanan ortaklar kurulu kararı ile şirket ortaklarından birinin şirketi temsile yetkili kılındığı anlaşıldığından öncelikle kanuni temsilci olan bu kişi hakkında takip yapılmak suretiyle şirketten tahsil edilemeyen kamu alacağının tahsili yoluna gidilmesi gerekirken, bu usule uymadan doğrudan ortak adına ödeme emri düzenlenmesinde hukuka uyarlık bulunmadığı yönünde kararları da vardır.

Kaldı ki, Budak ve Er'in (2013, s.97) de belirttiği üzere, AATUHK'un 35'inci maddesinde yer alan düzenleme şirket ortaklarının her daim kötü niyetli olacağı varsayımı üzerine kurgulanmış olup, kendisinden limitet şirkete ait kamu alacağı talep edilen ortağın etkin bir dava hakkı olmadığı gibi, hiçbir itiraz ve def'i hakkı da bulunmamaktadır.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun yakın zamanda almış olduğu müteaddit kararlarda da (26.04.2017 tarihli, E.2017/180, K.2017/192; 26.04.2017 tarihli E.2017/181, K.2017/193; 26.04.2017 tarihli, E.2017/182, K.2017/194 sayılı kararları), Danıştay 9. Dairesi'nin gayet isabetli bulduğumuz 26.10.2015 tarihli ve E.2012/3123, K.2015/11434 sayılı bozma kararına rağmen, vergi mahkemesinin ısrar ettiği VUK'un 10'uncu maddesi ile AATUHK'un 35'inci maddesinde kanuni temsilciler ile ortaklar arasında bir öncelik sırası öngörülmediği gerekçesi uygun bulunmuştur.

Bu nedenle, limited şirket ortaklarının sorumluluğuna gidilmesi, kanımızca, son aşamada başvurulacak bir yol olmakla birlikte, yargı organlarının farklı yöndeki kararlarının varlığı göz önünde bulundurularak, Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu tarafından bu konuda bağlayıcı bir karar oluşturulmasının yahut konunun Anayasa Mahkemesine taşınarak özellikle mülkiyet hakkının ihlali yönünden çözüme kavuşturulmasının gerekli olduğunu düşünmekteyiz.

2.2.2.4.3.1. Payların Devri Halinde Sorumluluk

AATUHK'nun 35'inci maddesi uyarınca, limited şirketteki esas sermaye paylarını devreden ortak ile devralan kişi ya da kişiler, devir öncesine ait kamu borçlarının ödenmesinden müteselsilen sorumludurlar. Anılan sorumluluk için, şirketin devir tarihi itibariyle vadesi geldiği halde ödenmemiş borçlarının bulunması ve şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilmemiş veya tahsil edilemeyeceği anlaşılmış olmalıdır (Coşkun, 2013, s.311).

Diğer taraftan, Yargıtay 10. HD'nin 17.05.2018 tarihli ve E.2016/6805, K.2018/4831 sayılı kararında, Ticaret Hukukundaki ortakların basiretli davranma ve özen yükümüne

vurgu yapılarak limited şirket paylarını devralanın, pay devreden ortağın devir anına kadarki şirket borçlarından yükümlü olduğunu bilme basiretini göstermiş olması, aksi takdirde sonucuna katlanması gerektiği, bu nedenle limited şirket paylarını devralıp şirkete ortak olan kişinin devirden önceki dönemlere dair şirket borçlarından sorumlu tutulmasının kabulünün gerektiği belirtilerek, AATUHK ile getirilen söz konusu sorumluluk Ticaret Hukuku düzenlemeleri ile de bağdaştırılmıştır.

2.2.2.5. AATUHK Uyarınca Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğunun Şartları

Konumuza geçmeden önce, AATUHK'nun mükerrer 35'inci maddesi ile düzenlenmiş bulunan sorumluluğun kusur sorumluluğu mu yoksa kusursuz sorumluluk mu olduğu hususunda tartışmalar bulunduğunu belirtmekte fayda vardır.

Öğretide bu konuda bir fikir birliği bulunmamakta olup, bazı yazarlar AATUHK uyarınca kanuni temsilcilerin sorumluluğuna gidilebilmesi için kusur aranmadığını, bir kısım yazarlar ise kanuni temsilcilerin sorumluluğunun kusur esasına dayalı olduğunu savunmaktadır (Yaralı, 2010, s.173-174; Koban, 2013, s.71).

Bize göre de, AATUHK ile kanuni temsilcilere getirilen sorumluluk, VUK'un 10'uncu maddesindeki düzenlemeden farklı olarak, kusursuz sorumluluk getirmektedir.

2.2.2.5.1. Anonim Şirketin Kanuni Temsilcilerinin Sorumluluğu

AATUHK'un mükerrer 35'inci maddesine göre, kanuni temsilcinin sorumluluğuna gidilebilmesi için aranan yegane şart, kamu alacağının şirketin varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilememesi veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşılmasıdır. Kanuni temsilcinin ödevlerini yerine getirmiş olup olmamasının bu sorumluluğa bir etkisi bulunmamaktadır.

Nitekim, Koban (2013, s.81) da mükerrer 35'inci madde ile öngörülen sorumluluğun kanuni temsilcilere yüklenen böyle bir görevin sonucu değil, salt kanuni temsilci olma sıfatından kaynaklandığını ifade etmektedir.

Ancak, hemen belirtelim ki, anonim şirketin kanuni temsilcilerinin VUK'un 10'uncu maddesi kapsamına giren *vergi ve buna bağlı alacaklar* yönünden AATUHK'un mükerrer 35'inci maddesi hükmü uyarınca takip edilmeleri mümkün değildir. Zira, VUK'un 10'uncu maddesinin vergi ve buna bağlı alacakların (gümrük vergileri hariç) tahsili açısından AATUHK'un mükerrer 35'inci maddesine göre özel hüküm niteliğinde olduğu ve dolayısı ile bu alacaklar açısından öncelikle uygulanması gerektiği haklı olarak öğretilmektedir. Yargı kararları da bu yöndedir.

Dolayısıyla, anonim şirketin kanuni temsilcileri açısından, AATUHK'nun mükerrer 35'inci maddesinin, VUK'nun kapsamına giren vergi ve vergiye bağlı alacaklar açısından uygulanma imkanı bulunmamakta olup, AATUHK'nun mükerrer 35'inci maddesinin uygulama alanı, VUK'un 10'uncu maddesinde sayılan alacaklar haricinde kalan kamu alacakları ile sınırlıdır (Yaralı, 2010, s.188-190).

2.2.2.5.2. Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirketin Kanuni Temsilcilerinin Sorumluluğu

TTK'nın 565'inci maddesinde, komanditelerin özellikle şirketin yönetimine ve temsiline ilişkin görev ve yetkilerinin komandit şirketlerdeki hükümlere tabi olduğu belirtilmiştir. Yapılan bu yollama uyarınca, şirket, komandite ortaklar tarafından yönetilir ve temsil edilir. Komanditer ortaklar, şirketi yönetmeye ve temsil etmeye ne görevlidir ne de yetkilidir. Bu bağlamda, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirkette kanuni temsilci sıfatı komandite ortaklara ait olduğundan, şirketten tahsil edilemeyen vergisel borçlar için VUK'un 10'uncu maddesi uyarınca kanuni temsilci sıfatını haiz komandite ortakların sorumluluğuna gidilir. Komanditer ortakların kanuni temsilci sıfatı mevzu bahis olmadığından, şirketin ödenmeyen vergisel borçlarından dolayı bir sorumlulukları bulunmamaktadır. Diğer yandan, komandite ortakların AATUHK uyarınca da şirketten tahsil edilemeyen kamu borçlarından ötürü sorumlulukları bulunmaktadır (Özdiler, 2005, s.123-124).

Bununla birlikte, TTK'nın 571'inci maddesi uyarınca, şirketi yönetmeye ve temsile yetkili komandite ortakların görevden alınmaları halinde, azil kararının tescili tarihinden

itibaren komandite ortağın şirket borçlarından ötürü şahsi sorumluluğunun sona ereceği hükme bağlandığından, kanuni temsilci sıfatı sebebiyle komandite ortakların sınırsız sorumluluğu sadece yönetimde buldukları dönemde doğan şirket borçlarını kapsar. Şirketi idare ve temsil yetkilerini kaybettiklerinin tescili ile birlikte komanditer ortak haline gelirler (Özdiler, 2005, s.123).

Bu açıklamalar haricinde, TTK'nın 570'inci maddesinde, anonim şirket yönetim kurulunun görevleri ile sorumluluklarına dair hükümlerinin, yönetici olan komandite ortaklar hakkında da geçerli olduğu belirtildiğinden, bir önceki bölümde, anonim şirketin kanuni temsilcileri için izah edilen sorumluluk hükümleri, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin yöneticileri hakkında da geçerlidir.

2.2.2.5.3. Limited Şirketin Kanuni Temsilcilerinin Sorumluluğu

Anonim şirketin kanuni temsilcilerinin sorumluluğuna ilişkin kısımda ifade edildiği üzere, limited şirketin kanuni temsilcilerinin VUK'un 10'uncu maddesi kapsamına giren *vergi ve buna bağlı alacaklar* yönünden AATUHK'un mükerrer 35'inci maddesi hükmü uyarınca takip edilmeleri mümkün değildir. Bu nedenle, limited şirketin kanuni temsilcileri açısından, AATUHK'nun mükerrer 35'inci maddesinin, VUK'nun kapsamına giren vergi ve vergiye bağlı alacaklar açısından uygulanma imkanı bulunmamakta olup, AATUHK'nun mükerrer 35'inci maddesinin uygulama alanı, VUK'un 10'uncu maddesinde anılan alacaklar dışında kalan kamu alacakları ile sınırlıdır.

2.2.3. Kanuni Temsilcilerin ve Ortakların Sorumluluklarının Zaman Yönünden Sınırı ve Rücu Hakkı

Sorumlulukların zaman yönünden sınırının belirlenmesi ve rücu hakkı, Yargıtay ve Danıştay tarafından, Şirketler Hukuku ve Vergi Hukuku yönünden ayrı ayrı ele alınıp değerlendirilmiş ve doğal olarak farklı hukukî sonuçlara bağlanmıştır. Bu yönüyle, Danıştay kararlarında VUK ve AATUHK hükümleri yönünden kanuni temsilciler ile ortakların şahsi sorumluluklarına gidilme koşullarının oluşup oluşmadığı hususlarının

irdelendiğini, Yargıtay kararlarında ise kanuni temsilcilerin ve ortakların şahsi malvarlıklarından ödedikleri şirketin vergisel borçları için şirkete ve diğer sorumlulara rücu talebinde bulunup bulunamayacaklarının incelendiğini ve özel hukuk hükümleri esas alınarak yapılan değerlendirmeler ile özellikle rücu hakkının kullanımında uygulamaya yön verecek önemli kararlar ortaya konulduğunu görmekteyiz.

Yargıtay 10. HD'nin 19.3.2018 tarihli ve E.2016/751, K.2018/2287 sayılı kararında, limited şirket ortağının, ortak olduğu dönemle ilgili olarak, şirketin ödenmeyen vergisel borçlarından dolayı sorumlu tutulmasının doğal ve yasal bir gereklilik olduğu belirtilmiş; Yargıtay 11. HD'nin 27.11.2017 tarihli ve E.2016/4740, K.2017/6593 sayılı kararında, limited şirket ortağının AATUHK'un 35'inci maddesinden kaynaklanan borcunun, şirkete karşı taahhüt edilen veya ödenen sermaye borcundan ayrı bağımsız bir borç olduğu kabul edilmiştir. Böylece, limited şirket ortağına AATUHK ile kamu alacaklarına münhasır olarak getirilen sorumluluk hükmünün, Şirketler Hukuku'nun genel ilkelerinden olan ortağın sınırlı sorumluluk ilkesinin özel bir istisnası olduğu Yargıtay'ın ilgili hukuk daireleri tarafından da benimsenmiştir.

Konumuz açısından rücu, şirketin vergisel borçlarını onun yerine ödeyen kimsenin, yaptığı ödemeyi asıl borçlu olan şirketten veya şirket ile birlikte vergisel borcun ödenmesinden sorumlu olan kişi ya da kişilerden talep etmesi olarak tanımlanabilir (Candan, 1994, s.56). Buna karşılık, rücu hakkının kullanımına ilişkin olarak, Yargıtay 11.HD'nin 14/06/2011 tarihli ve E.2011/4753, K.2011/7389 sayılı kararında, kanuni temsilcilerin, sadece ortak oldukları veya görevde buldukları dönemde tahakkuk eden kamu alacaklarından sorumlu olacakları, diğer bir deyişle limited şirketlerde ortaklıktan, anonim ile limited şirketlerde ise yöneticilikten ve/veya kanuni temsilcilikten usulünce ayrıldıkları tarihten sonraki kamu alacağından sorumlu olmayacakları belirtilmiştir. Yargıtay 11. HD'nin 7.3.2016 tarihli, E.2015/7444, K.2016/2505 tarihli kararı da aynı yöndedir. Söz konusu kararda, limited şirket ortağının kendi payı haricinde ödediği kısım için diğer ortaklara rücu edebileceği de ayrıca vurgulanmıştır. Yargıtay 23. HD'nin 26.1.2017 tarihli ve E.2016/2861, K.2017/196 sayılı kararında da, kanuni temsilcilerin, şirketin vergi ve buna bağlı alacaklardan dolayı sorumlu tutularak takip

edilebilmeleri için, borcun ait olduğu dönemde kanuni temsilci olmaları gerektiği ve sorumluluklarının kanuni temsilci oldukları süre ile sınırlı olduğu ifade edilmiştir.

Yargıtay 11. HD'nin yakın zamanda almış olduğu 05.02.2018 tarihli ve E.2016/12207, K.2018/771 sayılı kararda ise; şirketten tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan vergi borcu bakımından, AATUHK'un 35'inci ve mükerrer 35'inci maddeleri uyarınca, şirketin kanuni temsilcisi ile limited şirket ortaklarının (sermaye paylarına isabet eden tutar) üzerinden müteselsil borçlu oldukları; bunların şahsi malvarlıklarından yaptıkları ödeme nedeniyle mülga 818 sayılı Borçlar Kanunu'nun 146 ve 147'nci maddeleri (6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu'nun 167 ve 168'inci maddeleri) gereğince diğer borçlulara rücu edebileceği; ödemenin kanuni temsilci tarafından yapılması halinde ise AATUHK'un mükerrer 35'inci maddesi ile mülga 818 sayılı Borçlar Kanunu'nun m.147/f.2 hükmü (6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu'nun m.168/f.2 hükmü) uyarınca, kanuni temsilcinin öncelikle şirkete rücuda bulunması gerektiği, bundan sonuç alamaması durumunda şirket ortaklarına rücu hakkını kullanabileceği, aksi takdirde fiilin sonuçlarından kişisel olarak sorumlu olacağı belirtilmiştir.

Çamoğlu (2010, s.275) ise, kanuni temsilcilerin kamu borçlarından sorumluluğunun zaman sınırının belirlenmesinde tescil ve ilan bir rolünün bulunmadığı görüşünü ileri sürmüştür. Bazı Yargı kararları da bu görüşü destekler yöndedir. Örneğin, Danıştay 3. Dairesi'nin yönetim kurulu üyesi olarak seçilen ve bu durumu tescil ve ilan edilen kişinin herhangi bir sebeple kanuni temsilcilik sıfatının sona ermesi halinde, bu hususun tescil edilip, Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinde ilan edilinceye kadar üçüncü şahıslar nezdinde hukuki sonuç doğurmayacağı; ancak, yönetim kurulu üyesi seçilme ve sona erme durumları sicilde tescil ve ilan edilmeyen kişinin, bu görevinin sona erdiğinin bilinmesi halinde, tescil ve ilan gerekli olmaksızın üçüncü kişilere karşı ileri sürülebileceği; Vergi İdaresinin de yasada belirtilen üçüncü kişilerden sayıldığı; şirketçe dava konusu ödeme emirlerinin düzenlendiği tarihten önce dilekçeyle kuruluştan o güne kadar yönetim kurulu üyelerinin dökümüne ilişkin listenin davalı idareye bildirildiği, buna göre her ne kadar davacının yönetim kurulu üyeliğinin sona ermesi ticaret sicilinde tescil ve ilan edilmese de, bu durumun davalı idarenin bilgisi dahilinde olduğu; dava konusu ödeme emirleri içeriği vergi borçlarının bu tarihten sonraki kanuni ödevlerin

yerine getirilmemesinden kaynaklanması nedeniyle, dava konusu ödeme emirlerinde hukuka uygunluk bulunmadığı yönündeki 8.11.2012 tarihli, E.2010/2335, K.2012/3569 sayılı kararında, yönetim organı üyeliği ve/veya kanuni temsilcilik görevinden ayrılan kişinin, görevden ayrılması keyfiyetinin ticaret siciline tescil ve ilan edilmesini beklemeden, görevinin sona erdiğini tevsik edici belgelerle (örneğin; istifa dilekçesi) birlikte Vergi Dairesi'ne yazılı olarak başvurarak, ayrıldığı tarihten sonraki vergi borçlarına ilişkin sorumluluktan kurtulmasının mümkün olduğu belirtilmiştir.

Benzer şekilde, limited şirketteki paylarını devrederek ortaklıktan ayrılan kişiler de, Danıştay 4. Dairesi'nin; Türk Ticaret Kanunu uyarınca ticaret siciline tescil ve ticaret sicili gazetesinde ilan edilmeyen hisse devri konusunda vergi dairesinin de üçüncü kişi durumunda olduğu; ticaret sicili gazetesinde ilan edilme zorunluluğunun amacının, şirkette meydana gelen ve daha önce tescil ve ilan edilen hususlardaki değişikliklerden üçüncü kişileri haberdar ederek, menfaatlerinin korunmasını sağlamak olduğu; bu kapsamda, vergi alacağının tahsilini sağlamakla görevli olan vergi dairesinin menfaatinin, daha geniş anlamda, kamu yararının korunması ve Anayasal yükümlülük olan vergi ödevinin tam olarak gerçekleştirilmesinin temini bakımından da hisse devrinden vergi dairesinin bilgilendirilmesi, bu yolla kamu alacağının tahsilinde muhatabın kim olduğunun belirlenmesi gerektiği; bu hususun ise Türk Ticaret Kanunu hükümleri gereği tescil ve ilanla, hisse devrinin doğrudan ilgili kişiler tarafından vergi dairesine yazılı olarak bildirilmesi veya vergi dairelerince herhangi bir yolla hisse devrinden haberdar olunmasıyla gerçekleşebileceği yönündeki 13.10.2011 tarihli, E.2008/7216, K.2011/7431 sayılı kararında, payları devralan kişi ile birlikte devri tevsik edici belgelerle (örneğin; pay devir sözleşmesi, genel kurul kararı) birlikte Vergi Dairesi'ne yazılı olarak başvuran kişinin, ortaklıktan ayrıldığı tarihten sonraki vergi borçlarına ilişkin sorumluluktan kurtulabileceği belirtilmiştir.

Danıştay 3. Dairesi'nin ise 04.03.2014 tarihli ve E.2013/7629, K.2014/902 sayılı kararında limited şirket ortaklarının pay devrine ilişkin olarak oldukça katı bir görüş benimsediğini ve VUK'un mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna dair özel sözleşmelerin vergi dairelerini bağlamayacağına ilişkin m.8/f.3 hükmüne atıfta bulunup, limited şirketteki payların devrine ilişkin sözleşmelerin özel hukuk sözleşmesi

olduklarını, bu nedenle sorumluluğun pay devri sözleşmesiyle ortadan kaldırılmasının mümkün olmadığını ve ortağın paylarını devretse dahi ortaklık sıfatının sürdüğü dönemlere ilişkin şirketin kamu borçlarından kaynaklanan sorumluluklarının kalkacağından söz edilemeyeceğini kararlaştırdığını da görmekteyiz.

Buna karşılık, Yargıtay Hukuk Genel Kurulu'nun 30/01/2013 tarihli ve E.2012/21-734, K.2013/152 sayılı kararında ortak veya temsilcinin kamu alacaklarına karşı sorumluluğunun salt ilan etmemenin sonuçlarına bağlanamayacağı; çünkü kamu kurumunun üçüncü kişi olmadığı, ayrıca ticaret sicili gazetesinde yapılan ilanın işlemin hukuken varlık kazanmasına değil keyfiyetinin üçüncü kişilere açıklanması amacına dönük olduğu, bu nedenle kurucu değil bildirici nitelik taşıdığı belirtilmiş; Yargıtay 21. HD'nin 13/06/2013 tarihli, E.2012/6390, K.2013/12538 sayılı kararında da Hukuk Genel Kurulu'nun bu görüşü benimsenerek kamu alacaklarının tahsili bakımından kamu kurumlarının üçüncü taraf olmadığına altı çizilmiştir.

Diğer yandan, Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 8.3.2017 tarihli ve E.2016/1150, K.2017/120 sayılı kararında, ülkemizde sıklıkla başvuru yapılan yapılandırmanın vergi alacaklarının tahsilinde yeni bir hukuki durum ortaya çıkardığı, yapılandırma sırasında borçlu şirket ile ilişkisi bulunmayan kanuni temsilcinin bu borçlardan sorumlu tutularak takip edilmesinin hukuka uygun olmadığı belirtilmiştir.

Diğer yandan, Yargıtay'ın limited şirket ortağının ölümü halinde dahi sorumluluğunun devam edeceğine dair muhtelif kararları da bulunmaktadır. Yargıtay 14. HD'nin 11.01.2017 tarihli, E.2015/18141, K.2017/152 sayılı; 19.3.2018 tarihli, E.2017/2339, K.2018/2058 sayılı ve 2.4.2018 tarihli ve E.2017/3693, K.2018/2554 sayılı ve 16.4.2018 tarihli, E.2017/3682, K.2018/3050 sayılı kararlarında; limited şirket ortağı olan murisin (miras bırakanın) şirketin malvarlığından tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan vergi borcundan, ortak olarak koyduğu sermaye payı oranında doğrudan sorumluluğunun söz konusu olduğuna, miras bırakanın yasal mirasçıları hakkında amme alacaklısı tarafından henüz takibe geçilmemiş olmasının yasal mirasçıların borç tehdidi altında olmadıkları anlamına gelmeyeceğine hükmedilmiştir.

2.2.4. Anayasa Mahkemesinin AATUHK'nun Mükerrer 35'inci Maddesine İlişkin İptal Kararı

AATUHK'un *kanuni temsilcilerin sorumluluğu* kenar başlıklı mükerrer 35. maddesine, 4/6/2008 tarihli ve 5766 sayılı Kanunun 4'üncü maddesi ile eklenen beşinci ve altıncı fıkralarda; amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda kanuni temsilci veya teşekkülü idare edenlerin farklı şahıslar olmaları halinde, bu şahısların, amme alacağının ödenmesinden müteselsilen sorumlu tutulacağı, kanuni temsilcilerin sorumluluklarına dair Vergi Usul Kanunu'nda yer alan hükümlerin, bu maddede düzenlenen sorumluluğu ortadan kaldırmayacağı öngörülmüştür.

Söz konusu düzenlemenin gerekçesinde; madde hükmünün AATUHK'un 1 ve 2'nci maddesi kapsamına giren amme alacakları için uygulanacağı hususunun metinde belirtilerek, özellikle VUK kapsamına giren amme alacakları ile ilgili oluşan tereddütlerin giderilmekte olduğu; maddede yapılan bir diğer 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 tutulacaklarının belirtildiği ve bu sorumluluk uygulamasının VUK kapsamına giren amme alacaklarının, düzenlendikleri kanunlardaki kanuni ödeme sürelerinde veya VUK'a göre verilen özel ödeme süreleri içinde farklı şahısların kanuni temsilci veya teşekkülü idare eden olması halini de kapsadığı ifade edilmiştir.

Böylece, AATUHK'un mükerrer 35'inci maddesine 5766 sayılı Kanunun 4'üncü maddesiyle eklenen son fıkrayla, VUK'un 10'uncu maddesi kapsamına giren amme alacakları da dâhil olmak üzere tüm amme alacaklarının takibinin mükerrer 35'inci madde kapsamında yapılabilmesi mümkün hale getirilmiştir.

Öte yandan, AATUHK'un mükerrer 35'inci maddesinin 5766 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle, vergi alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda kanuni temsilci veya teşekkülü idare edenlerin farklı şahıslar olmaları halinde bu şahısların, vergi alacağının ödenmesinden müteselsilen sorumlu tutulacağı öngörülmüştür.

AATUHK'un mükerrer 35'inci maddesinin son fıkrasında kanuni temsilcilerin sorumluluklarına dair VUK'da yer alan hükümlerin, bu maddede düzenlenen sorumluluğu ortadan kaldırmayacağına hüküm altına alınmasıyla, yukarıda belirtildiği üzere; vergi alacaklarının takibinin mükerrer 35'inci madde kapsamında yapılabilmesinin mümkün hale geldiği, buna karşın, VUK'da kanuni temsilcilerin sorumluluğunu düzenleyen ve AATUHK'un mükerrer 35'inci maddesiyle benzer hükümler içeren ancak sorumluluk için kusur arayan VUK'un 10'uncu maddesinin de aynı anda tatbik edilebileceği sonucu ortaya çıkmıştır. Bu durum ise, aynı maddi olaya iki ayrı yasal düzenlemeden hangisinin uygulanacağı konusunda belirsizlik oluşturmuştur.

Bu nedenle, Danıştay 4. Dairesi'nin söz konusu hükümleri Anayasa Mahkemesine taşımıştır. Anayasa Mahkemesi de, mükerrer 35'inci maddenin beşinci fıkrasına ilişkin olarak; *Yasa koyucunun, amme alacağını güvenceye almak bakımından sorumluluğun yaygınlaştırılması yoluna gidebileceği gibi müteselsil sorumluluk da öngörebileceği, fakat, amme alacağının doğduğu veya ödenmesi gerektiği zamanlarda kanuni temsilcilerin farklı kişiler olabileceği gerçeği göz önüne alındığında, kural ile getirilen düzenlemenin vergi ve diğer mali ödev ve sorumluluklarını zamanında ve eksiksiz olarak yerine getiren kanuni temsilcilerin, sonradan kendilerinin görevde olmadığı ve müdahale şanslarının bulunmadığı bir dönemde gerçekleşen bir eylemden müteselsilen sorumlu tutulmaları sonucunu doğurmakta olduğu, adalet ve hakkaniyet ilkeleri karşısında, bireyin bu şekilde belirsiz ve güvencesiz bir biçimde kendi kusurundan kaynaklanmayan bir nedenle, başkalarının eylem veya ihmali sonucu oluşacak sorumluluğa ortak olmasının adalet ve hakkaniyetle bağdaşmadığı, bu nedenle itiraz konusu kuralın hukuk devleti ilkesine aykırı olduğu,*

Altıncı fıkrasına ilişkin olarak da; *hukuk devletinin bir yansıması olan belirlilik ilkesinin, 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 gerektirdiği; VUK'un 10. maddesinde, kanuni temsilciler için kabul edilen sorumluluğun, kusura dayalı sorumluluk olduğu, itiraz konusu kuraldan kaynaklanan sorumluluğun ise kusursuz sorumluluk esasına dayanmakta olup kamu alacağının*

borçlu şirketten tahsil edilememesinde kanuni temsilcilerin kusuru bulunmasa dahi sorumlu tutulmasına neden olduğu; VUK'un 10'uncu maddesinde, kanuni temsilcilerin sorumluluklarına ilişkin hükümlerin düzenlenmiş olmasının, bu Kanun kapsamındaki amme alacaklarının takibinin itiraz konusu kurala göre yapılmasına engel teşkil etmediği, dolayısıyla itiraz konusu kural nedeniyle, VUK kapsamına giren amme alacakları da dâhil olmak üzere tüm amme alacakları için takip yapılmasının mümkün olduğu, bu durumda her iki kanunun aynı maddi olaya uygulanabilmesi nedeniyle, iki ayrı kanuni düzenlemeden hangisinin uygulanacağı konusunda belirsizlik olduğu, bu nedenle itiraz konusu kuralın, hukuk devleti ilkesi ile bağdaşmadığı

gerekçeleriyle, AATUHK'un mükerrer 35'inci maddesine, 4/6/2008 tarihli ve 5766 sayılı Kanun'un 4'üncü maddesiyle eklenen beşinci ve altıncı fıkraların Anayasa'ya aykırı olduklarına ve iptallerine 19/03/2015 tarihinde karar vermiştir⁵.

Ancak, ne gariptir ki, Anayasa Mahkemesi, bu karardan sonra önüne gelen AATUHK'un 35'inci maddesinin üçüncü fıkrasının iptal talebini, sorumluluğun şartları bakımından örtüşüğünü beyan ettiği halde, limitet şirket ortaklarının sorumluluk hukuku bakımından kanuni temsilciler ile aynı kapsamda değerlendirilemeyeceği gerekçesiyle Anayasa'ya aykırı bulmamıştır. Anayasa Mahkemesinin anılan kararına ilişkin değerlendirmemiz bir sonraki kısımda etraflıca irdelenmiştir.

2.2.5. AATUHK'nun 35'inci Maddesine İlişkin İptal Talebi ve Anayasa Mahkemesinin Konuya İlişkin Red Kararı

AATUHK'un *limited şirketlerin amme borçları* kenar başlıklı 35. maddesinin birinci fıkrasında, limitet şirket ortaklarının şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağından sermaye payları oranında doğrudan doğruya sorumlu olacakları ve bu Kanun hükümleri gereğince takibe tabi tutulacakları hükme bağlanmıştır.

⁵ Anayasa Mahkemesinin 19.03.2015 tarihli ve E.2014/144, K.2015/29 sayılı kararı, 03/04/2015 tarihli ve 29315 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Anılan maddeye 4/6/2008 tarihli ve 5766 sayılı Kanununun 3'üncü maddesi ile eklenen ikinci fıkra ile limited şirket ortağının esas sermaye payını devretmesi halinde payı devreden ve devralan şahısların devir öncesine ait amme alacaklarının ödenmesinden sermaye payları oranında müteselsilen sorumlu tutulacakları; üçüncü fıkrası ile de amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda pay sahiplerinin farklı şahıslar olmaları hâlinde bu şahısların amme alacağının ödenmesinden sermaye payları oranında müteselsilen sorumlu tutulacakları öngörülmüştür.

Samsun Vergi Mahkemesi tarafından amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda ortakların farklı kişiler olması durumunda payı devralan ve ortaklık payının devir tarihinden önceki döneme ait amme borçları yönünden herhangi bir kusuru bulunmayan kişilerin başkalarının eylem veya ihmali sonucu oluşacak sorumluluğa ortak olmasının adalet ve hakkaniyetle bağdaşmayacağı gerekçesiyle anılan fıkraların iptali istemiyle Anayasa Mahkemesine başvurulmuştur. Anayasa Mahkemesi, 35'inci maddenin ikinci fıkrasına yönelik itiraz başvurusunu, Mahkemenin yetkisizliği nedeniyle reddetmiş; üçüncü fıkrasına ilişkin olarak ise;

- Limitet şirketten tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamandaki pay sahiplerinin sermaye hisseleri oranında doğrudan doğruya, müteselsilen ve kusur şartı aranmaksızın sorumlu olacağını düzenleyen üçüncü fıkranın daha hızlı ve daha yüksek oranda tahsilatın sağlanması amacıyla çıkarıldığı ve bu düzenlemenin kanun koyucunun takdir yetkisinde olduğu,
- Kanun koyucunun, amme alacağını güvenceye almak bakımından sorumluluğu yaygınlaştırma yoluna giderek müteselsil sorumluluk öngörebileceği gibi haklı sebeplerin bulunması hâlinde kusursuz sorumluluk da öngörebileceği,
- Limitet şirket ortaklarının şirket mal varlığı ve yönetimi üzerinde sahip olduğu hak ve yetkileri göz önünde bulunduran kanun koyucunun amme alacakları yönünden ortakların kusursuz sorumluluğuna gidilebileceğini öngörmesinde anayasal bir engel bulunmadığı,

gerekçeleriyle, AATUHK'un 35'inci maddesine, 4/6/2008 tarihli ve 5766 sayılı Kanun'un 3'üncü maddesiyle eklenen üçüncü fıkranın Anayasa'ya aykırı olmadığına ve iptal talebinin reddine 13/12/2017 tarihinde karar vermiştir ⁶.

Anayasa Mahkemesi, mezkûr kararında 4.6.2008 tarih ve 5766 sayılı Kanunla değişik mükerrer 35'inci maddesinin beşinci fıkrasını iptal ettiği 19.3.2015 tarihli ve E.2014/144, K.2015/29 sayılı kararına da atıf da bulunmuş, kanuni temsilcilerin sorumluluğunu düzenleyen beşinci fıkranın, sorumluluğun şartları bakımından itiraz konusu kuralla örtüşmekle birlikte kanuni temsilciler ile limitet şirket ortaklarının sorumluluk hukuku bakımından aynı kapsamda değerlendirilmesinin mümkün olmadığını; kanuni temsilcinin sorumluluğunun görevini yerine getirirken işlediği eylemlerinden kaynaklandığını, sorumluluğunun temelinde eylemleri olduğundan bu eylemler nedeniyle sorumluluğuna gidilirken kusur ilkesine dayanılmasının olağan olduğunu; ortağın sorumluluğunun ise eylemlerinden değil şirketin mal varlığına sermayesi ile katkı sağlamasından ve şirket yönetimine ilişkin faaliyetler üzerinde gözetim ve denetim imkânına sahip olmasından kaynaklandığını; bu nedenle koşullar aynı olmadığından kanuni temsilcilere ilişkin benzer içerikli düzenlemenin iptal edilmiş olmasının limitet şirket ortaklarının sorumluluğunu düzenleyen itiraz konusu kuralın da iptalini gerektirdiğinin söylenemeyeceğini belirtmiştir.

Oysa, Anayasa Mahkemesi, bir önceki kısımda ele alınan 19.03.2015 tarihli kararında, AATUHK'un mükerrer 35'inci maddesinin beşinci fıkrasını; vergi ve diğer mali ödev ve sorumluluklarını zamanında ve eksiksiz olarak yerine getiren kanuni temsilcilerin, sonradan kendilerinin görevde olmadığı ve müdahale şanslarının bulunmadığı bir dönemde gerçekleşen bir eylemden müteselsilen sorumlu tutulmaları sonucunu doğurduğu; bireyin bu şekilde belirsiz ve güvencesiz bir biçimde kendi kusurundan kaynaklanmayan bir nedenle, başkalarının eylem veya ihmali sonucu oluşacak sorumluluğa ortak olmasının adalet ve hakkaniyetle bağdaşmayacağı gerekçesiyle iptal etmiştir. Bu kararının üzerinden yaklaşık 2,5 yıl geçmişken almış olduğu 13.12.2017 tarihli mezkûr kararda ise, limited şirket ortağının sorumluluğunun eylemlerinden değil

⁶ Anayasa Mahkemesinin 13.12.2017 tarihli ve E.2016/14, K.2017/170 sayılı kararı, 24/01/2018 tarihli ve 30311 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

şirketin mal varlığına sermayesi ile katkı sağlamasından ve şirket yönetimine ilişkin faaliyetler üzerinde gözetim ve denetim imkânına sahip olmasından kaynaklandığını ifade etmiş; bir önceki kararında Kanun koyucunun hukuki düzenlemelerde kendisine tanınan takdir yetkisini anayasal sınırlar içinde adalet, hakkaniyet ve kamu yararı ölçütlerini göz önünde tutarak kullanması ve keyfi davranmaması gerektiğine vurgu yapmış iken mezkûr kararında Kanun Koyucunun amme alacağını güvenceye almak için haklı sebeplerin bulunması hâlinde kusursuz sorumluluk da öngörebileceğini belirtmiş ve bir anlamda gerekçe olarak belirttiği hususları haklı sebep saymıştır. Anayasa Mahkemesinin limited şirket ortağına atfettiği sermaye payına sahip olma, yönetimin eylemleri üzerinde gözetim ve denetim hakkına sahip olma hususları, aslına bakılacak olursa, anonim şirket ortakları için de birebir geçerlidir. Ancak, AATUHK ile anonim şirket ortaklarına kusursuz sorumluluk getirilmemiş, Anayasa Mahkemesi de söz konusu kararında bu husus üzerinde hiç durmamıştır.

Anayasa Mahkemesinin birbiri ile neredeyse birebir örtüşen yasal düzenlemelere dair yaklaşımındaki farklılığı yakın zamanda başka kararlarda da görmekteyiz. Örneğin, Anayasa Mahkemesinin petrol piyasasındaki regülatif idari para cezalarına dair 7.4.2016 tarihli, E.2015/109, K.2016/28 sayılı kararında, yukarıda yer verdiğimiz karar konusuna benzer şekilde, Yasa Koyucunun kendisine tanınan takdir yetkisini anayasal sınırlar dahilinde adalet, hakkaniyet ve kamu yararı ölçütlerini dikkate tutarak kullanması gerektiği ve bu yetkisini kullanırken aynen mahkemeler gibi hakkaniyeti gözetmekle yükümlü olduğu zikredilmişken, anılan karardan yaklaşık altı ay sonra alınan 12.10.2016 tarihli, E.2015/73, K.2016/161 sayılı kararında hangi tür ve ölçekte idarî yaptırım uygulanacağını Yasa Koyucunun takdir yetkisinde olduğu belirtilerek ilk karardan oldukça farklı bir sonuca varılmıştır. Anılan bu farklılık Yüksek Mahkeme'nin bazı üyelerinin de dikkatini çekmiş ve muhalefet şerhlerinde Anayasa Mahkemesinin önceki kararında ulaştığı sonuçtan ayrılmayı gerektiren bir durum bulunmadığı halde farklı sonuca ulaşılması eleştirilmiştir.

Anayasa Mahkemesi kararlarında sıklıkla altı çizilen hususlardan birisi belirlilik ilkesi olup, Yüksek Mahkeme bunu hukuk devletinin temel unsurlarından birisi olarak tanımaktadır. Buna karşılık, Anayasa Mahkemesi, belirlilik ilkesini sadece yasal

düzenlemeler yönünden ele almakta, *yasal düzenlemelerin kişiler ve idare yönünden herhangi bir tereddüde ve şüpheye yol açmayacak şekilde olması gerektiğine* vurgu yapmakta ve belirlilik ilkesinin tarifinde kişinin *yasadan, belirli bir kesinlik içinde, hangi somut eylem ve olguya hangi hukuksal yaptırımın veya sonucun bağlandığını, bunların idareye hangi müdahale yetkisini verdiğini bilmesi* kıstasına yer vermektedir. Belirlilik, kanımızca, sadece yasal düzenlemeler için değil, Devlet idaresi dahil herkesin uymakla yükümlü olduğu Anayasa Mahkemesi, Danıştay ve Yargıtay kararları ile sair içtihatlar için de geçerli olmalıdır. Anayasa Mahkemesinin 19.03.2015 tarihli kararı ve bu kararın dayandırıldığı gerekçeler ilgili taraflarda AATUHK'un 35'inci maddesinin ilgili fıkralarının da iptal edileceği yönünde bir beklenti oluşturmuş iken, Yüksek Mahkeme'nin 13.12.2017 tarihli kararı ve gerekçesi bu beklentileri boşa çıkarmıştır. Bu nedenle, Yüksek Mahkemenin vermiş olduğu bir kararın konusu ile örtüşen benzer yasal düzenlemelerin iptalinde nasıl bir karar çıkacağını tarafların önceden kestirmesi belirsizleşmiştir.

2.3. VUK'UN 10. MADDESİ İLE AATUHK'UN MÜKERRER 35. MADDESİNİN KARŞILAŞTIRILMASI

VUK'un 10'uncu maddesi ile AATUHK'un 35'inci maddesi arasındaki ilk fark, maddelerin kapsamına dairdir. VUK'un kapsamı, genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlardır. Ancak, gümrük idareleri tarafından alınan vergi ve resimler VUK'a tabi değildir. Bu bağlamda, VUK'un 10'uncu maddesi sadece vergi ve buna bağlı alacaklar ile VUK'un 333'üncü maddesi ile yapılan yollama gereği vergi cezalarını kapsamına almaktadır. AATUHK'un kapsamı ise Devlete, il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim, harç gibi asli amme alacakları ile gecikme zammı, faiz gibi fer'i amme alacakları, diğer alacaklar ve bunların takip masraflarından oluşmaktadır. Bu açıdan bakıldığında, AATUHK'un mükerrer 35'inci maddesi, kamu alacağını esas alarak, VUK'un 10'uncu maddesine kıyasla daha geniş bir kapsama sahiptir.

İkinci fark, sorumluluğun koşullarında karşımıza çıkmaktadır. VUK'un 10'uncu maddesi çerçevesinde kanuni temsilcilerin sorumluluğuna gidebilmek için, kanuni

temsilcilerin vergiye dair ödevlerini yerine getirmemeleri ve bu sebeple de vergi ve buna bağlı alacaklar ile cezaların şirketin mal varlığından tamamen veya kısmen alınamaması gerekir. Oysa, AATUHK'un mükerrer 35'inci maddesinde sadece kamu alacağının şirketin mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilememesi veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması sorumluluğa gidebilme koşulu olarak aranmıştır.

Diğer bir fark da, önceden belirtmiş olduğumuz üzere VUK'un 10'uncu maddesinde öngörülen sorumlulukta kanuni temsilcilerin kusursuz olduklarını ispat edip sorumluluktan kurtulma imkanları var iken, AATUHK'un mükerrer 35'inci maddesi uyarınca kanuni temsilcilerin kusursuz olduklarını ispat etmeleri halinde dahi anılan sorumluluk hükümlerinin işletilecek olmasıdır.

İki kanun maddesi arasındaki temel farklar bu şekilde olmakla birlikte, esas tartışmalı olan konu şirketten tahsil edilemeyen vergi ve buna bağlı alacaklar ile vergi cezalarında hangi kanun hükmünün işletileceğidir. Öğretide bu soruna, özel kanun-genel kanun ayrımına gidilerek bir çözüm bulunmaya çalışılmıştır.

Vergi ve vergiye bağlı alacaklar yönünden kanuni temsilcilerin sorumluluğuna gidilebilmesi için tatbik edilecek hüküm özel norm niteliğindeki VUK'un 10'uncu maddesi olup, AATUHK'un mükerrer 35'inci maddesi ancak diğer amme alacakları açısından uygulama alanı bulur (Yaralı, 2010, s.189-190; Özdiler, 2005, s.59; Ozansoy, 2008, s.47; Koban, 2013, s.85). Çamoğlu (2010, s.273) da, VUK'un, AATUHK'a göre, vergi alacaklarının (ve eklentilerinin) tahsili açısından özel yasa niteliğinde olduğu görüşündedir.

Ancak, hemen belirtelim ki, öğretide, her iki Kanun maddesinden hangisinin uygulanacağı üzerinde tartışmalar bulunmakla birlikte, bu iki kanun maddesinin sebep olduğu kanunlar ihtilafının üzerinde yeterince durulmamıştır. Bir diğer deyişle, aynı konuda birbirinden farklı hükümler ihtiva eden iki kanun hükmünün neden bulunduğu ve sorunun kökten nasıl çözüleceği değerlendirilmemiştir. VUK ile AATUHK'daki mevcut düzenlemeler hem İdare hem mükellef ile vergi sorumlusu hem de vergi yargısı açısından sorun teşkil etmektedir. Şöyle ki, İdare vergi ve buna bağlı alacakları VUK'un

10'uncu maddesi uyarınca takip etmekte iken, takip masraflarını AATUHK uyarınca tahsil etmek zorunda kalmakta, bu nedenle iki ayrı Kanun maddesi hükmüne göre işlem tesis etme zorunluluğu ile karşı karşıya kalmaktadır. Benzer şekilde, mükellef ve vergi sorumlusu da, kendisinden iki ayrı Kanun maddesi uyarınca tahsilata gelindiğinde, kafa karışıklığı yaşamakta, bu durum da zaten vergi sisteminin karmaşık olduğunu düşünen mükellef ile vergi sorumlusunun yasalara uyumunu zorlaştırmaktadır. Vergi yargısı da önüne gelen davalarda hangi yasa hükmünün uygulanacağına dair ihtilaf yaşayıp bu sorunu aşmaya yönelik içtihat oluşturmakta, İdarenin yanlış hükmü uygulayarak takibe başlaması durumunda, hem zaman hem de gelir kaybı söz konusu olmaktadır.

Dolayısıyla, bu alanda tek bir yasa hükmünün bulunması, hem İdare ile vergi yargısının bu alanda uzmanlaşıp daha hızlı ve kesin sonuçlar almasını sağlayabilecek, hem de mükellef ile vergi sorumlusu açısından vergi yasaları bir nebze de olsa sadeleştirilmiş olacaktır. Bu kapsamda, daha dar bir alanı düzenleyen VUK'un 10'uncu maddesinin ikinci fıkrasının, VUK'un tamamen değiştirilmesine dair Tasarısının da hazır olduğu dikkate alınarak, AATUHK'a yollamada bulunacak şekilde değiştirilmesi, böylece VUK mu AATUHK mu uygulanacak şeklinde kısır tartışmalara girilmeden şirket tüzel kişiliğinden tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan vergi ve buna bağlı alacakların tek bir kanun hükmü uyarınca tahsil edilmesinin sağlanması, kanımızca, daha uygun bir yöntem olacaktır.

2.4. VERGİ İDARESİNİN SERMAYE ŞİRKETLERİNİN KANUNİ TEMSİLCİLERİ İLE LİMİTED ŞİRKET ORTAKLARI İÇİN ÖNGÖRDÜĞÜ TAKİP USULÜ

Sermaye şirketlerinin kanuni temsilcileri ile limited şirket ortaklarına ilişkin sorumluluk hükümlerine yukarıda detaylı olarak değinilmiştir. Tezimizin bu kısmında ise Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın mezkûr sorumluluk hükümlerini nasıl uyguladığını, hangi kriterleri göz önünde bulundurduğunu ve takip ettiği yolu ortaya koymanın faydalı olacağı düşünülmüştür.

2.4.1. Limited Şirket Ortakları Hakkında Yapılacak Takip Usulü

Limited şirket ortaklarının AATUHK'nun 35'inci maddesi kapsamındaki sorumlulukları, Tahsilat Genel Tebliği'nde (Seri:A Sıra No:1) detaylı olarak ele alınmıştır. Anılan Tebliğde 11 Eylül 2013 tarihli ve 28762 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Değişiklik Tebliği (Seri:A, Sıra No:5) ile önemli değişiklikler yapılmış ve 1 Temmuz 2012 tarihinde yürürlüğe giren 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile getirilen yenilikler ve değişiklikler Tebliğe yansıtılmıştır.

Limited şirket ortaklarının sorumlulukları, Tebliğin Birinci Kısım İkinci Bölümünün VII. Limited Şirketlerin Amme Borçları başlıklı alt bölümünde düzenlenmiştir. Anılan bölümde öne çıkan hususları şu şekilde belirtmek mümkündür:

- AATUHK'nun 35'inci maddesi çerçevesinde limited şirket ortakları hakkında takibe geçilebilmesi için, 54 ve devamı maddelere göre şirket hakkında yapılan takip işlemleri neticesinde amme alacağının şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilememesi veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması gerekmektedir.

- Limited şirket ortaklarının kimliği ve şirketteki sermaye hisselerine ilişkin bilgiler; şirketin Türkiye Ticaret Sicil Gazetesi'nde ilan edilen şirket sözleşmesinden veya sözleşme değişikliklerinden, pay devrinin tescil ve ilan edilmemiş olduğu hallerde ise pay defterinden tespit edilecektir.

- Payın devir tarihi olarak; devrin genel kurulca onaylanması veya onaylanmış sayılması halinde onay tarihi, şirket sözleşmesinde pay devri için genel kurul onayının aranmayacağı belirtilmediği hallerde ise noter tasdikli devir sözleşmesi tarihi esas alınacaktır.

- Amme alacağından sorumlu olunan tutar, her ortağın sermaye payına göre ayrı ayrı belirlenecektir.

- Noter onaylı devir sözleşmesi ile devredilmesine rağmen pay devrinin genel kurulca reddedilmesi halinde ise, pay devredilmemiş sayılacak ve kişinin ortaklık sıfatının devam ettiği kabul edilecektir.

- Ortak hakkındaki takip işlemine AATUHK'un 55'inci maddesi uyarınca düzenlenecek ödeme emrinin tebliği suretiyle başlanılacaktır.

2.4.2. Kanuni Temsilciler Hakkında Yapılacak Takip Usulü

Kanuni temsilcilerin sorumlulukları, Tebliğin Birinci Kısım İkinci Bölümünün VIII. Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu başlıklı alt bölümünde düzenlenmiştir. Anılan alt bölümde, konunun anonim şirket özelinde ele alındığı göze çarpmaktadır. Limited şirketin kanuni temsilcileri hakkında yapılacak takip, Tebliğin Birinci Kısım İkinci Bölümünün VII. Limited Şirketlerin Amme Borçları başlıklı alt bölümünde düzenlenmiştir.

Bu nedenle, kanuni temsilcilerin takip usulüne aşağıda anonim ve limited şirket bazında ayrı ayrı yer verilmiştir.

2.4.2.1. Anonim Şirketin Kanuni Temsilcileri Hakkında Yapılacak Takip Usulü

Tebliğin Birinci Kısım İkinci Bölümünün VIII. Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu başlıklı alt bölümünde, ETK'nın şirketin temsiline ilişkin düzenlemelerden bahsedilerek, TTK'ya ilişkin olarak anonim şirketin kanuni temsilcilerinin tespitinde de aynı esasların dikkate alınacağı ve yönetim kuruluna tanınan yetki çerçevesinde temsil yetkisinin devredilip devredilmediği konusunun da araştırılacağı, bu hususların varlığının, ticaret sicili kayıtlarına ve ilanının yapıldığı Türkiye Ticaret Sicili Gazetesine bakılarak tayin olunacağı belirtilmiştir.

Amme alacağının yönetim kurulu üyelerinin şahsi malvarlıklarından takibine geçilmeden önce, şirket esas sözleşmesi ve ticaret sicili kayıtları incelenerek temsil yetkisinin aynı zamanda yönetim kurulu üyesi olan murahhas üye (aza) veya müdürlere bırakılmış olup olmadığı tespit edilecektir. Yapılacak incelemede, şirketi temsil yetkisinin murahhas üyeye veya müdüre bırakıldığına anlaşılması durumunda, amme alacağının murahhas üye veya müdürden takip ve tahsiline gidilecek, diğer yönetim kurulu üyeleri hakkında işlem yapılmayacaktır.

Şirket esas sözleşmesinde murahhas üye veya müdür tayinine dair hükmün bulunmaması halinde ise, ETK'nın 317'nci, TTK'nın ise 365'inci maddesi dikkate alınıp, yönetim kurulu üyelerinin tamamının müşterek ve müteselsil sorumluluklarına gidilecektir.

Görüldüğü üzere, anılan Tebliğ'de yönetim ile temsil yetkisinin birbirinden ayrıldığına değinilse de, konu, sadece temsil yetkisi boyutuyla ele alınmış, yönetim yetkisine hiç girilmemiştir. Bu husus, tezimizin genel değerlendirme ve öneriler bölümünde ayrıca izah edilip değerlendirilmiştir. Kanımızca, anılan Tebliğ'de yönetim yetkisini dikkate almadan, hele hele anonim şirkette yönetim kuruluna, limited şirkette ise müdürlere tanınan devredilemez görev ve yetkileri hesaba katmadan, kanuni temsilci tespitinde bulunmak eksik ve hatalı olmuştur.

2.4.2.2. Limited Şirketin Kanuni Temsilcileri Hakkında Yapılacak Takip Usulü

Limited şirketin kanuni temsilcileri hakkında yapılacak takip, Tebliğin Birinci Kısım İkinci Bölümünün VII. Limited Şirketlerin Amme Borçları başlıklı alt bölümünde düzenlenmiştir. Buna göre, limited şirket ortakları hakkında AATUHK'un 35'inci maddesi uyarınca yapılacak takip sermaye payları oranında, TTK hükümlerine göre tespit edilen kanuni temsilcileri hakkındaki takip ise AATUHK'un mükerrer 35'inci maddesine göre amme alacağının tamamından müşterek ve müteselsil sorumluluk esasına göre yürütülecektir. Tebliğin mezkûr alt bölümünde dikkat çeken düzenlemeler ise aşağıda belirtilmiştir:

ETK'nın 540'inci maddesinde, ortakların hep beraber müdür sıfatıyla şirketi idareye ve temsile yetkili ve yükümlü kılınmış olmaları durumunda, ortaklar hakkında AATUHK uyarınca yapılacak takip; 35'inci madde hükümlerine göre sermaye payları oranında değil de mükerrer 35'inci madde hükmüne göre, kanuni temsilci sıfatları dikkate alınarak amme alacağının tamamından müşterek ve müteselsil sorumluluk esasına göre yürütülecektir.

TTK'nın 623'üncü maddesi uyarınca ise, limited şirketin kanuni temsilcisi, şirket sözleşmesi ile tayin edilmiş müdür sıfatını taşıyan bir veya birden fazla ortak veya tüm ortaklar ya da üçüncü kişiler olabilecektir. Fakat, üçüncü kişilere şirketin yönetim ve temsilinin verilebilmesi için ortaklardan en az birinin şirketi yönetim hakkının ve temsil yetkisinin bulunması gerekmektedir.

Dolayısıyla, Tebliğ'de limited şirketin kanuni temsilcileri hakkında yapılacak takipte de, anonim şirketin kanuni temsilcilerinde olduğu üzere, sadece işin temsil yetkisi boyutu ele alınmış, yönetim yetkisi boyutuna hiç girilmemiştir. Bu hususa ilişkin değerlendirmelerimize ve önerilerimize, tezimizin sonunda detaylı olarak yer verilmiştir.

2.5. SİCİLDEN TERKİN EDİLMİŞ ŞİRKETLERİN ORTAKLARININ VE KANUNİ TEMSİLCİLERİNİN SORUMLULUĞU

Bu husus öğretilerde neredeyse hiç tartışılmamıştır. Oysa, uygulamada vergi idaresinin sıklıkla başvurduğu yöntemlerden birisi haline gelmiş ve muhtelif yargı kararlarına da konu olmuştur.

Konuya ilişkin olarak; Danıştay 4. Dairesi'nin 07/04/2005 tarihli, E.2004/639, K.2005/578 sayılı ve 7. Dairesi'nin 02/10/2002 tarihli, E.2000/4275, K.2002/3072 sayılı kararlarında Türk Ticaret Kanunu hükümleri uyarınca şirketin tüzel kişiliğinin ticaret sicilinden silinmesiyle sona ereceği; şirketin bu tarihten sonra haklara sahip olması ve borçlu kılınmasının mümkün olmadığı, bu nedenle münfesiş şirket adına tarh ve ceza kesme işlemleri tesis edilemeyeceği ve ödeme emri düzenlenemeyeceği ifade

edilmiş, Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun 16/05/2003 tarihli, E.2003/74, K.2003/311 sayılı kararında da Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi'nde tescil ve ilan edilerek şirketin tasfiyesinin tamamlandığı ve tüzel kişiliğinin sona erdiğinin anlaşıldığına göre, bu tarihten sonra münfesiş şirket adına ceza ihbarnamesi düzenlenerek tebliğ çıkarılması ve tebliğ edilememesi üzerine ilan yoluyla tebliğ edilerek kesinleştiğinden bahisle ödeme emri düzenlenerek tebliğ edilmesinde hukuki isabet bulunmadığına hükmedilmiştir.

Böylece, Danıştay Vergi Dava Daireleri ile Vergi Dava Daireleri Kurulu, tasfiyeye girip tüzel kişiliği sona eren şirketlere ihbarname ve ödeme emri düzenlenemeyeceği hususunda görüş birliği oluşturmuşlardır.

Danıştay 3. Dairesi'nin 03/11/2009 tarihli, E.2008/2109, K.2009/3356 sayılı kararında da; bir şirketin borçlu kılınabilmesinin sadece tüzel kişilik kazandığı tarih ile tüzel kişiliğin sona erdiği tarih arasındaki zaman diliminde olanaklı olduğu, şirketlerin tüzel kişiliklerinin ticaret sicilinden terkin edilmesiyle (silinmesiyle) sona erdiği, bu nedenle ticaret sicilinden kaydı silinip tüzel kişiliği bulunmayan limited şirket adına vergi ve ceza ihbarnamesi düzenlenmesinin hiçbir hukuksal sonuç doğurmayacağı ve bu vergilendirmenin idari davaya konu edilmesine olanak bulunmadığı belirtilmiştir.

Yakın zamanda Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun vermiş olduğu muhtelif kararlarda da (8.3.2017 tarihli, E.2017/47, K.2017/138 sayılı; 8.3.2017 tarihli, E.2017/108, K.2017/139 sayılı; 29.03.2017 tarihli, E.2017/137, K.2017/166 sayılı; 26.4.2017 tarihli, E.2017/163, K.2017/257 sayılı kararları) ticaret sicilinden kaydı silinen münfesiş şirketin temsilinin söz konusu olamayacağı gibi taraf ehliyetinin de bulunmadığı vurgulanmıştır.

Genel durumu ortaya koyabilmek adına, aşağıda 2010 ile 2017 yılları arasında kurulan ve tasfiye olup kapanan anonim, limited ve komandit şirket verilerine aşağıdaki tabloda yer verilmiştir:

Tablo-1: Türkiye Genelinde 2010-2017 Yılları Arasında Kurulan ve Kapanan⁷ Sermaye Şirketlerinin Sayılarını Gösterir Tablo⁸

Yıl ve Ay	Anonim Şirketler		Limited Şirketler		Komandit Şirketler ⁹	
	Kurulan	Kapanan	Kurulan	Kapanan	Kurulan	Kapanan
2010-Ocak	232	189	4.657	1.449	0	3
2010-Şubat	202	63	3.879	889	0	0
2010-Mart	253	77	4.598	789	0	1
2010-Nisan	265	89	3.994	699	0	0
2010-Mayıs	264	78	3.663	618	0	0
2010-Haziran	226	119	3.941	828	0	2
2010-Temmuz	200	129	3.685	716	0	0
2010-Ağustos	226	112	4.031	584	0	0
2010-Eylül	218	81	3.556	635	0	0
2010-Ekim	225	95	3.968	669	0	1
2010-Kasım	195	77	3.121	550	0	0
2010-Aralık	304	161	4.508	1.549	1	1
2010 YILI TOPLAMI	2.810	1.270	47.601	9.975	1	8
2011-Ocak	277	172	5.702	1677	0	1
2011-Şubat	234	84	4.663	817	0	0
2011-Mart	275	83	4.867	821	0	3
2011-Nisan	272	85	4.407	947	0	1

⁷ TOBB tarafından yayımlanan istatistik metodolojisine göre, kurulan şirket sayısı, sermaye şirketlerinin Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi'nde yayımlanan kuruluş ilanları; kapanan şirket sayısı ise sermaye şirketlerinin Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi'nde yayımlanan kapanış ilanları esas alınarak derlenmiştir (TOBB, t.y.).

⁸ 31/03/2009 tarihinde yapılan IV. İstatistik Konseyi 2009 Toplantısında alınan karar gereğince, TÜİK tarafından açıklanan şirket, kooperatif ve gerçek kişilere ait işletmeler ile ilgili Kurulan ve Kapanan Şirket İstatistiklerinin Resmi İstatistik kapsamında yayımlanma sorumluluğu 2010 yılı başından itibaren Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği'ne devredilmiştir. Anılan verilere, TOBB'un <http://www.tobb.org.tr/BilgiErisimMudurlugu/Sayfalar/KurulanKapananSirketistatistikleri.php> sitesinden 25/03/2018 tarihinde erişim sağlanmıştır.

⁹ Anılan İstatistiklerde, komandit şirketlere ilişkin veriler bir bütün olarak verilmiş, adi ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket şeklinde bir ayrıma yer verilmemiştir. Dolayısıyla, kurulan ve kapanan şirketlerden kaçının sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket olduğu ortaya konulamamıştır. Buna karşılık, kurulan ve kapanan komandit şirket verilerinin hemen hemen hiç olmaması nedeniyle, tablonun bu kısmı sadece veri amaçlı oluşturulmuştur.

Yıl ve Ay	Anonim Şirketler		Limited Şirketler		Komandit Şirketler ⁹	
	Kurulan	Kapanan	Kurulan	Kapanan	Kurulan	Kapanan
2011-Mayıs	249	91	4.081	973	1	0
2011-Haziran	291	137	4.454	1.062	0	2
2011-Temmuz	211	133	3.729	837	0	0
2011-Ağustos	218	95	3.545	793	0	0
2011-Eylül	198	87	3.432	677	0	1
2011-Ekim	229	111	4.123	787	0	0
2011-Kasım	224	112	3.305	651	0	1
2011-Aralık	256	205	4.141	1.502	0	1
2011 YILI TOPLAMI	2.934	1.395	50.449	11.544	1	10
2012-Ocak	279	212	4.975	1.853	1	1
2012-Şubat	230	81	3.571	909	0	0
2012-Mart	218	83	3.333	663	5	1
2012-Nisan	236	90	2.954	666	1	0
2012-Mayıs	249	111	2.903	870	1	0
2012-Haziran	267	136	2.731	1.010	0	1
2012-Temmuz	274	172	2.210	1.118	0	0
2012-Ağustos	393	97	1.942	802	0	0
2012-Eylül	356	62	2.274	768	0	0
2012-Ekim	477	160	2.526	869	0	1
2012-Kasım	524	151	2.832	987	0	2
2012-Aralık	556	254	2.513	1.906	0	0
2012 YILI TOPLAMI	4.059	1.609	34.764	12.421	8	6
2013-Ocak	737	302	3.433	2.440	0	1
2013-Şubat	723	89	3.497	1.001	0	0
2013-Mart	728	97	3.709	940	1	0

Yıl ve Ay	Anonim Şirketler		Limited Şirketler		Komandit Şirketler ⁹	
	Kurulan	Kapanan	Kurulan	Kapanan	Kurulan	Kapanan
2013-Nisan	734	117	3.749	881	0	0
2013-Mayıs	729	101	3.649	964	0	0
2013-Haziran	768	127	3.149	930	1	0
2013-Temmuz	720	193	3.258	1.143	0	0
2013-Ağustos	532	118	2.477	737	0	1
2013-Eylül	685	123	3.297	857	0	1
2013-Ekim	595	131	2.879	751	0	0
2013-Kasım	892	122	3.755	906	0	0
2013-Aralık	860	300	3.435	2.088	0	0
2013 YILI TOPLAMI	8.703	1.820	40.287	13.638	2	3
2014-Ocak	907	331	4.894	2.211	0	3
2014-Şubat	758	72	3.916	1.012	0	1
2014-Mart	788	99	4.133	868	0	0
2014-Nisan	794	113	4.065	718	0	1
2014-Mayıs	811	97	3.863	768	0	0
2014-Haziran	839	148	3.934	802	0	0
2014-Temmuz	925	118	3.393	779	1	1
2014-Ağustos	817	118	3.200	629	0	0
2014-Eylül	900	108	4.225	764	0	1
2014-Ekim	857	107	3.468	767	0	0
2014-Kasım	925	108	3.974	836	0	0
2014-Aralık	1.003	297	4.309	1.994	0	1
2014 YILI TOPLAMI	10.324	1.716	47.374	12.148	1	8
2015-Ocak	1.115	259	5.279	2.167	0	2
2015-Şubat	1.004	91	4.399	901	0	0

Yıl ve Ay	Anonim Şirketler		Limited Şirketler		Komandit Şirketler ⁹	
	Kurulan	Kapanan	Kurulan	Kapanan	Kurulan	Kapanan
2015-Mart	1.150	108	4.838	789	0	0
2015-Nisan	1.119	118	4.807	768	0	0
2015-Mayıs	1.045	77	4.513	539	0	1
2015-Haziran	1.168	139	4.647	703	0	0
2015-Temmuz	974	119	3.730	746	0	2
2015-Ağustos	942	112	4.037	529	0	0
2015-Eylül	980	98	4.238	578	0	0
2015-Ekim	1.063	104	4.068	536	1	0
2015-Kasım	1.118	132	4.338	586	0	1
2015-Aralık	1.313	273	4.803	1.548	0	0
2015 YILI TOPLAMI	12.991	1.630	53.697	10.390	1	6
2016-Ocak	1.182	258	5.652	1.645	0	0
2016-Şubat	1.236	111	5.061	667	0	0
2016-Mart	1.321	121	5.708	579	0	1
2016-Nisan	1.122	91	4.661	517	0	0
2016-Mayıs	1.139	82	4.208	419	0	0
2016-Haziran	1.114	131	4.371	651	0	0
2016-Temmuz	677	107	2.415	402	0	0
2016-Ağustos	806	111	3.665	473	0	0
2016-Eylül	681	333	3.021	495	0	1
2016-Ekim	955	292	4.358	685	0	0
2016-Kasım	1.039	324	4.486	738	0	0
2016-Aralık	975	309	3.843	1.412	0	0
2016 YILI TOPLAMI	12.247	2.270	51.449	8.683	0	2
2017-Ocak	1.024	315	5.185	1.604	0	0

Yıl ve Ay	Anonim Şirketler		Limited Şirketler		Komandit Şirketler ⁹	
	Kurulan	Kapanan	Kurulan	Kapanan	Kurulan	Kapanan
2017-Şubat	982	104	4.568	652	0	0
2017-Mart	1.069	124	5.006	540	0	1
2017-Nisan	1.148	137	5.201	590	0	0
2017-Mayıs	1.109	142	5.048	645	0	0
2017-Haziran	1.063	211	4.887	799	0	0
2017-Temmuz	963	180	4.232	905	0	0
2017-Ağustos	1.184	188	5.407	1.023	0	0
2017-Eylül	854	134	4.196	745	0	1
2017-Ekim	1.196	213	5.728	1.065	1	0
2017-Kasım	1.208	215	5.678	910	0	0
2017-Aralık	1.025	359	4.896	1.649	0	1
2017 YILI TOPLAMI	12.825	2.322	60.032	11.127	1	3
GENEL TOPLAM	66.893	14.032	385.653	89.926	15	46

Kaynak: Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği, Bilgi Erişim Müdürlüğü, Kurulan/Kapanan Şirket İstatistikleri

Yukarıdaki tablodan da görüleceği üzere, tasfiye olup kapanan sermaye şirketleri hiç de azımsanmayacak bir sayıdadır. Sayıca az olan komandit şirketleri hariç tutarsak olursak, 2010 ilâ 2017 yıllarında 452.546 adet anonim ve limited şirket kurulmasına karşılık, 103.958 adet anonim ve limited şirket ticaret sicilinden terkin edilip silinmiştir. Neredeyse yeni kurulan her dört şirkete karşılık bir şirket kapanmıştır. Bu yönüyle, tasfiye edilip ticaret sicilinden silinen, dolayısıyla hukukî varlıkları sona eren şirketlerden vergi alacaklarının tahsiline yönelik sorunları ortadan kaldıran bir çözüm bulunması, üzerinde durulması gereken önemli bir konudur.

Vergi İdaresinin tahsil kabiliyetini ortadan kaldıran bu soruna ilişkin çözüme, esas itibariyle 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda yer verilmiştir. Bu çözüm, şirketin ek tasfiyesi, yani ihyasıdır. Konuya ilişkin yargı kararlarında da bu çözüm yolunun

önerildiğini görmekteyiz. Örneğin; Yargıtay 12. HD'nin 14.06.2016 tarihli ve E.2016/12279, K.2016/16813 sayılı kararında feshedilip tüzel kişiliği sona eren şirketin medeni hakları edinme ve kullanma ehliyeti de son bulacağından, münfesihten tüzel kişiliğin gerek yargıda gerekse diğer resmi merciler önünde temsil edilebileceğinden bahsetmenin olanaklı olmadığı, tasfiyesi tamamlanıp ticaret sicilinden silinmek suretiyle hukuk alemindeki varlığı sona eren (münfesihten) şirketin takibin tarafı olma ehliyetinin de bulunmadığı dikkate alınarak, ticaret sicilinden terkin edilmiş şirket hakkında takip işlemlerine başlanması ve yürütülmesinin tasfiye memuru ile ticaret sicile yöneltilecek dava sonucunda tüzel kişiliğin yeniden ihyası ile mümkün olabileceği belirtilmiştir.

Yargıtay 21. HD'nin 12.04.2016 tarihli ve E.2015/13197, K.2016/6505 sayılı kararında da, tüzel kişiliğin son bulması ile artık eski tüzel kişinin taraf ehliyetinin de son bulacağı, dava devam ederken tüzel kişiliğin son bulması halinde davaya devam edilmesine imkan bulunmadığı belirtilerek, tüzel kişiliğini kaybeden şirketlere davada husumet tevcih edilebilmesi için şirketin yeniden ihyasına gidilerek yargılamanın şirket tüzel kişiliğine karşı devamının sağlanmasının gerektiğine vurgu yapılmıştır.

Bahsedilen yüksek yargı kararlarında zikredilen yeniden ihya, yasal tabirle ek tasfiye, TTK'nın 547'inci maddesinde düzenlenmiştir. Gerekçesinde ifade edildiği üzere, ek tasfiye, şirketin tasfiyesi tamamlanıp sonlandırılmış olsa dahi akabinde bazı tasfiye önlemlerinin alınması gerekliliğinin anlaşılması üzerine başvurulmuş geçici bir tedbirdir. Ek tasfiye ile bir bakıma zamanında ifası unutulmuş yahut ihmâl edilmiş tasfiye işlemlerinin tamamlanmasına çalışılmaktadır. Unutulmuş veya ihmâl edilmiş tasfiye işlemlerinin ifasını takiben, şirket yeniden sona erdirilecektir.

TTK'nın 547'nci maddesinin birinci fıkrasına göre, tasfiye kapandıktan sonra ek tasfiye işlemlerinin zorunlu olduğunun anlaşılması durumunda, şirketin son tasfiye memurları, yönetim organı üyeleri (yönetim kurulu üyeleri, müdürler), şirket ortakları yahut alacaklılar, şirket merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesinden, ek işlemlerin sonuçlandırılmasına kadar, şirketin yeniden tescilini isteyebilirler.

Ek tasfiye işlemlerinin yapılmasının zorunlu kılan sebepler madde metninde açıkça zikredilmemiştir. Buna karşılık, TTK'nın 547'nci maddesinin gerekçesine göre;

- a) Şirkete ait olan bazı aktif kalemleri unutulup veya dikkate alınmayıp dağıtım dışı bırakılmışsa,
 - b) Tasfiyeye dair özel hüküm uyarınca tevdi edilmiş yahut güvenceye bağlanmış bir borç şirket lehine çözülmüş ya da ayrılan borç karşılıkları boşa kalmışsa,
 - c) Şirketin malvarlığının dağıtımını sırasında yasal düzenlemelere uyulmamışsa,
 - d) Ortaklar tarafından haksız olarak alınmış tasfiye payları varsa ve bunlar için geri verme davası açılması gerekiyorsa,
 - e) Şirketin organları aleyhine sorumluluk davası açılacaksa,
 - f) Şirketce yapılması gereken açıklamalar veyahut kabul edilmesi şart olan işlemler varsa,
 - g) Şirket lehine sonuç doğuracak bir davanın açılması yahut davada şirketin davalı olması ya da aleyhine icra takibi yapılması gerekiyor ise
- şirketin yeniden ticaret siciline kaydedilmesi ve hakkında ek tasfiye yapılması zorunlu hale gelir.

Mahkemece, şirketin ek tasfiye için yeniden tesciline karar verilmesi halinde, ek tasfiye işlemlerini yapmak üzere son tasfiye memurları veya yeni kişiler tasfiye memuru olarak atanıp tescil ve ilân ettirilir. Ticaret siciline tescil ile birlikte şirket yeniden tüzel kişilik kazanır. Fakat, bu durum şirketin sona ermiş olduğu gerçeğini değiştirmez.

Ticaret sicilinden terkin edilip silinmiş sermaye şirketlerinin vergisel borçlarına ilişkin olarak belirtilmesi gereken bir husus da, kanunî temsilcilerin sorumluluklarının dönem itibariyle sınırlandırılmasıdır. VUK'un 10'uncu maddesinin ilk halinde yer almamakla birlikte, 21/3/2018 tarihinde kabul edilen 7103 sayılı Vergi Kanunları İle Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un 9'uncu maddesi ile VUK'un 10'uncu maddesine beşinci fıkra eklenmiştir. Aslında anılan fıkra hükmü yeni olmayıp, KVK'nın 17'nci maddesinin dokuzuncu fıkrası hükmü VUK'un anılan fıkrasına taşınmıştır. Böylece, sermaye şirketlerinin sona erme tarihinden önceki

dönemlere yönelik olarak yapılacak vergi tarhiyatları ve kesilecek cezaların muhatapları netleştirilmiştir.

VUK'un 10'uncu maddesine eklenen söz konusu beşinci fıkra hükmüne göre, tasfiye sonucunda ticaret sicilinden terkin edilmiş (silinmiş) olan sermaye şirketlerinin, tasfiye öncesine ve tasfiye dönemlerine dair her türlü vergi tarhiyatı ve ceza kesme işlemi, tasfiye öncesi dönemler için kanuni temsilcilerden, tasfiye dönemi için tasfiye memurlarından herhangi biri adına yapılır. Ancak, tasfiye memurlarının sorumluluğu, tasfiye sonucu dağıtılan tutarla sınırlıdır. Limited şirket ortakları ise, tasfiye öncesi dönemlerle ilgili olarak doğan amme alacaklarından şirketteki sermaye payları oranında sorumlu olurlar.

Dolayısıyla, tasfiye edilerek tüzel kişiliği ticaret sicilinden silinmiş olan sermaye şirketlerinde *-tasfiye memurları dışında kalan-* kanuni temsilcilerin sorumluluğuna sadece tasfiye dönemi öncesi için tarh edilen vergiler ve cezalardan dolayı gidilebilir, tasfiye dönemine isabet eden vergi tarhiyatları ve cezalardan dolayı gidilemez.

2.6. VERGİ BORÇLARINDAN SORUMLULUK HÜKÜMLERİNİN ZAMAN İÇERİSİNDE AĞIRLAŞTIRILMASI

Çalışmamızda elde ettiğimiz bulgular, ülkemizde sermaye şirketlerinin ödenmeyen vergi borçlarına ilişkin sorumluluk hükümlerinin zaman içerisinde sürekli olarak ağırlaştırılması yönünde olduğudur. Örneğin, Çamoğlu'nun da (1969, s.34; 2010, s.271) belirttiği üzere, AATUHK'nun 35'inci maddesi, başlangıçta limited şirket ortaklarını, şirketten tahsil edilemeyen ve etme imkanı da bulunmayan kamu borçlarından dolayı, şirkete koymayı taahhüt ettikleri sermaye payının bir misline kadar sorumlu tutmakta iken; 1998 yılında yapılan değişiklikle limited şirket ortakları bir sınır öngörülmezsizin şirketteki payları oranında kamu borcunun tamamından sorumlu tutulmuşlar; yapılan değişiklikle getirilen bu yeni hüküm, limited şirketi ortakları yönünden sınırlı sorumlu bir şirket tipi olmaktan çıkarmış; onu kamu borçları yönünden sınırsız sorumlu bir kişi ortaklığına dönüştürmüştür.

Burak ve Er (2013, s.90-91) ise, AATUHK'un 35'inci maddesinde yapılan düzenlemenin Devletten kaynaklanan eksikliğin limited şirketin ortaklarının üzerine yıkılmasından ibaret olduğunu ileri sürmüştür.

Yereli (2012, s.61) de, verginin ödenmemesinden dolayı birinci derecede sorumlu olması gereken tarafın, doğal olarak, vergiyi alamayan veya almayan Devlet olduğunu ifade etmiştir.

Burak Ve Er (2013, s.93-94) ayrıca, anonim şirket pay sahiplerinin şirketin kamu borçlarından dolayı herhangi bir sorumluluğu bulunmamasına karşılık, limited şirket ortaklarına sermaye payı oranında ve mal varlığının tamamı ile sorumluluk yüklemenin, Anayasa'nın kanun önünde eşitlik ilkesine de aykırılık teşkil ettiğini belirtmiştir.

VUK açısından bakıldığında da benzer bir tabloyla karşılaşmaktayız. VUK'un 10'uncu maddesinin ikinci fıkrasının ilk hali "*Yukarıda yazılı olanların bu ödevleri kasıt ve ihmalleriyle yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi alacakları kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınır.*" şeklinde iken, 1988 yılında 3505 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle anılan fıkrada yer alan "*kasıt ve ihmalleriyle*" ibaresi kaldırılmış, "*vergi alacakları*" ibaresi fıkra metninden çıkarılarak, yerine daha geniş bir kapsam sağlayan "*vergi ve buna bağlı alacaklar*" ifadesi öngörülmüştür (Yaralı, 2010, s.175-176).

Böylece, Saban'ın da (2014, s.103) ifadesiyle, vergi idaresinin hukuka uygun davranarak yasanın gösterdiği süreçleri izleyememesi nedeniyle bir türlü başaramadığı kanuni temsilcileri izleme ve vergi alacağını tahsil etme konusundaki başarısızlığı, sürekli biçimde VUK'un 10'uncu maddesinin değiştirilmesiyle sonuçlanmıştır.

Şirket ortaklarının ve kanuni temsilcilerin ödenmeyen vergisel borçlara dair sorumluluklarının zaman içerisinde ağırlaştırılması yargı kararlarında da zaman zaman zikredilmiştir. Örneğin, Yargıtay Hukuk Genel Kurulu'nun 27/09/2006 tarihli, T.21-

589/603 sayılı kararında, limited şirket ortağının sorumluluğunu içeren AATUHK'nun 35'inci maddesinde 4369 sayılı Kanun ile değiştirilen hükmün ağırlaştırılmış sorumluluk koşulları içerdiği belirtilmiştir.

2.7. VERGİ USUL KANUNU TASARISINDA KANUNİ TEMSİLCİLERİN SORUMLULUĞU İÇİN ÖNGÖRÜLEN DÜZENLEMELER

Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanan ve 2015 yılı sonunda ilgili kurum ve kuruluşların görüşüne açılan Vergi Usul Kanunu Tasarısı Taslağın (*Vergi Usul Kanunu Tasarısı*, t.y.) 11'inci maddesinde;

- *Mükellefin, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettip eden gerçek veya tüzel kişi olduğu,*
- *Vergi sorumlusunun, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişi olduğu,.*
- *Vergi kanunlarıyla kabul edilen haller müstesna olmak üzere, mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna ilişkin özel sözleşmelerin vergi dairelerini bağlamayacağı,*
- *Bu Kanunda geçen mükellef tabirinin vergi sorumlularına da şamil olduğu,*

12'nci maddesinde ise;

- *Mükellefiyet ve vergi sorumluluğu için kanuni ehliyetin şart olmadığı,*
 - *Vergi doğuran olayın kanunlarla yasak edilmiş bulunmasının mükellefiyeti ve vergi sorumluluğunu kaldırmadığı*
- şeklinde hükümlere yer verilmiştir.

Böylece, mevcut VUK'un 8 ve 9'uncu maddeleri Tasarıda 11 ve 12'nci maddeler olarak aynen yer almış, sadece mevcut maddelerdeki dilin günümüzün Türkçesine uyumlaştırılması amacıyla bazı kelimelerde değişikliğe gidilmiştir.

Mevcut VUK'un tez konumuzu oluşturan 10'uncu maddesinin karşılığı ise Tasarının 13'üncü maddesinde yer almış olup, *kanuni temsilcilerin ödevi* kenar başlıklı madde hükmü aynen şöyledir:

“(1) Tüzel kişiler ile küçüklerin ve kısıtluların mükellef veya vergi sorumlusu olmaları hâlinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri tarafından yerine getirilir.

(2) Tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları hâlinde bunlara düşen ödevler bu teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirilir.

(3) Birinci ve ikinci fıkrada sayılanların bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden tarh edilmesi gereken vergi ile buna bağlı alacaklar ve hesaplanan gecikme faizi, mükellef veya vergi sorumlusundan aranır.”

Tasarıda konuyla ilgili göze çarpan ilk değişiklik, mevcut VUK’un 10’uncu maddesinin birinci fıkrasında yer alan ödevlerin kanuni temsilciler, tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirilmesine dair hükmünün, iki fıkraya bölünüp ayrı ayrı düzenlenmiş olmasıdır.

VUK’un mevcut 10’uncu maddesinin temsilcilerin veya teşekkülü idare edenlerin ödedikleri vergiler için asıl mükelleflere rücu edebileceklerine, tüzel kişinin tasfiye haline girmiş veya tasfiye edilmiş olmasının kanuni temsilcilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki zamanlara ait sorumluluklarını kaldırmayacağına dair üçüncü ve dördüncü fıkralarına ise Tasarının 13’üncü maddesinde yer verilmemiştir.

Tasarının esas dikkatimizi çeken düzenlemesi, mevcut VUK’un 10’uncu maddesinin mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınmayan vergi ve buna bağlı alacakların, kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınacağına ve bu hükmün Türkiye’de bulunmayan mükelleflerin temsilcileri hakkında da uygulanacağına dair ikinci fıkrasının, Tasarının 13’üncü maddesinin üçüncü ve son fıkrası ile ödevlerin yerine getirilmemesi yüzünden tarh edilmesi gereken vergi ile buna bağlı alacaklar ve hesaplanan gecikme faizinin, mükellef veya vergi sorumlusundan aranacağı şeklinde değiştirilmesinin öngörülmesidir.

Öncelikle belirtmek gerekir ki, Tasarının söz konusu fıkra hükmü, dil olarak son derece eksik ve hatalıdır. Zira, anılan fıkrada ne denildiğini anlamak son derece güçtür. VUK’un mevcut m.10/f.2 hükmünde *kanuni temsilcilerin ödevleri yerine getirmemeleri*

neticesinde *vergi ve buna bağlı alacakların mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamaması* gibi İdare açısından olumsuz bir sonucun ortaya çıkması öngörülmekte ve sorumluluk bu illiyet bağının kurulması ile ortaya çıkmaktadır. Oysa, Tasarının m.13/f.3 hükmündeki *kanuni temsilcilerin ödevlerini yerine getirmemeleri ile verginin tarh edilmesi gerektiği* arasında nasıl bir illiyet bağı bulunduğunu, bir diğer deyişle ödevleri yerine getirmeme neticesinde nasıl bir olumsuz sonucun ortaya çıktığını anlamak mümkün değildir.

Kaldı ki, sorumluluk hükmünü vergi alacağının tayininin başında yer alan bir işleme bağlamak ne derece hakkaniyete uygundur, o da ayrı bir tartışma konusudur. Zira, verginin tarhı, yasalarda gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi alacağının ilgili vergi dairesi tarafından hesaplanıp miktar itibarıyla tespit edilmesine dair idari bir işlemdir. Eğer bu hükmün getirilmesinden murat, verginin tarh edilmesi gerektiği halde getirilmemesi ise, o durumda fıkradaki “*tarh edilmesi gerektiği*” ibaresinin “*tarh edilmesi gerektiği halde tarh edilmeyen*” şeklinde kaleme alınması amaca daha uygun olurdu. Çünkü, mevcut hükümde yer aldığı üzere, sorumluluk hükmünü işletebilmek için, kanuni temsilcilerin ödevlerini yerine getirmemesi yüzünden olumsuz bir sonucun ortaya çıkması gerekir. Ancak, tasarıda olumsuz değil olumlu bir ifadeye yer verilmiştir.

Tasarının mezkûr fıkrasında dikkat çeken bir diğer değişiklik ise, vergi ve buna bağlı alacaklar yanında *gecikme faizi* için de kanuni temsilcilerin sorumluluğuna gidilmesi olmuştur. Diğer yandan, ödenen vergi ve buna bağlı alacaklar için asıl borçlu olan mükellefe rücu etmeye imkan veren VUK’un halihazırdaki 10’uncu maddesinin üçüncü fıkrasına Tasarıda yer verilmemiş olması, sanki kanuni temsilcilerin ödedikleri tutarlar için asıl mükellefe rücu etme imkanını ortadan kaldırmaktadır ki, bu da Tasarının eleştiriyeye açık diğer bir yönüdür.

Tasarıda öngörülen m.13/f.3 hükmü, bu yönüyle, mevcut VUK’un m.10/f.2 hükmünden daha ağır bir sorumluluk getirmekte, vergi ve buna bağlı alacaklar ile gecikme faizinin vergi mükellefi olan şirket tüzel kişiliğinden kısmen veya tamamen alınamamasını dahi koşul olmaktan çıkarmaktadır.

Tasarının *Cezalar ve Sorumluluk* kenar başlıklı 269'uncu maddesinin üçüncü fıkrasının son cümlesinde ise *“Tüzel kişilerin kanuni temsilcileri ile tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcilerinin vergi sorumluluğu hakkındaki bu Kanunun 13üncü maddesi hükmü vergi cezaları hakkında da uygulanır.”* denilerek, mevcut VUK'un 333'üncü maddesinin ikinci fıkrasındaki tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinin vergi sorumluluğu hakkındaki 10'uncu maddesi hükmünün vergi cezaları hakkında da uygulanacağına dair hüküm, tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ile bunların temsilcileri de ilave edilerek aynen korunmaktadır.

Kanımızca, bu konuda yapılması gereken, tezimizin önceki bölümlerinde de belirtildiği üzere, kanunlar ihtilafını da ortadan kaldırmak adına, VUK uyarınca kanuni temsilcilerin sorumluluğuna gidilmesi için ayrı bir usul öngörülmesinden kaçınılması, bu konuda daha geniş hükümler getiren AATHUK'un –kusur sorumluluğu yönünde iyileştirmeler yapılarak- tek düzenleme olarak uygulanması, böylece İdarenin de mükellefin de vergi yargısının da normlar ihtilafından arındırılması, bu kapsamda VUK Tasarısının 13'üncü maddesinin üçüncü fıkrasının;

Birinci ve ikinci fıkrada sayılanların bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan vergi ile buna bağlı alacaklar, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre, birinci ve ikinci fıkrada sayılanların şahsi mal varlıklarından tahsil edilir.

şeklinde değiştirilip yasalaştırılmasıdır.

3. BÖLÜM

AMERİKA BİRLEŞİK DEVLETLERİ'NDE ŞİRKETİN ÖDENMEYEN VERGİ BORÇLARINDAN DOLAYI SORUMLULUK

3.1. AMERİKAN VERGİ SİSTEMİ

Esas konumuza geçmeden önce, Amerikan vergi sistemine ve sistemin işleyişine dair eleştirilere kısaca değinmek faydalı olacaktır. Amerikan vergi sisteminde, vergiler, esas olarak vergi oranı ve vergi matrahı bileşenlerinden oluşmaktadır (Smith, Raabe, Maloney, 2010, s.1-1). Vergi oranları, sabit oranlı (proportional tax), artan oranlı (progressive tax) ve azalan oranlı (regressive tax) olmak üzere üçe ayrılmaktadır. Sabit oranlı vergiler, matrah ne olursa olsun, aynı oranda uygulanan vergilerdir. ABD'deki satış vergileri (sales tax) buna örnek teşkil eder. Artan oranlı vergilerde, matrah arttıkça vergi oranı da artmaktadır. Örneğin, federal gelir, veraset ve emlak vergileri (Federal income, gift and estate tax) artan oranlı tarifeye tabidirler. Azalan oranlı vergilerde ise matrah arttıkça uygulanacak vergi oranı azalmaktadır. FUTA ve FICA gibi federal sosyal güvenlik vergileri (federal employment taxes) buna örnek olarak gösterilebilir.

Matraha dayalı olarak vergi türlerinin ayrımına baktığımızda ise; ABD'deki vergi türlerinin satış vergisi gibi harcamalar (transactions) üzerinden, emlak vergisi gibi servet ve varlık (property or wealth) üzerinden, özel tüketim ve gümrük vergileri gibi imtiyaz ve haklar (privileges and rights) üzerinden ve gelir (income) üzerinden alınan vergiler olmak üzere dört sınıfa ayrıldığını görmekteyiz.

3.2. AMERİKAN VERGİ SİSTEMİNİN KARMAŞIK YAPISINA DAİR ELEŞTİRİLER

ABD'de son yıllarda tartışılan konuların başında vergi yasalarının karmaşık yapısı gelmektedir. 1913 yılında federal gelir yasası sadece talimat ve formların yer aldığı 4

sayfadan oluşmakta iken, günümüzde Amerikan gelir yasası 70.000 sayfadan fazla bir hacme ulaşmıştır (Hodge, 2013, s.2). Amerikan vergi yasalarının oldukça karmaşık olduğu sadece mükellefler tarafından değil IRS tarafından da dile getirilmektedir. 2008 yılında IRS Mükellefin Avukatı Birimi (IRS Taxpayer Advocate Service) tarafından Kongreye sunulan raporda, vergi mükelleflerinin yüzleştiği bir numaralı problemin, vergi karmaşıklığı (tax complexity) olduğu belirtilmiştir. Bu aşırı karışıklıktan ötürü de, Mükellefin Avukatı Birimi Kongre'den Dahili Hasılat Yasası olarak Türkçeye çevirebileceğimiz ve içerisinde muhtelif vergilerle ilgili düzenlemelere yer verildiğinden Amerikan Vergi Yasaları olarak da kabul edebileceğimiz Internal Revenue Code'un basitleştirilmesini talep etmiştir¹⁰. 2009 ve 2010 yılında Kongreye sunulan raporlarda da aynı problem dile getirilmiştir.

¹⁰ ABD'de Dahili Gelir İdaresi ile ilgili olarak dikkatimizi çeken ve Tezimizde değinilmesinin faydalı olacağını düşündüğümüz hususlardan birisi de, vergi mükelleflerinin yararlarını gözetip adeta bunların temsilciliğini yapan, bizim Türkçeye Mükellefin Avukatı Servisi olarak çevirebileceğimiz Taxpayer Advocate Service ve Amerikan Mükellef Hakları Bildirgesi'dir. Bu birimin uzun uğraşları sonucunda, IRS, Mükellef Hakları Bildirgesi (Taxpayer Bill of Rights) yayımlamıştır ve Mükellefin Avukatı Servisi 2007 yılından bu yana anılan Bildirgeyi geliştirmeyi kendisine bir öncelik olarak belirlemiştir. 10 hükümden oluşan ve OECD tarafından önerilen haklar seti ile uyumlu olan ABD Mükellef Hakları Bildirgesi (OECD, 2015, s.288)'nde mükelleflere tanınan hakları aşağıdaki şekilde sıralayabiliriz:

1. *Bilgilendirilme Hakkı (The Right To be Informed)*: Vergi mükellefleri (taxpayers) vergi yasalarına uyum için ne yapmaları gerektiğini bilme hakkına sahiptir. Bütün vergi formlarında, talimatlarında, yayınlarında, ihtarlarında ve benzerlerinde vergi yasaları ile IRS prosedürleri hakkında net açıklamalar edinme, mükellefin en doğal hakkıdır. Mükelleflerin, IRS'in vergi hesapları ile ilgili kararları hakkında bilgilendirilme ve bunların sonuçları hakkında kesin açıklamalar edinme hakları vardır.

2. *Kaliteli Hizmet Hakkı (The Right to Quality Service)*: Mükellefler, IRS ile ilişkilerinde hızlı, kibar ve profesyonel hizmet alma hakkına sahiptirler. Mükellef ile yapılan konuşmalar kolayca anlayabilecekleri şekilde olmalı, bir diğer deyişle, mükellefler, IRS'den kesin ve kolayca anlaşılabilir iletişim hizmeti almalıdır. Hizmetin yetersiz olması halinde ise mükellef bir denetçi ile görüşme hakkına sahiptir.

3. *Doğru Miktarından Daha Fazla Vergi Ödememe Hakkı (The Right to Pay No More than the Correct Amount of Tax)* : Mükellef, gecikme faizi ve cezalar dahil olmak üzere, sadece ödemekle yükümlü olduğu miktarı ödeme ve IRS'den ödenmesi gereken vergiyi doğru olarak uygulamasını talep etme hakkına sahiptir.

4. *IRS'in Konumunu Sorgulama ve Cevap Alma Hakkı (The Right to Challenge IRS's Position and Be Heard)*: Mükellef, IRS'in resmi işlemlerine ya da olası işlemlerine karşı itirazda bulunma ve ilave belge talep etme; IRS'in zamanında yapmış oldukları itirazlarını ve belge taleplerini doğru ve adil bir şekilde karşılamasını bekleme ve IRS tarafından taleplerinin uygun görülmemesi halinde buna dair bir cevap alma hakkına sahiptirler.

5. *IRS Kararlarına Karşı Bağımsız bir Merciyeye Başvuru Hakkı (The Right to Appeal an IRS Decision in an Independent Forum)*: Mükellefler, IRS'in, bazı cezalar dahil, birçok kararını adil ve tarafsız bir şekilde görev yapan idari uzlaşmazlık merciine taşıma ve Uyuşmazlık Ofisi (Office of Appeals, IRS, bünyesinde görev yapan ve mükellef ile IRS arasındaki uyuşmazlıkları vergi mahkemesine gitmeden çözmeye çalışan birimdir(Appeals, t.y.)) kararını içeren yazılı bir cevabı alma hakkına sahiptir. Mükellefler, uyuşmazlıkları mahkemeye götürme, yani dava açma hakkına da sahiptirler.

6. *Kesinlik Hakkı (The Right to Finality)*: Mükellefler, IRS'in konumunu sorgulamak için öngörülen azami süreyi bilme hakkına sahiptir. Mükellefler, ayrıca, IRS'in belirli bir yıla ilişkin denetimine ya da vergi borcunun tahsiline ilişkin azami süreyi de bilme hakkına sahiptir. Mükelleflerin, IRS'in bir denetimi ne zaman bitirdiğini bilme hakkı da vardır.

7. *Özel Hayatın Gizliliği Hakkı (The Right to Privacy)*: Mükellefler, IRS tarafından yapılan herhangi bir soruşturmanın, incelemenin ya da icra takibinin yasalara uygun olduğunu ve gereğinden fazla müdahaleci

Amerikan Dahili Hasılat Yasası o kadar karmaşıktır ki, vergi uzmanları dahi gerçek vergi mükellefiyeti (tax liability) üzerinde hemfikir olamamaktadır. Bu nedenle, mükellefin ödemesi gereken vergi miktarı dahi doğru bir şekilde hesaplanamamaktadır (Laffer ve diğerleri, 2011, s.9).

Bu alanda yapılan çalışmalar sonucunda ortaya çıkan istatistikî veriler de oldukça dikkat çekicidir. 2010 yılı için derlenen bu verilere göre;

- Amerikalı mükellefler, H&R Block gibi profesyonel vergi hizmeti sunan firmalara ve yazılım programlarına doğrudan 31,5 milyar ABD Doları ödemişlerdir.
- Bu dönemde IRS'in yönetim masrafları 12,4 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir.
- Mükellef Hakları Servisi'nin (Taxpayer Advocacy Service) tahminlerine göre, bireysel ve kurumsal işletmeler, gelir vergisi yasası (income tax code) gereğince IRS tarafından zorunlu tutulan formları doldurmak için 6,1 milyar saat vakit harcamışlardır. Bireylerin bu işler için harcadığı toplam vakit 3,16 milyar saattir ve bunun Amerikan ekonomisine yıllık maliyeti 216,2 milyar ABD Doları olarak hesaplanmıştır. Kurumsal işletmelerin harcadığı vakit ise 2,94 milyon saattir ve bunun Amerikan ekonomisine maliyeti de 161,7 milyar ABD Doları olarak tahmin edilmiştir.
- Kapsamlı denetimler ayrıca mükelleflere 9,3 milyar ABD Doları ilave maliyet yüklemiştir (Laffer ve diğerleri, 2011, s.3).

olmamasını; arama ve el koyma tedbirleri dahil yapılan bütün işlemlerde haklarına saygı duyulmasını ve mümkünse yapılan işlemler hakkında kendilerine bilgi verilmesini bekleme hakkına sahiptirler.

8. *Mahremiyet Hakkı (The Right to Confidentiality)*: Mükellefler, kendileri tarafından izin verilmedikçe ya da yasalarda öngörülmedikçe, IRS'e vermiş oldukları herhangi bir bilginin ifşa edilmemesini bekleme hakkına sahiptirler. Mükellefler ayrıca vergiye ilişkin bilgilerini usulsüz bir şekilde kullanan ya da ifşa eden işçiler, beyannameyi düzenleyenler ve diğerleri hakkında gereğinin yapılacağını bekleme hakkına da sahiptirler.

9. *Temsilci Tutma Hakkı (The Right to Retain Representation)*: Mükellefler, IRS ile ilişkilerinde, kendileri tarafından seçilmiş yetkili bir temsilci tutma hakkına sahiptirler. Eğer temsilci tutmaya mali güçleri yetmiyorsa, mükellefler, Düşük Gelirli Mükellef Kliniği'nden (Low Income Taxpayer Clinic) yardım alma hakkına da sahiptirler.

10. *Adil ve Doğru Vergi Sistemi Hakkı (The Right to a Fair and Just Tax System)*: Mükellefler, temel vergi yükümlülüklerini, ödeme güçlerini ve zamanında bilgilendirme sorumluluklarını etkileyen gerçekleri ve koşulları göz önünde bulunduran bir vergi sistemini bekleme hakkına sahiptirler. Mükellefler, ayrıca, ödemelerinde finansal güçlük çekmeleri ya da IRS'in vergi ile ilgili sorunlarını normal yollarla doğru bir şekilde ve zamanında çözmemesi halinde, Mükellefin Avukatı Servisi'nden yardım alma hakkına da sahiptirler.

Amerikan Vergi Sistemine yönelik eleştirilerden bir diğeri ise Piketty ve Saez tarafından yapılmaktadır. Piketty ve Saez (2007, s.23), kademeli vergi sisteminin zaman içerisinde adil olmaktan uzaklaştığı görüşündedir. Bu konuda verdiği örnek ise dikkat çekicidir. ABD’de 1960’lı yıllarda % 1’lik dilim içerisinde yer alan en yüksek gelir sahipleri, gelirlerinin neredeyse % 70’inden fazlasını federal vergiler olarak ödemekte iken, bu oran 2005 yılında % 35’lere kadar gerilemiştir. Orta gelir grubunun ödediği vergiler ise neredeyse sabit kalmıştır. Bu da gelir dağılımında adaletsizliğe yol açmıştır.

3.3. ABD DAHİLİ GELİR İDARESİ

1862 yılında kurulan ve IRS kısaltması ile bilinen ABD Dahili Gelir İdaresi (Internal Revenue Service), alkollü içkiler, tütün mamulleri, silah ve patlayıcı maddelerden alınan özel tüketim vergileri haricindeki dahilde alınan vergilerin tamamını federal hükümet adına tarh ve tahsil etmektedir. IRS, Maliye Bakanlığı’na değil, Hazine Bakanlığı’na bağlı bir örgüttür. IRS başkanı ve IRS hukuk müşaviri bizzat ABD Başkanı tarafından, beş yıllık süre için atanmaktadır. IRS’in tahsil ettiği vergiler içinde dolaysız vergiler ve bunlar arasında da gelir üzerinden alınan vergiler % 95’in üzerinde bir paya sahiptir (Demir, 2008, s.278).

3.4. ABD’DE TAHSİL EDİLEN VERGİLER

ABD’de tüm vergilerin yaklaşık üçte ikisini federal yönetim, üçte birini ise eyaletler ile mahalli idareler tahsil etmektedirler (Sherlock ve Marples, 2014, s.1; Karyağdı, 2006, s.12). Federal Gelir Vergisi, 1960’lardan beri Amerikan gayrisafi milli hasılasının % 7-10’unu oluşturan, en büyük vergidir (Piketty ve Saez, 2007, s.7). Payroll tax olarak adlandırılan ve bizim Türkçeye ücretlerden stopaj yoluyla kesilen gelir vergisi olarak çevirebileceğimiz vergi türünün GSMH’ya oranı 1960’larda % 2 seviyesinde iken, 2004 yılında % 6,4’e yükselmiştir. Kurumlar vergisi ise 1960’lı yıllarda gayrisafi milli hasılasının % 3,5-4’üne denk gelmekte iken, 2004 yılında % 1,6’lara kadar düşmüştür. Emlak vergisinin GSMH’ya oranı da 1960’larda % 0,6 civarında iken 2004 yılında % 0,25’lere kadar gerilemiştir.

Aşağıdaki tabloda ABD’de 2016 ve 2017¹¹ yıllarında gerçekleşen federal vergi tahsilat rakamlarına yer verilmiştir:

Tablo-2: ABD’de 2016 ve 2017 Mali Yıllarında Tahsil / İade Edilen Federal Vergi Gelirleri

Vergi Türü	2016 Mali Yılı Brüt Vergi Tahsilatı (ABD Doları)	2017 Mali Yılı Brüt Vergi Tahsilatı (Gross collections) (ABD Doları)	2017 Mali Yılı Vergi Tahsilatının Toplama Oranı (%)	2017 Mali Yılı Vergi İadeleri (Refunds) (ABD Doları)	2017 Mali Yılı Net Vergi Tahsilatı (Net collections) (ABD Doları)
Kurumlar Vergisi	345.552.427.000	338.529.154.000	9,9	44.894.839.000	293.634.315.000
Gelir Vergisi	1.815.819.135.000	1.867.427.797.000	54,7	385.959.123.000	1.481.468.674.000
İstihdam Vergileri	1.073.907.715.000	1.123.473.137.000	32,9	3.423.559.000	1.120.049.578.000
Emlak ve Hediye Vergileri	22.337.137.000	23.780.443.000	0,7	1.047.455.000	22.732.988.000
Özel Tüketim Vergileri	75.832.669.000	63.503.608.000	1,9	1.646.897.000	61.856.711.000
TOPLAM	3.333.449.083.000	3.416.714.139.000	100	436.971.873.000	2.979.742.266.000

Kaynak: Internal Revenue Service 2017 Data Book, s.3

Tablodan da görüleceği üzere, ABD Gelir İdaresi IRS, 2017 mali yılında (1 Ekim 2016 ile 30 Eylül 2017 arası) 3,4 trilyon ABD Dolarının üzerinde vergi tahsil etmiş; 437 milyar dolar vergi iadesi sonrasında ise net tahsilat rakamı yaklaşık 3 trilyon ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. Vergi tahsilatlarının genel toplam içerisindeki dağılımına baktığımızda ise; gelir vergisi tahsilatının en yüksek paya sahip olduğu, gelir ve kurumlar vergisi tahsilatının toplam vergi tahsilatının % 64,6’sını oluşturduğu, % 32,9

¹¹ IRS tarafından hazırlanan söz konusu verilerde, 2016 mali yılı olarak 1 Ekim 2015 ile 30 Eylül 2016 tarihleri arasında tahsil ve iade edilen vergi rakamlarına yer verilmektedir.

paya sahip olan istihdam vergilerini de dahil ettiğimizde % 97,5 oranla ABD’de vergi tahsilatının neredeyse tamamına yakınının bu üç vergi türünden sağlandığını görmekteyiz.

Eyalet bazında incelediğimizde ise, California eyaletinin 440.475.243.000 ABD Doları, Texas eyaletinin 270.955.237.000 ABD Doları ve New York eyaletinin ise 268.353.669.000 ABD Doları ile en yüksek vergi tahsilatının sağlandığı; Vermont eyaletinin 4.422.942.000 ABD Doları, Wyoming eyaletinin 4.393.700.000 ABD Doları ve Alaska eyaletinin 5.399.946.000 ABD Doları ile federal vergi tahsilatının en düşük gerçekleştiği eyaletler olduğunu görmekteyiz (Kautter ve diğerleri, 2018, s.11).

Oysa, İkinci Dünya Savaşı’na girdiği yıldan bir yıl önce, yani 1940’lı yıllarda, ABD’de federal yönetim gelirlerinin ağırlıklı kısmı benzin ve tütün mamulleri gibi ürünler üzerinden alınan özel tüketim vergilerinden oluşmakta, ikinci sırada sosyal güvenlik vergileri, üçüncü sırada ise kurumlar vergisi gelmekte idi (Hodge, 2013, s.5). Bu durum, Amerikan vergi gelirlerinin yapısının zaman içerisinde oldukça büyük bir değişikliğe uğradığını açıkça göstermektedir.

3.5. ABD’DE TİCARİ İŞLETMELER VE ŞİRKET TÜRLERİ

ABD’deki ticari işletmeler aşağıda belirtilen şekilde bir sınıflandırmaya tabi tutulmuştur (Hoffman ve diğerleri, 2013, s.17-3):

1. Sole proprietorships (şahıs işletmeleri)
2. Partnerships (adî ortaklıklar)
3. Trusts and estates¹²
4. S corporations (S anonim şirketler)¹³
5. Regular corporations (C anonim şirketler)¹⁴

¹² Trusts and Estates kavramının dilimize karşılık gelen anlamı bulunamamıştır. Literatürden anlaşıldığı kadarıyla, kökleri 1500’lü yıllarda İngiliz toprak sahiplerinin mülkiyeti üçüncü kişilere nakletmesine dair uygulamaya kadar uzanmaktadır. Literatürde, Trust, taraflardan birinin diğer taraf yararına yediemin ilişkisi çerçevesinde sahip olduğu hak olarak tanımlanmaktadır. Estate ise malvarlığı, tereke anlamına gelmektedir. Konumuz ABD’deki şirketleri kapsadığından, bu kavram üzerinde fazla durulmamıştır. Detaylı bilgi için bkz. https://www.law.cornell.edu/wex/estates_and_trusts#

¹³ Bu şirketler ayrıca “Alt bölüm S anonim şirketler” (Subchapter S corporations) olarak da adlandırılmaktadır.

6. Limited liability companies (limited şirketler)

ABD’de, 2013 yılı itibariyle 1,7 milyon C anonim şirketi, 7,4 milyon adi ortaklık ve S anonim şirketi, 23 milyon da şahıs işletmesi bulunmaktadır (Hodge, 2013, s.40). Şahıs işletmelerinde vergiye tabi bir tüzel kişilik bulunmamakta, yani kurumlar vergisi söz konusu olmamakta, işletme sahibi tüm gelir ve giderlerini 1040 no.lu form ile bireysel olarak beyan etmektedir. Adi ortaklıklar da federal gelir vergisine tabi olmayıp, gelir ve giderler ortaklar tarafından 1065 no.lu form ile beyan edilmektedir (Hoffman ve diğerleri, 2013, s.17-3). Ancak, çalışmamız sermaye şirketleri ile ilgili olduğundan, bu işletmeler üzerinde fazlaca durulmayacaktır.

ABD’de şirketler temel olarak Federal Ticaret Kanunu olarak adlandırabileceğimiz Uniform Commercial Code düzenlemelerine tabidir. TTK’nın genel gerekçesinde de ifade edildiği üzere, Amerikan Ticaret Hukuku, Türk Ticaret Hukuku ile karşılaştırma yapmaya imkan bırakmayacak kadar değişiktir. Amerikan Şirketler Hukuku’nda şirketlerin beş temel özelliği öne çıkarılmıştır. Bunlar; tüzel kişilik, sınırlı sorumluluk, devredilebilir paylar, kurul yapısı altında merkezi bir yönetim ve pay sahipliğidir (Armour ve diğerleri, 2009, s.6).

İzleyen başlıklarda vergi mevzuatı yönünden sınıflandırılmaları ele alınacak olan S ve C anonim şirketler ile limited şirketler, kurulacakları eyaletteki ilgili yasal merciin tescili üzerine tüzel kişilik kazanmaktadır. S ve C anonim şirketlerde şirket esas sözleşmesinin (certificate of incorporation), limited şirkette ise şirket sözleşmesinin (certificate of formation) kurucu ortakların tamamı tarafından imzalanması gerekmektedir. Her üç şirket türü de süresiz olarak kurulabilmektedir.

S ve C anonim şirketlerin ticaret unvanlarının sonunda *Corp.*, *Inc.*, *Co.*, *Ltd.* ibarelerine yer verilmesi zorunludur. Bu şirketlerin S ve C olarak ayrımı tabi oldukları vergi mevzuatı açısından söz konusu olduğundan, ticaret unvanlarında *S corporation* ya da *C*

¹⁴ Bu şirketler ayrıca “Altbölüm C anonim şirketler”, “C anonim şirketler” ve “Normal anonim şirketler” (Subchapter C corporations, C corporations, regular corporations) olarak da adlandırılmaktadır.

corporation gibi ibarelere yer verilmemektedir. Limited şirketlerin ticaret unvanının sonunda ise *LLC, L.L.C., Limited Liability Company* ibarelerinin yer alması zorunludur.

Her üç şirket türü de en az bir ortak ile kurulabilmektedir. S anonim şirkette, karı ve koca tek ortak olarak sayılmaktadır. C anonim şirketler ile limited şirketlerde azami ortak sayısına dair bir sınırlama yer almaz iken, S anonim şirketlerde ortak sayısının 100'ü aşmaması gerekmektedir. Bu arada, ortak sayısı 30 ve altı olan anonim şirketlerin ABD'de kapalı anonim şirket (*close corporation*) olarak adlandırıldıklarını da belirtmekte fayda vardır. S ve C anonim şirketlerde en az bir yönetim kurulu üyesinin bulunması zorunlu olup, limited şirketlerde her ortak şirketi yönetme yetkisine sahip olduğundan asgari bir müdür şartı aranmamaktadır (*Incorporation of U.S. Companies, t.y.*).

C anonim şirketler ile limited şirketlere gerçek ve tüzel kişiler ortak olabilmekte iken, S anonim şirketlere sadece gerçek kişiler ile bazı vakıflar ortak olabilmektedir. Yine, C anonim şirketler ile limited şirketlerin ortaklarının ABD vatandaşı olması zorunlu değil iken, S anonim şirketlere sadece ABD vatandaşları ortak olabilmektedir.

Amerikan Şirketler Hukuku uyarınca, her üç şirket türünde de, ortakların, şirketin borç ve yükümlülüklerinden dolayı bir sorumlulukları söz konusu değildir. Ortakların sorumlulukları, şirketteki payları ile sınırlıdır (Sherlock ve Marples, 2014, s.23). S ve C anonim şirketlerde genel kurul toplantısı, yönetim kurulu toplantısı, yıllık faaliyet raporu düzenlenmesi gibi yasal zorunluluklar bulunmasına karşılık, limited şirketlerde bu tür yasal formalitelerin şirket sözleşmesi ile ortadan kaldırılması mümkündür. S ve C anonim şirketler yönetim kurulu tarafından yönetilmekte ve yönetim kurulu üyeleri de ortaklar tarafından genel kurulda seçilmektedir. Limited şirkette ise şirketin yönetimi şirket sözleşmesi ile düzenlenmekte olup, müdürler yahut ortaklar şirketi yönetebilmektedir.

Şirketler topluluğu hükümleri yönünden değerlendirildiğinde ise, C anonim şirketlerin S anonim şirketleri yavru şirket olarak kontrol edemeyecekleri görülmektedir. S anonim şirketlerin de, C anonim şirketinin yavru şirketi olması mümkün değildir. Ayrıca, şirket

paylarının % 100'üne sahip olmadığı takdirde, bir S anonim şirketinin diğer bir S anonim şirketine yavru şirket olması da yasaklanmıştır (Incorporation of U.S. Companies, t.y.).

3.5.1. Anonim Şirketler

ABD'de corporations olarak adlandırılan ve bizim Türkçeye anonim şirket olarak çevirebileceğimiz şirket türleri, Dahili Hasılat Yasası (Internal Revenue Code)'nın C ve S alt bölümlerindeki hükümlerine tabidirler. İsimleri de tabi oldukları ilgili alt bölüme göre şekillenmiştir. Bir diğer deyişle, Dahili Hasılat Yasası'nın C altbölümüne (Subchapter C) tabi olan anonim şirketler *C anonim şirketler* olarak adlandırılmakta iken; Yasanın S altbölümüne (Subchapter S) tabi olan anonim şirketler de *S anonim şirketler* olarak tanımlanmaktadır.

S anonim şirketler, genelde federal gelir vergisi ödememekte olup, adî ortaklıklarda olduğu üzere kâr veya zarar ortaklara aktarılmakta ve beyanı da şirket ortakları tarafından yapılmaktadır. C anonim şirketler ise, S şirketlerin, adî ortaklıkların ve şahıs işletmelerinin aksine, şirket tüzel kişiliği olarak federal gelir vergisine tabidirler. Bu durum, C anonim şirketlerde çifte vergileme etkisine (double taxation effect) sebep olmaktadır (Hoffman ve diğerleri, 2013, s.17-3). Şöyle ki; C anonim şirketler, şirket kârını 1120 no.lu form ile beyan etmektedirler. Şirket kârının dağıtımında ise ortaklar kâr paylarını ayrıca beyan edip ödemektedirler. Böylece, şirket tüzel kişiliği düzeyinde vergilendirilen gelir, ortak bazında ayrıca vergilendirmeye tabi tutulmaktadır.

Ortak sayısı 100 ve altında olan ve ortaklarının hiçbirisi şirketlerden oluşmayan, bazı özel koşulları taşıyan şirketler, Dahili Hasılat Yasası olan Internal Revenue Code'un (S) Alt Bölümündeki düzenlemeler çerçevesinde vergilendirilmeyi tercih edebilirler. Anılan Yasanın (S) Alt bölümünde düzenlediğinden dolayı, bu şirketlere S Corporations yani Türkçeye uyarlısak *S Tipi Anonim Şirketler* adı verilir. Bu şirketler, adi ortaklıklara (partnerships) benzer şekilde (ancak aynı değil) vergilendirilirler (PWC, 2014, s.8). Bir diğer deyişle, gelir ve indirim gibi vergi ile ilgili hususlar şirket ortakları üzerinden

yürütülür. Bu nedenle, S Tipi Anonim Şirketler genelde şirket olarak Amerikan Federal Gelir Vergisine tabi değildirler.

S anonim şirketler, şirket kârını, zararını, kesintilerini ve indirimlerini federal vergilendirme yönünden ortaklarına transfer edebilme seçeneğine sahip olan şirket türüdür. S anonim şirket ortakları şirket tarafından aktarılan bu gelir ve giderleri kendi beyannamelerinde gösterir ve tabi oldukları vergi tarifesi üzerinden öderler. Bu durum, S anonim şirket gelirlerinin çifte vergilendirilmesini ortadan kaldırır. S anonim şirket statüsünü kazanmak için, aşağıda belirtilen koşulların sağlanması gerekmektedir (S Corporations, t.y.):

- Şirket ulusal bir şirket olmalıdır. Bir diğer deyişle, şirketin merkezi ABD’de olmalıdır. Yabancı şirketler S şirket olamazlar.
- Ortaklarının bazı koşulları taşıması gerekir. Bireyler ve bazı vakıflar şirket ortağı olabilirler. Ancak, adı ortaklıklar, şirketler ve ABD’de ikamet etmeyen yabancı gerçek ve tüzel kişiler şirket ortağı olamazlar.
- Şirketin ortak sayısı 100’ü geçmemelidir.
- Şirkette tek hisse grubu olmalıdır.
- S anonim şirket olması yasaklanan şirketlerden olmamalıdır. Örneğin, bazı finansal kuruluşlar, sigorta şirketleri, uluslararası satış yapan yerli şirketler S anonim şirket olamazlar.

Ayrıca, S anonim şirket statüsüne sahip olmak için, şirketin 2553 no.lu formu doldurup bütün ortaklara imzalattıktan sonra IRS’e vermesi gerekir (S Corporations, t.y.).

3.5.2. Limited Şirketler

ABD’de limited şirketlere IRS tarafından 1988 yılında tanınan birtakım vergi avantajları nedeniyle, bu şirket türüne olan rağbet artmıştır (Hoffman ve diğerleri, 2013, s.17-7). Eyaletlerin de yasalarını bu avantajlar doğrultusunda uyumlaştırması sonrasında, birçok anonim şirket limited şirkete dönüştürülmüştür. Limited şirketlere vergisel yönden sağlanan avantaj, vergilendirme açısından gerekli koşulları taşıması

kaydıyla *şahıs işletmesi* veya *adî ortaklık* olarak vergilendirmeyi tercih edebilme imkanı tanınmasıdır. Böylece, normal (C) anonim şirketlerde yaşanan çifte vergilendirme etkisinden de kaçınmalarına imkan tanınmıştır. Vergilendirme haricinde şirket ortaklarının sınırlı sorumluluklarının bulunması bu şirket türüne olan cazibeyi daha da artırmaktadır (Hoffman ve diğerleri, 2013, s.17-7).

3.5.3. Kurumlar Vergisi Mükellefiyeti Açısından Şirketlerin Dağılımı

Genel olarak Amerika'daki işletmelerinin % 90'ından fazlası, Türkçeye *geliri aktarılan kurumlar* olarak çevirebileceğimiz *flow-through entities* olarak adlandırılmaktadır (Worstell, t.y.). Bu işletmeler kurumlar vergisi mükellefi olmayıp, kârlarını ortaklarına aktarmakta ve ortakları da bu gelirlere dolaylı gelir vergisi ödemektedir.

Bir diğer deyişle, Amerika'da kurumlar vergisi mükellefi olarak sadece C anonim şirketlerin bulunduğunu söyleyebiliriz. 1980 yılında C anonim şirketler Amerikan ekonomisinde % 80 gibi bir paya sahipken, bu rakam 2014 yılında % 30'lara kadar gerilemiştir. Amerika'da tahsil edilen kurumlar vergisi toplamının 1960'lı yıllarda gayrisafi milli hasılanın % 4-5'ine denk gelmesine karşılık bu oranın 1990'lara gelindiğinde % 1-2'lere gerilemesinin altında yatan en önemli sebeplerden birisi budur. Kısaca, Amerika'daki işletmelerin % 90'ından fazlası kurumlar vergisi ödememektedir (Worstell, t.y.).

3.6. ABD'DE ŞİRKETİN ÖDENMEYEN VERGİ BORÇLARINDAN ORTAKLARIN VE YÖNETİCİLERİN SORUMLULUĞU

ABD'de şirketin vergi borçlarına ilişkin sorumluluk, Internal Revenue Code'un Tarh Olunabilir Cezalar (Assessable Penalties) kenar başlıklı B Alt Bölümünde (Subchapter B) düzenlenmektedir. IRC'nin 6.547 sayfadaki oluştuğu dikkate alındığında, bu alt bölümde yer alan bütün hükümlere değinmek mümkün değildir. Bu nedenle, ilgili kişilerin sorumluluğunun esas olarak düzenlendiği anılan alt bölümde yer alan 6672 sayılı madde ve bu maddeye göndermede bulunan sınırlı sayıda madde çerçevesinde konu ele alınmaya çalışılmıştır.

IRC 6672'nin (a) fıkrasında genel kural belirtilmiştir. Anılan fıkra uyarınca; *görevi (unvanı) uyarınca vergi kesintisi yapma, gerçeğe uygun olarak muhasebeleştirme ve ödeme ile yükümlü olan kişi; kasten vergi kesintisi yapmaz, bu vergileri gerçeğe uygun olarak muhasebeleştirmez ve ödemez ya da kasten vergi kaybına veya kaçakçılığına neden olacak bir fiilde bulunur ise, kanunda düzenlenen diğer cezalar saklı olmak kaydıyla, kaçırılan vergi ya da kesintiye tabi tutulmayan, muhasebeleştirilmeyen ve ödenmeyen vergi tutarından sorumlu olur. Ancak, damga vergisi (stamp taxes) ve Bölüm 68'in A Alt Bölümünün II. kısmı uyarınca eşler tarafından ayrı ayrı verilen beyanlar ile ortak beyanlar arasındaki vergi farkları bu sorumluluğun dışındadır.*

Sorumlu olunan bu tutar, Yasanın 6671/a fıkrası uyarınca, Hazine Bakanının yazılı uyarısı ve talebi üzerine tarh ve tahsil olunur. Bu talebin, fiilin tespitinden sonraki 60 gün içerisinde muhataba iletilmesi gerekir. Yasanın 6672/a fıkrasında geçen *kişi (person)* kavramı ise, 6671/b fıkrasında tanımlanmıştır. Buna göre, *kişi*, cezalı vergi tarhına sebebiyet veren fiili yapmakla görevli bir şirket yetkilisi ya da çalışanı veyahut adi ortaklığın ortağı veya çalışanı olabilir.

IRC'nın anılan Alt Bölümünde anılan fiiller için cezaî sorumluluk da öngörülmüştür. Yasanın 7201 no.lu maddesine göre, görevi (unvanı) uyarınca herhangi bir fiili nedeniyle kasten vergi kaybı ve kaçığına sebebiyet veren kişi hakkında, yasada belirtilen diğer cezalar saklı kalmak kaydıyla, 100.000 ABD Dolarından (şirketlerde 500.000 ABD Dolarından) fazla olmamak kaydıyla (adli) para cezasına veya 5 yıldan fazla olmamak üzere hapis cezasına ya da her iki cezaya birden hükmolunur. Yargılama masrafları bu kişiden ayrıca tahsil edilir.

Yasanın 7202 no.lu maddesine göre, görevi (unvanı) uyarınca vergi kesintisi yapma, gerçeğe uygun olarak muhasebeleştirme ve ödeme ile yükümlü olup da kasten vergi kesintisi yapmayan, bu vergileri gerçeğe uygun olarak muhasebeleştirmeyen ve ödemeyen kişi hakkında, yasada belirtilen diğer cezalar saklı kalmak kaydıyla, 10.000 ABD Dolarından fazla olmamak kaydıyla (adli) para cezasına veya 5 yıldan fazla olmamak üzere hapis cezasına ya da her iki cezaya birden hükmolunur. Ayrıca, yargılama masrafları da bu kişiden tahsil edilir.

ABD’de bu kişiler için *sorumlu kişiler* (responsible persons) kavramı da kullanılmakta ve sorumluluklarının genelde *trust fund taxes* olarak adlandırılan, bizim Türkçeye *emanet fonu vergileri* ya da *yediemin fonu vergileri* diye çevirebileceğimiz, ödenen ücretler üzerinden stopaja tabi tutulması gereken gelir vergisi ya da müşterilerden tahsil edilen satış vergisi gibi vergilerin ödenmemesinden kaynaklandığı belirtilmektedir. ABD’de şirketler tarafından tahsili gereken bu vergilerin, vergi idarelerine ödenmesi gerekmektedir. New York Eyaleti Vergi Mahkemesi’nin bir kararına (De Chiaro v. New York State Tax Commission, 760 F.2d 432 (2d Cir. 1985)) göre, bu vergilerin adeta vergi idaresinin bir acentesi konumunda kabul edilen şirket tarafından tahsil edilmesi ve ödenene kadar emanette tutulması gerekmektedir. Bu vergilerin en yaygın olanı ise, çalışanların ücretlerinden kesilen ve federal, eyalet ve yerel vergi idarelerine ödenmesi zorunlu olan vergilerdir. Bu vergilerin kasten kesilmemesi yahut ödenmemesi halinde, şirket yetkilileri ödenmeyen vergi tutarında sorumlu olmaktadır.

Sorumlu şirket yetkilisi (responsible officer), Amerikan yargı kararlarında (Howard v. U.S., 711 F.2d 729 (5th Cir. 1983)), vergiyi ödemekle görevli olan veya vergi ödememeye karar verme yetkisi bulunan kişi olarak tanımlanmaktadır. Kirsner ve diğerleri (2001), vergi ödemekle görevli olmayan veya böyle bir yetkisi bulunmayan şirket yetkilileri veya yöneticilerinin, şirketin ödenemeyen vergi borçlarından dolayı bir sorumluluklarının bulunmadığını belirtmektedir.

Ücretler üzerinden kesilen vergiler gibi, satış ve kullanım vergileri de (sales and use taxes) emanet fonu vergileri olarak kabul edilmektedir. Satış vergileri satıcılar veya hizmet sağlayıcılar tarafından satış esnasında müşteriden tahsil edilmekte ve vergi idaresine ödenene kadar şirket bünyesinde emanet olarak muhafaza edilmektedir. ABD’de bazı eyaletler satış vergisinin tahsil edilmemesinden dolayı kişisel sorumluluğu esas alırken, bazı eyaletler şirket yetkililerinin bu vergileri kasten ödememeleri halinde kişisel sorumluluğa gitmektedir. New York gibi bazı eyaletlerde, şirket yetkililerinin kişisel sorumluluğu her iki halde de, yani verginin tahsil edilmemesi ya da ödenmemesi halinde gündeme gelmektedir (Kirsner ve diğerleri, 2001). Böylece, kişisel sorumluluk sadece verginin ödenmemesi halinde değil, satış vergisinin tahsil edilmesi gerektiği

halde tahsil edilmemesi durumunda da doğmaktadır. New York eyaleti, bu vergilerin geç beyan edilmesi halinde de şirket yetkililerinin kişisel sorumluluğuna gitmektedir.

Amerika’da satış vergisi konusunda yaşanan yanılgılardan en büyüğü internet ortamında yapılan satışlara ilişkindir. 1998 yılında kabul edilen Internet Vergi Serbestliği Yasası (Internet Tax Freedom Act) uyarınca, internet üzerinden yapılan satışlar üzerinden herhangi bir satış vergisi tahsil edilmesi zorunlu değildir. Ancak, bu istisna, internet üzerinden satış yapan satıcının o eyalette faaliyet göstermemesi halinde geçerlidir. Buna rağmen, New York gibi bazı eyaletler, kendi vatandaşlarına satış yapan internet satıcılarının, sattıkları ürünün tamir ve bakımı için eyalet içinde bazı kişilerle sözleşme yaptıkları veya yapmaları gerektiği, bunun vergi sorumluluğu doğurduğu, dolayısıyla internet üzerinden satılsa dahi bu satışlar üzerinden satış vergisi tahsil edilip eyalete ödenmesi gerektiği yönünde agresif adımlar atmışlardır. Örneğin, New York Vergilendirme ve Maliye Bakanlığı, 15 Kasım 2000 tarihli Özelgesinde, New York’da faaliyet göstermese dahi, internet üzerinden satış yapan bir bilgisayar satıcısının, bağımsız bir tamirci üzerinden servis hizmeti sunması sebebiyle, New York vatandaşlarından eyalet satış vergisi tahsil etmekle yükümlü olduğunu belirtmiştir (Kirsner ve diğerleri, 2011). Bu yükümlülüğün yerine getirilmemesi halinde, öncelikle şirketin, sonrasında ise şirket yetkililerinin kişisel sorumluluğuna gidilmesi mümkündür.

Amerikan literatüründe, *emanet fonu zararını tazmin cezası* (trust fund recovery penalty) olarak adlandırılan bu sorumlulukta, tartışılan hususların başında kimlerin sorumlu oldukları gelmektedir. Maalesef, Dahili Hasılat Yasası IRC’nin 6672’nci maddesinde açık bir tanıma yer verilmemiştir. ABD Gelir İdaresi IRS ise bu konuda kapsamı oldukça geniş tutmaya çalışmıştır. IRS (*Liability of Third Parties for Unpaid Employment Taxes*, t.y.), emanet fonu zararını tazmin cezası olarak adlandırılan bu sorumluluğa dair 6672’deki *kişi* teriminin aşağıdaki kimseleri kapsadığını ancak bunlarla sınırlı olmadığını belirtmiştir:

- Şirketin yöneticisi veya çalışanı (officer or employee of a corporation);
- Adi ortaklığın ortağı veya çalışanı (partner or employee of a partnership);
- Limited şirketin ortağı veya çalışanı (member or employee of an LLC);

- Anonim şirketin yönetim kurulu üyesi veya ortağı (corporate director or shareholder);
- Başka bir şirket (another corporation);
- Kefalet veya borç veren (surety or lender);
- Bordro servis sağlayıcısı (Payroll Service Provider-PSP);
- Bordro servis sağlayıcısındaki sorumlu taraflar (responsible parties within a PSP);
- Profesyonel işveren örgütü (Professional Employer Organization-PEO);
- Profesyonel işveren örgütündeki sorumlu taraflar (Responsible parties within a PEO);
- Genel hukuka tabi işveren nezdindeki sorumlu taraflar (Responsible parties within the common law employer (client of PSP/PEO)).

Yine, IRS'e göre, şirketteki görev ünvanı ne olursa olsun, eğer bir kişi vergi kesintisi yapma, gerçeğe uygun olarak muhasebeleştirme ve ödeme ile görevlendirilmemişse, emanet fonu zararını tazmin cezası ile sorumlu tutulmayacaktır (*Liability of Third Parties for Unpaid Employment Taxes*, t.y.). Benzer şekilde, bir şirket yöneticisi sadece yönetici unvanına sahip olup, esasa ilişkin önemli bir göreve sahip değilse sorumlu olmayacaktır. Buna karşılık, şirkette herhangi bir görev ünvanı olmayan, ancak şirketin finansal işleri ve ödemeleri üzerinde kontrol gücü olan kişinin sorumluluğuna gidilebilecektir.

Amerikan mahkemeleri ise sorumluluğu olay bazında değerlendirmiş ve farklı kararlar vermiştir. Örneğin, Texas Mahkemesi, bir davada, şirket yöneticisinin vergiler üzerinde en geniş yetkiye sahip olan kişinin sorumlu olması gerektiği yönündeki savunmasını geçerli kabul etmemiştir. Mahkemeye göre sorumluluk en fazla yetkiye sahip olan kişi ile sınırlandırılmaz, sorumluluk yeterli bilgi ve kapasiteye sahip birden fazla kişiye delege edilmelidir (*Are you personally liable for your company's employment tax*, t.y.).

Amerikan Yüksek Mahkemesi'nin 5. Dairesi ise, bir kişinin IRC 6672'den dolayı sorumlu tutulabilmesi için şu altı koşula bakılması gerektiğini belirtmiştir (*Are you personally liable for your company's employment tax*, t.y.):

- 1- Kişi, şirkette yetkili (yönetici) veya yönetim kurulu üyesi olmalıdır.

- 2- Kişi, şirketin çoğunluk paylarına sahip olmalıdır.
- 3- Kişi, şirketin günöbirlik işlerini yöneten konumunda olmalıdır.
- 4- Kişi, işçi alımına yetkili olmalıdır.
- 5- Kişi, şirket parasının kullanımına ve satıcılara ödeme yapılmasına karar vermeye yetkili olmalıdır.
- 6- Kişi, şirket çeklerini imzalama (bunu şirket adına ödeme yapmaya yetkili olarak alabiliriz) yetkisine sahip olmalıdır.

Yüksek Mahkemeye göre, sonucu belirleyecek olan bu koşullardan herhangi birisi değildir, ancak bu koşullar ışığında mahkemeler kişinin yetkisine ve yapabileceğine bakmalı; ne yaptığı ya da bilgisinin ne olduğu üzerinde durmamalıdır.

Amerikan Yüksek Mahkemesi'nin 9. Dairesi de, son dönemlerde benzer kararlar vermiş, kişinin vergilerin ödenmemesi hususunda bilgi sahibi olmasının önemsiz olduğunu; sorumluluğun statü, görev ve yetki meselesi olduğunu, bilgiyle ilgisinin bulunmadığını belirtmiştir (*Are you personally liable for your company's employment tax, t.y.*).

Şirket yetkililerinin veya yöneticilerinin ödenemeyen vergi borçlarından dolayı kişisel sorumluluklarına gidilebilmesi için gerekli diğer koşul ise, kastın varlığıdır. Bu nedenle, Amerikan mahkemelerinin kişisel sorumluluk noktasında üzerinde ısrarla durdukları konuların başında kasıt da gelmektedir. Amerikan Yüksek Mahkemesi'nin 5. Dairesi, kastın sorumluluğun belirlenmesinde en önemli faktör olduğuna hükmetmiş; kastın kötü niyet değil, gönüllü, bilinçli ve amaca matuf bir davranış olduğunu belirtmiştir (*Are you personally liable for your company's employment tax, t.y.*). Bu doğrultuda, bir şirket yetkilisi, verginin ödeme gününün geldiğini bildiği halde şirketin kaynaklarını satıcılara olan borçların ödenmesinde kullanmış veya verginin ödenmemesi riskini umursamamış ya da vergilerin eksik ödenmesinin ileride elde edilecek şirket fonlarının bu yükümlülüğü ödemekte kullanamayacağını öğrenmiş ise, kasıtlı olarak hareket etmiş kabul edilmektedir.

Şirket ortaklarının sorumluluğu noktasında, yukarıda değinilen açıklamalar, özellikle IRS'in sorumlu kişiye dair belirlemeleri yanında, Dahili Hasılat Yasası'nda muhtelif hükümler de yer almaktadır. Ancak, bunlar Kanun metninde oldukça dağınık bir şekilde ve birçok yerde belirtildiğinden, konu bazında bir incelemeye girilememiştir. Buna karşılık, konuya ilişkin yabancı kaynaklar tarandığında, oldukça ilginç sonuçlara ulaşılmıştır.

Örneğin; şirketlerde genel kurul toplantısı yapma, finansal tabloları düzenleyip görüşme, ticari belgeleri şirket unvanı altında imzalama gibi yükümlülükler yerine getirilmediği halde, IRS (Johnston, t.y), şirket ortaklarının koşulları yerine getirmediğini ve ortada bir şirket bulunmadığını ileri sürerek pay sahiplerinin sorumluluğuna gidebilmektedir. Benzer şekilde, şirket ortaklarının malvarlıklarını gizlemek amacıyla şirketleşmeye gittiğinin ispatı halinde de, IRS, şirket ortaklarının şahsi malvarlıklarına el koyabilmektedir. Ayrıca, şirketin vergi yükümlülüklerini yerine getirmemesi halinde, IRS şirketin malvarlığından ziyade şirket ortaklarının malvarlıklarına bakmaktadır. Şirketin vergilerini ödememesi veya ödeyememesi halinde, IRS, şirket ortaklarının paylarına da el koyabilmektedir.

2015 yılında görülen bir davada Vergi Mahkemesi (*United States Tax Court Memo.2015-51, 2015*), vergi borcu nedeniyle iflas etmesine karşılık ortaklarına dağıtım yapılmasında, IRS'in (Internal Revenue Service) şirketin tüzel kişilik perdesinin kaldırılmasına (pierce the corporate veil) ve ödenmeyen vergi borcundan dolayı şirket ortaklarından alınmasına dair yetkisini hukuka uygun bulmuştur. S anonim şirketlerde ortaklara kâr aktarımında olduğu üzere, şirketin vergi yükümlülüğünün ortaklara aktarıldığı hallerde, IRS, verginin bir kısmı veya tamamı için ortakların sorumluluklarına gidebilmektedir. IRS bu gibi durumlarda ortağın şirkette azınlık pay sahibi olmasına bakmamaktadır. Şirketlerde tüzel kişilik perdesi, şirket ortaklarını, şirkete karşı yürütülecek takiplerden korumaktadır. Ancak, bu karardan da görüleceği üzere, bu koruma sınırsız değildir.

Bir diğer Vergi Mahkemesi kararında da, bir şirketin gayrimenkul satışı dolayısıyla ortaya çıkan vergi yükümlülüğünden ötürü, şirket ortaklarının sorumluluğuna

gidilmesinin hukuka uygun olduğuna karar verilmiştir (*IRS Pierces Corporate Veil For Unpaid Tax Liabilities, Upheld By Tax Court*, t.y.). Bahsekonu dört ortağın sonradan şirketteki paylarını devretmiş olmaları, sorumluluklarına gidilmesine engel teşkil etmemiştir.

Yukarıda yer verilen kararlardan ve açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, gerek Dahilî Hasılat Yasası'ndaki başta emanet fonu zararını tazmin cezasına ilişkin sorumluluklar olmak üzere muhtelif hükümler gerek konuya ilişkin yargı kararları çerçevesinde, şirket yöneticilerinin ve ortaklarının sorumluluklarına gidilmesi mümkündür.

4. BÖLÜM

AVRUPA BİRLİĞİ ÜYESİ ÜLKELERDE ŞİRKETİN ÖDENMEYEN VERGİ BORÇLARINDAN DOLAYI SORUMLULUK

4.1. AVRUPA BİRLİĞİ'NİN KURUMLARI

Avrupa Birliği Antlaşması'nın 13'üncü maddesi uyarınca, Avrupa Birliği'nin¹⁵ asli kurumları Avrupa Birliği Adalet Divanı, Avrupa Konseyi, Avrupa Merkez Bankası, Avrupa Parlamentosu, Komisyon, Konsey ve Sayıştay'tan ibarettir. Ayrıca, Birliğin, Ekonomik ve Sosyal Komite ile Bölgeler Komitesi olmak üzere danışma organları da bulunmaktadır (Bilici, 2010, s.49-58).

4.2. AVRUPA BİRLİĞİ'NE ÜYE ÜLKELERDE VERGİ SALMA YETKİSİ

Avrupa Birliği, Bilici'nin (2010, s.33) tanımıyla, Avrupa ülkelerinin müşterek bir kaderi paylaşma namına ulusal egemenliklerinin gittikçe artan bir oranını ortak havuza devretme eylemidir. Yıldız (2006, s.550), Avrupa Birliği hukuk sistemini, üye devletlerin iç hukuklarındaki egemenlik yetkilerinin bir bölümünü Birliğe devretmeleri ile meydana gelen hukuk düzeni olarak tanımlamakta olup; bu hukuk düzeni doğrudan uygulanabilir, ulusüstü bir hukuktur. Acarkan (2007, s.13) ise, Avrupa Birliği'nin adeta kuruluş protokolü sayılan Roma Anlaşması'nın iktisat ile maliye politikasını müşterek alan olarak saymadığını, bu nedenle vergilemeye ilişkin ortak bir politika da öngörülmediğini, vergiyle ilgili düzenlemelerin üye ülkelerin kendi egemenliklerine bırakıldığını ifade etmiştir. AB üyesi ülkelerin vergi alanındaki manevra kabiliyetlerini kısıtlamamak için ortak vergi düzenlemelerine çekingen davranması, Birliğin vergi uyumlaştırması alanında arzulanan seviyede ilerleyememesinin en önemli nedeni olarak gözükmektedir (Bilici, 2010, s.207).

¹⁵ Avrupa Birliği yirmi sekiz bağımsız devletten oluşmaktadır. Bunlar, üye devletler olarak bilinen, Almanya, Avusturya, Belçika, Bulgaristan, Çekya, Danimarka, Estonya, Finlandiya, Fransa, Hırvatistan, Hollanda, İngiltere, İrlanda, İspanya, İsveç, İtalya, Kıbrıs, Letonya, Litvanya, Lüksemburg, Macaristan, Malta, Polonya, Portekiz, Romanya, Slovakya, Slovenya ve Yunanistan'dır.

AB’de vergi uyumlaştırması (yakınlaştırması) anlamında arzu edilen düzeye ulaşamamıştır (Bilici, 2010, s.205). Bilici (2010, s.206), vergi uyumlaştırmasını, serbest rekabeti bozan, sermayenin, malların ve kişilerin serbestçe dolaşımına mani olan mali karakterli hükümlerin değiştirilmesi veya yürürlükten kaldırılması olarak tanımlamaktadır. Bu nedenle, her ne kadar ekonomik ve siyasi birliğin sağlandığı bir ortak pazar oluşturma amacını taşısa da, Avrupa Birliği nezdinde bütün yönleriyle uyumlaştırılmış ortak bir vergi politikası bulunmamaktadır (Yıldırım, 2015, s.229). Üye ülkelerdeki vergi mevzuatı farklılıkları, vergi yüklerinin de ülkeler bazında farklı olmasına sebebiyet vermekte, böylece sağlıklı bir serbest rekabet ortamının oluşumu da mümkün olmamaktadır (Bilici, 2010, s.206).

AB’de vergiler üç ana kategori veya sınıfa ayrılmaktadır. Bunlar, dolaylı (indirect taxes) ve dolaysız vergiler (direct taxes) ile sosyal güvenlik kesintileri olarak Türkçeye çevirebileceğimiz sosyal katkılardır (social contributions). 2012 yılı itibariyle AB genelinde dolaysız vergiler % 34,5; dolaylı vergiler % 33,4; sosyal katkılar ise % 32,4 paya sahip olup, dolaylı vergilerde en yüksek paya sahip olan ülke % 55,3 ile Bulgaristan, en düşük paya sahip olan ülke de % 29,2 ile Almanya iken; dolaysız vergilerde en yüksek paya sahip olan ülke % 63,6 ile Danimarka, en düşük paya sahip olan ülke de % 17,1 ile Hırvatistan’dır. Aynı yıl itibariyle, sermaye kazançları üzerinden alınan vergi gelirleri (capital tax revenue) toplamı % 20,8; ücretler üzerinden alınan vergiler (labour tax revenue) % 51 ve harcamalar üzerinden alınan vergiler (consumption tax revenue) % 28,5 oranında gerçekleşmiştir (Remeur, 2005, s.9).

2016 yılı itibariyle AB üyesi ülkelerde tahsil edilen vergi gelirleri toplamı ile vergi gelirlerinin gayrisafi milli hasılaya oranı ise aşağıdaki tabloda görüldüğü şekilde gerçekleşmiştir:

Tablo-3: 2016 Yılı İtibariyle AB Üyesi Ülkelerin Vergi Gelirleri

Ülke	Tahsil Edilen Vergi Gelirleri Toplamı ¹⁶ (Milyon Avro)	Vergi Gelirlerinin GSMH'ya Oranı (%)
Belçika (BE)	197.942	47

¹⁶ Vergi gelirleri toplamına, sosyal güvenlik katkıları da (social contributions) dahildir.

Ülke	Tahsil Edilen Vergi Gelirleri Toplamı ¹⁶ (Milyon Avro)	Vergi Gelirlerinin GSMH'ya Oranı (%)
Bulgaristan (BG)	13.941	29
Çek Cumhuriyeti (CZ)	61.387	35
Danimarka (DK)	131.303	47
Almanya (DE)	1.269.640	40
Estonya (EE)	7.323	35
İrlanda (IE)	65.462	24
Yunanistan (EL)	73.260	42
İspanya (ES)	381.466	34
Fransa (FR)	1.060.132	48
Hırvatistan (HR)	17.521	38
İtalya (IT)	720.310	43
Güney Kıbrıs (CY)	6.085	34
Letonya (LV)	7.859	32
Litvanya (LT)	11.663	30
Lüksemburg (LU)	20.999	40
Macaristan (HU)	44.795	39
Malta (MT)	3.340	34
Hollanda (NL)	276.083	39
Avusturya (AT)	151.487	43
Polonya (PL)	146.336	34
Portekiz (PT)	68.347	37
Romanya (RO)	44.088	26
Slovenya (SI)	14.920	37
Slovakya (SK)	26.321	32
Finlandiya (FI)	95.462	44
İsveç (SE)	207.616	45
İngiltere (UK)	839.958	35
AB Genel Toplamı	5.965.045	
AB Ortalaması		40,0

Kaynak: Eurostat, Tax Revenue Statistics, 2016

Bu noktada belirtilmesi gereken diğer bir husus da, 2008 yılında meydana gelen ve etkileri hala devam eden küresel finansal kriz nedeniyle, Avrupa Birliği üyesi ülkelerde ortaya çıkan agresif vergi planlaması ve vergi kayıplarının (şirketler genelde vergisi düşük olan üye ülkelere faaliyetlerini taşımaktadır), Birliği ortak politika arayışına

itmesi olmuştur. 2015 yılında yapılan bir çalışmaya (Eurostat, 2016) göre, Birlik genelinde şirketlerin vergilendirilmesinde ortaya çıkan vergi kaybının yıllık olarak 50-70 milyar AVRO civarında olduğu tahmin edilmektedir. Buna, özel vergi düzenlemelerinden doğan vergi rejimi farklılıkları, vergi tahsilatındaki etkinsizlikler gibi unsurlar da ilave edildiğinde vergi kaybı toplamı yıllık 160-190 milyar AVRO'ya kadar yükselmektedir. Bu nedenle, Birliğe üye ülkelerin tamamında ortak konsolide kurumlar vergisi matrahı (Common Consolidated Corporate Tax Base-CCCTB) uyumlaştırması gündeme gelmiştir ki, halihazırda Avrupa Komisyonu tarafından taslaklar üzerindeki müzakereler devam etmektedir.

4.3. AVRUPA BİRLİĞİ'NE ÜYE ÜLKELERDE ŞİRKETLERİN YÖNETİM ORGANLARININ YAPISI

Çalışmamızın bu kısmında, AB üyesi ülkelerde şirketlerin yönetim organlarındaki yapı farklılıkları ele alınacaktır. AB üyesi ülkelerde şirketlerin yönetim organlarının yapısı anlamında önemli farklılıklar bulunmaktadır. Bu yapı değişiklikleri ise, yönetim organı üyelerinin görevleri ve sorumlulukları noktasında önemli bir etkiye sahiptir.

Şirketler hukuku yönünden yönetim işlevi ile temsil yetkisinin şirketin organizasyon yapısı içindeki dağılımına dair başlıca iki sistem bulunmakta olup; bunlar, kuvvetler birliği ilkesini baz alan *yönetim kurulu sistemi* (monist system/board system) ve kuvvetler ayrılığı ilkesini baz alan *gözetim kurulu sistemi* (dualist system)'dir (Akdağ Güney, 2010, s.19).

2012 yılı itibariyle AB ülkelerinin şirketler hukukuna ilişkin düzenlemelerine baktığımızda; Almanya, Avusturya, Çekya, Estonya, Litvanya, Polonya ve Slovakya olmak üzere 7 ülkede iki kademeli yönetim kurulunun (mandatory two-tier board); Belçika, Güney Kıbrıs, Yunanistan, İrlanda, Malta, İspanya, İsveç ve İngiltere olmak üzere 8 ülkede tek kademeli yönetim kurulunun (mandatory one-tier board) zorunlu tutulduğunu; Bulgaristan, Danimarka, Finlandiya, Fransa, Hırvatistan, Hollanda, İtalya, Litvanya, Lüksemburg, Macaristan, Portekiz, Romanya ve Slovenya olmak üzere 13

ülkede ise şirketlere tek kademeli ve iki kademeli yönetim kurulu arasında seçim hakkı tanındığını görmekteyiz.

İkili model (Dualistic model) olarak da adlandırılan iki kademeli yönetim kurulunda, şirket birbirinden ayrı iki kurula sahiptir, bunlardan birisi sadece gözetim fonksiyonu ile donatılmışken (supervisory board), diğeri gününbirlik yönetimden (day-to-day management) sorumlu olan kurul (management board) olarak görev yapmaktadır (Gerner-Beuerle ve diğeri, 2013, s.6). Tekli model (monistic model) olarak adlandırılan tek kademeli yönetim kurulu ise, İngiltere örneğinde olduğu üzere, her iki yetkinin bir arada icra edildiği tek organ hüviyetindedir. Diğeri bir deyişle, gözetim ve yönetim yetkisi tek organ olarak yönetim organına aittir.

Ancak, AB üyesi ülkelerde şirketin yönetim organının yapısını tekli ve ikili şeklinde tasnif etmek her zaman için mümkün olmamaktadır. Örneğin, İsveç modeli her iki modelden de alıntı yapmış ve bu nedenle hibrid model (hybrid form) veya Kuzey Avrupalı Modeli (Nordic model) olarak adlandırılmıştır. Danimarka ve Finlandiya da bu modeli uygulamaktadır. Bu modelde, şirket CEO'su da dahil olmak üzere üst düzey yöneticileri pay sahipleri değil, pay sahiplerinin seçmiş olduğu kurul belirlemektedir. İtalyan hukukunda ise, şirketlere denetçiler kurulu (board of auditors) olarak adlandırılan bir kurul daha eklenerek üç ayrı organizasyon yapısı ortaya konulmakta, böylece üçlü bir yapı öngörülmektedir. Portekiz de İtalya ile benzer yaklaşımlar sergilemektedir (Gerner-Beuerle ve diğeri, 2013, s.6).

Diğeri yandan, bu ülkelerin bazılarında işçi temsilcilerinin de kurullara seçilmesi hususunda yasal zorunluluklar bulunduğunu görmekteyiz. Örneğin;

- Avusturya'da gözetim kurulu (supervisory board) üyelerinin üçte biri,
- Hırvatistan'da gözetim kurulu (supervisory board) üyelerinin biri,
- Çek Cumhuriyeti'nde, 50'den aşağı işçi çalıştıran şirketlerde, gözetim kurulu (supervisory board) üyelerinin üçte biri,
- Danimarka'da Nordic modelini seçen şirketlerde kurul üyelerinin ikisi; iki kademeli uygulayan şirketlerde gözetim kurulu (supervisory board) üyelerinin en fazla üçte biri,

- Almanya’da 500 ile 2.000 arası işçi çalıştıran şirketlerde gözetim kurulu (supervisory board) üyelerinin üçte biri; 2.000’den fazla işçisi olan şirketlerde ise gözetim kurulu (supervisory board) üyelerinin yarısı,
 - Macaristan’da 200’den fazla işçisi olan şirketlerde gözetim kurulu (supervisory board) üyelerinin üçte biri,
 - Lüksemburg’da 1.000’den fazla işçisi olan şirketlerde kurul üyelerinin üçte biri,
 - Slovakya’da 50’den fazla işçisi olan şirketlerin gözetim kurulu (supervisory board) üyelerinin üçte biri,
 - Slovenya’da iki kademeli modeli benimseyen şirketlerde gözetim kurulu (supervisory board) üyelerinin üçte biri; tek kademeli modeli benimseyen şirketlerde gözetim kurulu (supervisory board) üyelerinin bir ilâ üçü,
 - İsveç’de ise kurul üyelerinin iki ilâ üçü
- işçiler veya işçi temsilcileri arasından seçilmek zorundadır (Gerner-Beuerle ve diğerleri, 2013, s.10).

4.4. AVRUPA BİRLİĞİ’NE ÜYE BAZI ÜLKELERDE ŞİRKETİN ÖDENMEYEN VERGİ BORÇLARINDAN ORTAKLARIN VE YÖNETİCİLERİN SORUMLULUĞU

Tezimizin önemli sınırlamalarından birisi, AB’ne üye ülkelerin sayısının fazlalığı olmuştur. Diğer yandan, gerek yerli gerek yabancı literatürde yapılan araştırmamızda, AB’deki sermaye şirketlerinde ortakların ve kanuni temsilcilerin şirketin vergisel borçlarına dair sorumluluğuna ilişkin spesifik bir çalışmaya rastlanılmamış, yerli literatürde genelde dolaylı ve dolaysız vergilerde uyumlaştırma konusunun ele alındığı, yabancı literatürde ise ortaklar ile pay sahiplerinin şirketler hukuku bağlamındaki sorumluluğu üzerinde durulduğu, şirketin vergi borçlarına dair sorumluluğunun sınırlı sayıda çalışmada ve sadece bazı ülkeler için *-şirketin yöneticileri ödenmeyen vergi borçlarından sorumludur-* şeklinde genel bir ifade ile sonuca bağlandığı, hangi hallerde ilgili kişilerin sorumluluğuna gidileceğine dair detaylı açıklamalara yer verilmediği görülmüştür.

Bu nedenle, şirket ortaklarının ve kanunî temsilcilerin şirketin vergisel borçlarına ilişkin sorumluluklarını, AB üyesi ülkeler bazında detaylı bir şekilde ve ayrı ayrı ele almak mümkün olmamış, bu nedenle genel bir yaklaşım ortaya konulup bazı ülkelerin sistemleri üzerinde yoğunlaşılması bir yol olarak tercih edilmiş, bu yöntemde de genelde ilgili ülkelerin vergi yasalarındaki düzenlemeler dikkate alınmıştır.

Bu alanda genel bilgi olarak rastladığımız kaynaklardan birisi OECD raporları olmuştur. Vergi borcu tahsil performansına etki eden ana değişkenlerden birisi, vergi idarelerine bu alanda tanınan yetkililerdir. OECD, vergi idarelerinin bu yetkilerini ne ölçüde kullandıklarını ölçmek için, 14 idarî kritere bakmaktadır ki, bunlardan birisi de, vergi borcu için şirket yöneticilerinin sorumluluğuna gidilip gidilmediğidir. OECD'nin 2015 yılı Vergi İdaresi (Tax Administration) Raporunda (OECD, 2015, s.320-321; Ebraico ve Rua, 2015, s.22-23); teşkilata üye ülkelerde cebren vergi tahsil etme kuvvetlerine (enforced tax debt collection powers) dair bilgilere yer verilmiştir. Birlik ülkeleri bazındaki benzer bilgilere ise Avrupa Komisyonu Vergilendirme Raporlarında yer verilmiştir. Bahsi geçen raporlara göre, AB üyesi ülkelere;

- Almanya, Avusturya, Belçika, Bulgaristan, Danimarka, Estonya, Finlandiya, Fransa, Güney Kıbrıs, Hollanda, İngiltere, İrlanda, İspanya, İtalya, Litvanya, Lüksemburg, Macaristan, Malta, Polonya, Portekiz, Romanya ve Yunanistan'da şirketin ödenmeyen vergi borçları nedeniyle, şirket yöneticilerinin sorumluluğuna gidilmesi (impose tax debts to company directors) mümkün iken;

- Çekya (Çek Cumhuriyeti), Hırvatistan, İsveç, Letonya, Slovakya ve Slovenya'da ise şirketin ödenmeyen vergi borçlarından ötürü şirket yöneticilerinin sorumluluğuna gidilmesi mümkün değildir.

Avrupa Birliği'ne üye ülkelere şirketin ödenmeyen vergisel borçlarından dolayı ortakların sorumluluğuna gidilip gidilmeyeceği hususunda genel bir bilgiye ulaşmak mümkün olmamıştır. Bunun nedeni, özellikle sermaye şirketlerinde şirket ortaklarının sorumluluklarının sınırlı olması yolundaki evrensel hukuk ilkesinin Birliğe üye ülkelere de genel kabul görmüş olmasıdır. Bununla birlikte, ilerleyen bölümlerde ele

aldığımız AB üyesi üç ülkede, genel bir sorumluluk hükmü yer almasa da, bazı koşullar altında ortakların şirketin ödenmeyen vergi borçlarından ötürü sorumluluklarına gidilmesinin mümkün olduğu anlaşılmıştır.

AB üyesi 28 ülkede tez konumuzun detaylı olarak incelenmesi, hem literatürde bu alana özgü çalışmaların hemen hemen hiç bulunmaması hem de zaman kısıtlaması nedeniyle mümkün olmamıştır. Bu nedenle, yukarıda yer verilen genel bilgi haricinde, AB üyesi ülkelerden Almanya, İngiltere ve Polonya seçilerek, bu üç ülkede ortaklar ile şirket yöneticilerinin şirketin ödenmeyen vergi borçlarına dair sorumlulukları irdelenmeye çalışılmıştır.

4.4.1. Almanya’da Şirketin Ödenmeyen Vergi Borçlarından Ortakların ve Yöneticilerin Sorumluluğu

4.4.1.1. Almanya’da Şirket Türleri, Özellikleri ve Yönetimleri

Almanya’da ticaret şirketi türü olarak en fazla anonim şirketler (Aktiengesellschaft-AG) ile limited şirketler (Gesellschaft mit beschränkter Haftung-GmbH) karşımıza çıkmaktadır. Bunları ise daha az bilinen paylı komandit şirketler (Kommanditgesellschaft auf Aktien-KGaA) ile Avrupa Şirketleri (Societas Europea-SE) izlemektedir. Anonim şirketler, paylı komandit şirketler ve Avrupa Şirketlerinin borsaya kote olarak paylarını halka arz etmesi, yani açık şirket haline gelmeleri mümkündür.

Almanya’da anonim şirketin kuruluşu için aranan en az sermaye tutarı 50.000 AVRO’dur. Kurucular ve pay sahipleri için herhangi bir sayı sınırlaması olmayan anonim şirkette, bu kişilerin vatandaşlığına ve yerleşim yerine dair bir zorunluluk da bulunmamaktadır (Haase ve Steierberg, 2016, s.48). Tek kişilik anonim şirketin mümkün olduğu Almanya’da, şirketin kurucuları ile pay sahipleri gerçek kişiler, şirketler ve ortaklıklar olabilmektedir.

Almanya’da anonim şirketin yönetim organı, yürütme kurulu ve gözetim kurulu olmak üzere iki kademelidir. Yürütme kurulu, anonim şirketin yönetim ve temsil organı

konumundadır. Yürütme kurulu, gözetim kurulu tarafından seçilir ve görevden alınır. Yürütme kurulu üyeleri, aynı zamanda gözetim kurulu üyesi olamazlar (Karaege, 2014, s.86). Gözetim kurulunun görevi, yürütme kuruluna tavsiyede bulunup işlemlerini gözetlemek ve aynı zamanda yürütme kurulu üyelerini atamaktır. Gözetim kurulu, en az 3 en fazla 21 üyeden oluşur. Kurul üyelerinin vatandaşlıklarına ve yerleşim yerlerine dair bir zorunluluk bulunmamaktadır. Yürütme kurulu üyeleri ise en fazla beş yıllığına atanırlar. Süresi biten üyenin yeniden seçilmesi mümkündür. Yürütme kurulu üyelerinin şirkette pay sahibi olmaları zorunlu olmadığı gibi vatandaşlığına ve yerleşim yerlerine dair bir zorunluluk da bulunmamaktadır. Tek kişilik yürütme kurulu mümkündür. Ancak, şirket sözleşmesinde aksi belirtilmedikçe, sermayesi 3 milyon AVRO'dan fazla olan anonim şirketlerde, yürütme kurulunun en az iki üyeden oluşması gerekmektedir (Deloitte, 2016, s.6).

Almanya'da limited şirket kuruluşu için gerekli asgarî sermaye tutarı ise 25.000 AVRO'dur. Buna karşılık, Almanya'da 1 AVRO sermaye ile mini limited şirket (mini-GmbH) kurmak da mümkündür (Haase ve Steierberg, 2016, s.48). Kurucular ve ortaklar için herhangi bir sayı sınırlaması olmayan limited şirkette de, bu kişilerin vatandaşlığına ve yerleşim yerine dair bir zorunluluk bulunmamaktadır. Tek kişilik limited şirket veya mini limited şirket mümkündür.

Bununla birlikte, çalışan sayısı 500'ü aşan limited şirketlerde, anonim şirket ile aynı esasa tabi olan, bir gözetim kurulunun bulunması zorunludur. Bunun haricinde, şirket ortakları gözetim kurulu oluşturup oluşturmama hususunda serbesttirler. Limited şirkette, yönetim organı olarak, bir veya daha fazla müdür bulunabilir. Kanunda ve şirket sözleşmesinde aksi belirtilmedikçe, şirket müdürleri ortaklar kurulu kararı ile seçilirler (Deloitte, 2016, s.7).

4.4.1.2. Almanya'da Vergi İdaresi

Federal bir devlet olması dolayısıyla, Almanya'da gelir idaresi, federal hükümet ile eyaletler (Lander) bazında bir yapılanmaya ve görev paylaşımına gitmiştir (Jochum ve Thiele, 2013, s.19). Federal Gelir İdaresi büyük ölçüde gümrük vergilerinin, özel

tüketim vergilerinin, ithalde alınan katma değer vergisinin, motorlu taşıtlar, sigorta ve yangın koruma vergilerinin tahsilinden sorumludur. Diğer vergiler ise, eyaletler tarafından tahsil edilmektedir. Birleşik vergilerde eyaletler adeta Federal hükümetin acentesi gibi hareket etmekte iken, veraset vergisi gibi vergilerde tahsil yetkisi bizzat eyalete ait olmaktadır.

Federal Gelir İdaresi'nde en yetkili kurum Federal Maliye Bakanlığı (Bundesministerium der Finanzen-BMF)'dir. Gelir idaresi bünyesindeki diğer kurumlar Federal Merkezi Vergi Ofisi, Merkezi Hizmetler ve Çözülmemiş Varlık Meseleleri Federal Ofisi ile Merkezi Gümrük İdaresi'dir (Haase ve Steierberg, 2016, s.45). Eyalet Maliye Bakanları ise, eyalet düzeyinde en üst gelir otoriteleridir. Yerel düzeyde de vergi ofisleri (finanzamt) bulunmaktadır.

4.4.1.3. Almanya'da Şirketin Ödenmeyen Vergi Borçlarından Ortakların ve Yöneticilerin Sorumluluğu

Almanya'da şirket yöneticilerinin ve ortaklarının vergisel sorumluluklarına ilişkin olarak, Alman VUK'u olan Abgabenordnung (AO)'da bazı düzenlemeler bulunmaktadır. Söz konusu yasa, bütün vergilere uygulanan kuralları ihtiva eden ve adeta genel vergi hukukunun hülasasını içeren bir yasa hüviyetindedir. Yasada, vergi matrahının belirlenmesi, tahsili, cebren tahsili, idari çözüm yolları, adli ve idari para cezaları gibi vergilendirme usulüne ilişkin temel kurallar yer almaktadır. Özel vergi yasalarında (Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, vs) verginin doğduğu an düzenlenmekte, AO'da ise vergilerin nasıl tespit edileceği ve ödeneceğine dair temel kurallara yer verilmektedir. Ayrıca, AO, Avrupa Birliği müktesebatı uyarınca, gümrük vergilerine ve ihtiyaç fazlası şeker üzerindeki vergilere de uygulanmaktadır.

Alman Vergi Usul Kanunu (AO) 9 bölümden oluşmaktadır. İlk bölüm başlangıç hükümlerini ve vergi yükümlülüğüne dair yasal şartları içermektedir. Yasanın Birinci Bölümünün İkinci kısmında ise, vergi sorumluluğuna ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir. Alman Vergi Usul Hukuku'nun merkezi kavramlarından biri olan *vergi*

ödevlisi AO'nun 33'üncü maddesinde tanımlanmıştır. İlk fıkrasında olumlu, ikinci fıkrasında olumsuz bir tanımlamanın yer aldığı madde düzenlemesinin;

- İlk fıkrasında vergi ödevlisi, vergi borcu olan (vergi borçlusunu), herhangi bir vergi için sorumlu olan, üçüncü bir kişi hesabına vergi kesmek ve vergi idaresine iletmek zorunda olan, vergi beyannamesi vermek, teminat sunmak, defter ve kayıt tutmak ve vergi yasalarıyla verilen diğer ödevleri yerine getirmek zorunda olan kişi olarak tanımlanmış,

- İkinci fıkrasında ise kendisiyle ilgisi olmayan yabancı bir vergi durumu için bilgi vermek, belge sunmak, uzmanlık raporu düzenlemek ya da arsa, iş ve işletme alanlarına girilmesine izin vermek zorunda olan kişilerin vergi ödevlisi olmadığı belirtilmiştir (Başaran Yavaşlar, 2013, s.39).

Başaran Yavaşlar (2013, s.39), vergi ödevlisinin AO'da kısmen dağınık şekilde düzenlenen ödevlerinin genel itibarıyla; başta vergi beyannamesi ya da vergi bildirimini vermek üzere bilgi verme ödevi, defter tutup kaydetme ödevi, defterler ile kayıtları ve sair belgeleri saklama ödevi, yemin yerine geçen teminat verme ödevi, katlanma ve/veya yardım ödevi, istatistik veya eğitimi destekleme amaçlı sorulara cevap verme ödevi, hesap doğruluğu ödevi olduğunu belirtmekte; AO'nun 33'üncü maddesinde vergi ödevlisi tanımı içerisinde zikredilen ve Türk Hukuku'ndaki *vergi mükellefi* kavramına karşılık gelen *vergi borçlusunun*, yasanın kendisine vergiyi bağladığı durumun subjektif ve objektif şartlarını gerçekleştiren kişiye; *sorumlunun* (Haftungsschuldner) ise, bir başkasının vergi borcu için yasa gereğince sorumlu olan kişiye denildiğini ifade etmektedir.

AO'nun *yasal temsilcilerin ve varlıkları yönetenlerin ödevleri* kenar başlıklı 34'üncü maddesinin birinci fıkrasında; gerçek ve tüzel kişilerin yasal temsilcileri ile tüzel kişiliği bulunmayan teşekkülleri yönetenlerin, bunlara ilişkin vergi ödevlerini yerine getirmekle yükümlü oldukları ve yönettikleri malvarlığından vergileri ödeyecekleri hükme bağlanmıştır.

Yasal temsilcilerin sorumlulukları ise Kanunun 69'uncu maddesinde ele alınmıştır. *Temsilcinin sorumluluğu* kenar başlıklı maddeye göre, yasal temsilcilerin, üzerlerine düşen görevleri kasten veya kusurlu olarak yerine getirmemeleri nedeniyle vergi ödevlisi veya vergi istisnasından faydalanan olarak temsil ettikleri tüzel kişi hakkında bir uyuşmazlığa sebebiyet vermeleri ya da vergi indirimlerinden yasal olmayan bir şekilde faydalanmaları halinde sorumlulukları doğar. Bu sorumluluk geç ödemedi kaynaklanan cezaları da kapsar.

Lafzen çevrilen bu hükümden kesin bir sonuç çıkarmak güçtür. Kanımızca bu hüküm, tüzel kişilerin yasal temsilcilerinin, üzerlerine düşen görevleri kasten veya kusurlu olarak yerine getirmemeleri nedeniyle şirketin vergi borçlarını ödeyememesi halinde sorumluluklarının gündeme geleceği şeklinde anlaşılmalıdır.

AO'da şirket ortaklarının sorumluluklarına dair açık bir hükme rastlanmamıştır. Sadece, *temsil edilenin sorumluluğu* kenar başlıklı 70'inci maddeye göre; yasal temsilcilerin görevlerini yerine getirirken vergi kaybına sebep olmaları, bilerek eksik vergi beyan etmeleri veya vergi kaçırma fiili işlemleri ve bu eylemleri sonucunda vergi kaybından sorumlu olmaları halinde, temsil edilen kişi de (vergi borçlusu olmaları hali müstesna) eksik beyan edilen vergiden ya da haksız bir şekilde faydalanılan vergi avantajlarından sorumlu olur. Anılan maddede temsil edilenlerin vergi borçlusu olma halleri müstesna tutulmuştur. Asıl vergi borçlusu ise şirkettir. Dolayısıyla bu madde metninden, şirket ortaklarının sorumluluğuna gidilebileceği açık bir şekilde çıkarılamamaktadır.

Buna karşılık, Yasanın 71'inci maddesinde hem şirketin yasal temsilcilerini hem de ortaklarını kapsadığını düşündüğümüz genel bir hükme yer verilmiştir. Bu madde hükmüne göre; her kim vergi kaçırır ya da vergi kaçırmaya konu olan malı alır, mülk edinir ya da satar veyahut bu suça iştirak ederse, meydana gelen vergi kaybından ve hatayla sağlanan vergisel avantajlardan, faiziyle birlikte sorumlu olur.

Alman Vergi Yasalarından bizim elde edindiğimiz bilgi, yukarıda aktardığımız ile sınırlı kalmış, Alman literatüründe de bu hususa ilişkin özel bir çalışmaya rastlanılmamıştır. Konu Türk öğretisinde ise sınırlı çalışmaya konu olmuş, bu konudaki

detay içermeyen ve Alman vergi yasalarının hangi maddelerine dayandığı anlaşılmasını öz bilgiyi ise Başaran Yavaşlar vermiştir. Alman Vergi Usul Hukuku'nda öngörülen sorumluluk, ancak yasadaki kaynaklanabilir; bu yasa bir vergi yasası olabileceği gibi, vergisel olmayan bir yasa da olabilir (Başaran Yavaşlar, 2013, s.41). Ayrıca, sorumlunun sorumluluğu kural olarak fer'dir. Öncelikle vergi borçlusunun menkul malvarlığından borç alınmaya çalışılacak, alınamazsa ya da alınmayacağı belliyse ancak o zaman sorumlunun malvarlığına başvurulacak; ancak, eğer sorumluluk, sorumlunun kaçakçılık suçu işlemesi veya –vergiden kaçırılan- malları bilerek edinme ve satmasına ya da vergiyi kesme ve ödeme ödevine dayanıyorsa, bu sınırlama geçerli olmayacak; somut olayda sorumluluğu sınırlandıran durumlar söz konusu olmadığı sürece, sorumlu da aynen vergi borçlusu gibi tüm malvarlığıyla sorumlu olacaktır.

Kısaca, Almanya'da, yöneticiler, şirketin bir organlarıdır, şirket adına hareket ederler. Bu nedenle, yöneticilerin üçüncü kişilere verdikleri zararlardan ötürü şirket sorumlu olur. Ancak, ülkemizde olduğu üzere, Almanya'da da, bu genel kuralın istisnasını kamu alacakları oluşturur. Yöneticiler, şirketin vergilerinin zamanında tarh ettirilmesi ve ödenmesi ile yükümlüdürler. Kasten veya ağır ihmal sonucu bu yükümlülükleri yerine getirmemeleri halinde, ödenmeyen vergiden dolayı kişisel olarak sorumlu olurlar. Bu sorumluluk, sosyal güvenlik katkı paylarının ödenmemesi halinde de geçerlidir (Baums, t.y., s.14).

Almanya'da şirket ortaklarının sorumluluğuna gidilmesine dair bir çalışmaya rastlanılmamakla birlikte, incelediğimiz yasa hükümleri neticesinde vardığımız sonuç, Almanya'da anonim ile limited şirket ortakları için evrensel bir kural olarak sınırlı sorumluluk ilkesinin benimsendiği, bu nedenle şirketin ödenmeyen vergisel borçlarından ötürü ortakların sorumluluğuna gidilmemesinin genel bir kural olarak belirlendiği; buna karşılık gölge yönetici gibi davranan ve şirketin vergilerinin ödenmemesinde dahli bulunan ortağın sorumluluğuna gidilmesinin mümkün olduğudur.

4.4.2. İngiltere’de Şirketin Ödenmeyen Vergi Borçlarından Ortakların ve Yöneticilerin Sorumluluğu

4.4.2.1. İngiliz Hukuk Sistemi ve Şirketler Hukuku

AB, başlangıçta Almanya, Belçika, Fransa, İtalya, Hollanda ve Lüksemburg arasında kurulmuş, ilk genişlemesini ise 1973 yılında İngiltere, İrlanda ve Danimarka ile gerçekleştirmiştir (Bilici, 2010, s.63). İngiltere ile birlikte Galler ve İskoçya Büyük Britanya (Great Britain) olarak adlandırılmakta ve Büyük Britanya ile Kuzey İrlanda, Birleşik Krallığı (United Kingdom) oluşturmaktadır. Birleşik Krallık, anayasal monarşi ve parlamenter demokrasi esasına göre yönetilmektedir. Birleşik Krallık AB üyesi olmasına rağmen, Avrupa Parasal Birliği’ne (European Monetary Union) katılım sağlamamıştır. Tarihsel sebeplerden ötürü, Birleşik Krallık’ta tek tip birleşik bir yasal sistem mevcut değildir. İngiltere ve Galler için bir sistem, İskoçya için ikinci bir sistem, Kuzey İrlanda için de üçüncü bir sistem vardır. İngiltere ve Galler için olan sistem, İskoçya sisteminden bariz bir şekilde ayrılmaktadır. Kuzey İrlanda sistemi ise büyük ölçüde İngiltere ve Galler sistemi ile benzerlikler içermektedir. Vergi gibi modern yasal düzenlemeler ise bütün Birleşik Krallığa uygulanmaktadır (Deloitte, 2015, s.1).

23 Haziran 2016 tarihinde yapılan referandumda ortaya çıkan ayrılma kararı, Britanya’ya AB’den ayrılacak ilk ülke olma özelliğini de kazandırmıştır. AB’den ayrılacak olması nedeniyle Britanya ve Exit (Çıkış) kelimelerinin kısaltmalarının birleştirilmesinden oluşan Brexit (Efe, 2017, s.109), Lizbon Antlaşması’nın üyelikten çekilmeye ilişkin 50’inci maddesinin de ilk defa uygulanmasını gündeme getirmiştir (Mehter Aykın, 2017, s.235). Çalışmamızın kaleme alındığı dönemde müzakereleri devam etmekte olan Brexit sürecinin, yatırımların diğer AB ülkelerine kayması, Ortak Pazara erişimin kaybolması, finans merkezi olma statüsünün kaybedilmesi, kişi başına gelirden düşüşlerin yaşanması, büyüme hızının düşmesi gibi İngiltere açısından ekonomik ve politik bazı belirsizlikleri beraberinde getirdiği ve birçok negatif makroekonomik sonuç doğuracağı ifade edilmektedir (Kılıcı, 2018, s.2-7). Bu yönüyle, yürütülmekte olan müzakerelerin neticesi İngiltere ve Avrupa Bölgesi için olduğu kadar

ülkemin AB ile ilişkileri bakımından da en çok merak edilen konuların başında gelmektedir (Alpan, 2017, s.295).

4.4.2.2. İngiltere’de Şirket Türleri ve Yönetimleri

Şirket, İngiliz Şirketler Kanunu’nun (*Companies Act 2006*) 1’inci maddesinde, anılan Kanun hükümlerine göre kurularak tescil edilmiş şirketler ile Kanun’un yürürlüğe girmesinden önce eski İngiliz Şirketler Kanunu’na (*Companies Act 1985*) göre kurulup ticari faaliyetini sürdürmekte olan kuruluşlar olarak ifade edilmiştir.

İngiltere’de her şirket, ticaret siciline (*Companies House*) tescil edilmek zorundadır. Anonim şirketler ticaret unvanlarında *public limited company* ifadesini ya da *plc* kısaltmasına yer vermek zorundadırlar. Limited şirketlerin ticaret unvanında ise *Limited* kelimesinin ya da *Ltd* kısaltmasının bulunması gerekir. Anonim şirketin kuruluş sermayesi asgari 50.000 İngiliz Poundu’dur. Limited şirketler içinse herhangi bir asgarî sermaye zorunluluğu bulunmamaktadır. Hem anonim hem de limited şirketler tek kişi tarafından kurulabilir ve tek ortaklı olarak faaliyetlerine devam edebilirler. Şirket ortağı olmak için vatandaşlık veya yerleşim şartı bulunmamaktadır. Anonim şirketlerde her yıl en az bir genel kurul toplantısı yapılması zorunlu iken, limited şirketlerde genel kurul toplantısı yapma zorunluluğu bulunmamaktadır (Deloitte, 2015, s.5-6).

İngiliz Şirketler Yasası’na göre limited şirketlerde en az bir yöneticinin, anonim şirketlerde ise en az iki yöneticinin bulunması gerekmektedir. Şirket yöneticilerinin İngiliz vatandaşı olması ya da İngiltere’de ikamet etmesi zorunlu değildir. Bunun yanında, her anonim şirkette bir Şirket Sekreterinin (*company secretary*) bulunması gerekir, yönetici olan kişi aynı zamanda sekreter olarak da görev yapabilir. Limited şirkette ise şirket sekreteri bulunması zorunlu değildir (Deloitte, 2015, s.6).

İngiltere’de, şirket yöneticilerine ilişkin olarak icra yetkisi olan (*executive director*) ve olmayan (*non-executive director*) yönetici şeklinde bir ayırım bulunmamaktadır. Diğer bir ifadeyle, şirketlerin yönetim organında iki kademeli (*two-tier*) bir yapı yoktur. Bu nedenle, icra yetkisine sahip olmayan bir yönetici, icra yetkisine sahip olan yönetici ile

aynı yükümlülüklerle tabidir. Buna karşılık, borsaya kote şirketlerde, Kurumsal Yönetim Yasası uyarınca, icra yetkisi olan ve olmayan yönetici ayrımı ile bağımsız yönetim kurulu üyeliği şartlarına uyulmalıdır. Eğer şirket FTSE 350 indeksinde ise, yönetim kurulu üyelerinin en az yarısı bağımsız üyelere oluşmalıdır (Gerner-Beurle ve diğerleri, 2013, s.870).

İngiliz Şirketler Yasası'nın 250'inci kısmında yönetici (director); adı (ünvanı) ne olursa olsun, yönetici pozisyonunu işgal eden kişi (*any person occupying the position of a director by whatever name called*) olarak tanımlanmıştır. Bu kavram, *de jure* yönetici ile *de facto* yönetici¹⁷ ve *gölge yönetici* (shadow directors) arasındaki ayrımı da ortaya koymaya yardımcı olur (Gerner-Beurle ve diğerleri, 2013, s.871). Gölge yönetici ise İngiliz Şirketler Yasası'nda; talimatları ve yönlendirmeleri diğer yöneticiler tarafından mutad davranış haline getirilmiş kişi (*a person in accordance with whose instructions or directions the directors are accustomed to act*) olarak tanımlanmaktadır.

4.4.2.3. İngiltere'de Vergiler ve Vergi Mevzuatı

İngiliz vergi yasaları 1997 yılından 2015 yılına değin neredeyse ikiye katlanmış ve 11.520 sayfaya ulaşmıştır. İngiltere'de vergi gelirleri bakımından ilk sırada gelir vergisi gelmekte, bunu sosyal güvenlik katkı payları, katma değer vergisi ve dördüncü olarak da kurumlar vergisi takip etmektedir. Gelir vergisi ilk olarak Napolyon Savaşları döneminde uygulamaya konulmuş ve 1842 yılında yeniden düzenlenmiştir. Şirketler, kurumlar vergisinin uygulamasına geçildiği 1965 yılına kadar, gelir vergisi sisteminin bir parçası olmuşlardır. Temel gelir vergisi oranı 1979-2007 arasındaki hükümetler döneminde kademeli olarak % 33'den % 20'ye indirilmiştir. Katma değer vergisinden önce ise, 1940 ile 1973 yılları arasında satın alma vergisi (purchase tax) uygulanmıştır. 1973 yılının başlarına gelindiğinde satın alma vergisinin oranı % 25 idi. 1973 yılında ise

¹⁷ Latince bir kelime olan 'de jure' (*De jure*, t.y.), 'kanuna göre' veya 'hukuki olarak' manasına gelir. Hukuki bir durumu tartışırken 'de jure' konu hakkında kanunların ne söylediğini, 'de facto' ise gerçek hayatta uygulamanın nasıl olduğunu belirtir. Bir diğer ifadeyle, 'de jure' kavramı kanuna göre olması gerekeni, 'de facto' (*De jure*, t.y.) kavramı ise olanı ifade eder. Bir kişinin 'de jure' yönetici olabilmesi için, ilgili mevzuata göre bu görev için seçilmiş, kişinin bu görevi kabul etmiş ve yönetici olmaya mani bir halinin bulunmamış olması gerekir. Yönetici gibi davranan ancak 'de jure' yönetici olmayan kişi ise 'de facto' yönetici olarak kabul edilmektedir. Bu terim, ilgili mevzuata göre atanmayan yöneticiler için kullanılmaktadır.

katma değer vergisi sistemine geçilmiş ve başlangıçta % 10 olarak uygulanan standart KDV oranı, Ocak 2011'den itibaren % 20'ye yükselmiştir (Osborne ve Gren, t.y., s.3).

İngiliz Gelir ve Gümrük İdaresi (Her Majesty's Revenue and Customs-HMRC) dolaylı ve dolaysız vergilerin tahsilinden ve yönetiminden sorumludur. HMRC, 2005 yılında Dahili Gelir (Inland Revenue) ile Gümrük ve Özel Tüketim İdaresi'nin (HM Customs and Excise) birleştirilmesi üzerine kurulmuştur. Ulusal sosyal güvenlik katkı payı ödemeleri, ki bunlar da dolaysız vergi türü olarak addedilmektedir, Gelir ve Gümrük İdaresi altında oluşturulmuş Ulusal Sigorta Katkıları Ofisi (National Insurance Contributions Office-NICO) tarafından yönetilmektedir (Melville, 2017, s.6).

İngiliz Gelir ve Gümrük İdaresi, Türkçeye defterdar ya da gelir ve gümrük komisyoncusu/kurulu üyesi olarak çevirebileceğimiz Commissioners for Revenue and Customs tarafından yönetilir. Bu kişiler, Hazine'nin önerisi üzerine Kraliçe tarafından atanmaktadırlar (Melville, 2017, s.6).

4.4.2.4. İngiltere'de Şirketin Ödenmeyen Vergi Borçlarından Ortakların ve Yöneticilerin Sorumluluğu

İngiltere'de şirketleri ilgilendiren vergilerin büyük bir kısmı beyan esasına (self-assessment) dayalıdır. Dolayısıyla, ödenmesi gereken verginin doğru olarak hesaplanması ve zamanında ödenmesi mükellefin sorumluluğundadır.

İngiltere'de vergi mükelleflerinin yaklaşık % 90'ı zamanında vergi beyannamelerini verip vergilerini ödemekte iken, %10'u ya geç beyanname vermekte ya da hiç beyanda bulunmamaktadır. Hazine alacaklarının tahsilinde yaşanan bu olumsuzluğu gidermek için, İngiliz Hükümeti, *Borçların Doğrudan Tahsili* diye Türkçeye çevirebileceğimiz *Direct Recovery of Debts* adlı bir programı devreye sokmuştur. Bu programda, vergisini zamanında beyan etmeyenler ve/veya ödemeyenler önce iletişim araçları ile uyarılmakta, uyarılardan da netice alınamaması halinde banka hesapları dahil olmak üzere kişisel varlıklarına müracaat edilebilmektedir. Bu kapsamda, şirket yöneticilerinin

de, bazı koşulların varlığında, ödenmeyen şirket borçlarından dolayı sorumluluklarına gidilmesi ve kişisel mal varlıklarına başvurulması mümkündür.

İngiltere’de yöneticilerin şirketin vergi borçlarına ilişkin sorumluluğu tek bir kanunda genel bir şekilde düzenlenmemiş, muhtelif kanunlarda bazı koşullar altında sorumluluk hükümlerine yer verilmiştir.

Şirketin ödenmeyen kurumlar vergisinin tahsili, 2010 tarihli Kurumlar Vergisi Yasası (Corporation Tax Act 2010)’nun *Recovery of Unpaid Corporation Tax* başlıklı 6’ncı bölümünde düzenlenmiştir. İngiliz Şirketler Yasası’nda yer verilen yönetici ve gölge yönetici tanımı da 2010 tarihli Kurumlar Vergisi Yasası’nda yer almıştır. Tanımlar, Şirketler Yasasında yer alanlar ile hemen hemen aynıdır. İngiliz Kurumlar Vergisi Yasası’nın 452’nci maddesinde, *yönetici (director)*;

- Adı (unvanı) ne olursa olsun, yönetici pozisyonunu işgal eden kişi (*any person occupying the position of a director by whatever name called*),
 - Talimatları ve yönlendirmeleri diğer yöneticiler tarafından mutad davranış haline getirilmiş kişi (*a person in accordance with whose instructions or directions the directors are accustomed to act*)
 - Şirketin müdürü (manager) ya da şirketin ticareti ile işlemlerinin yönetimine başka türlü etki eden kişi,
 - Şirketin olağan sermayesinin en az % 20’sine doğrudan veya dolaylı sahip olan ya da intifa hakkı bulunan kişi
- olarak tarif edilmiştir.

Kurumlar Vergisi Yasası’nın altıncı bölümünde yer alan 710’uncu madde uyarınca, eğer İngiliz Gelir ve Gümrük İdaresi, bir şirketin ortaklık yapısında bir değişiklik meydana geldiğini ve hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisinin ödenmesi gereken tarihin üzerinden altı ay geçtiği halde ödenmediğini tespit ederse, şirketle ilişkili kişiyi (linked person) ödenmeyen vergi tutarında sorumlu tutabilir. Bu konudaki zamanaşımı süresi 3 yıldır. İdarenin 3 yıl içerisinde ilişkili kişiye müracaat etmesi gerekir. Yasanın 706’ncı maddesine göre, ilişkili kişi (linked person); şirketin ortaklık yapısının değişmesinden

önceki 3 yıl içerisinde şirketin kontrolüne sahip kişi olarak tanımlanmıştır. Şirketin kontrolü ise, yasanın 707'nci maddesinde; doğrudan veya dolaylı olarak şirket sermayesinin % 50'sine, oy hakkının % 50'sine, şirket kârından en yüksek payı alma ve olası durumlarda şirket aktiflerinin büyük çoğunluğunu elde etme halleri olarak tanımlanmıştır. Yasanın 713'üncü maddesi uyarınca, ortaklık yapısındaki değişiklikten sonra kurumlar vergisinin son ödeme gününden itibaren altı ay içerisinde ödenmemesi halinde de ilgili kişilerin sorumluluğuna gidilebilir. Anılan maddelerde doğrudan şirket yöneticilerini sorumlu tutan bir hüküm yer almamaktadır. İçerik itibariyle bakıldığında, şirketin kontrolünü elinde tutan ortakların sorumluluğuna gidilmesinin düzenlendiği görülmektedir. Yasanın yedinci bölümünde ise İngiltere'de yerleşik olmayan şirketlerin zamanında ödenmeyen vergilerinin tahsiline ilişkin özel düzenlemelere yer verilmiştir.

Yukarıda belirtilen hususlar ve yöneticinin tanımına dair hükümler haricinde, İngiliz Kurumlar Vergisi Kanunu'nda, yöneticilerin şirketin ödenmeyen vergi borçlarına dair sorumluluğunu düzenleyen açık bir hükme rastlanılmamıştır. Benzer şekilde, 2007 tarihli İngiliz Gelir Vergisi Yasası (Income Tax Act 2007)'nda da, yöneticilerin gelir vergisine dair sorumluluklarına ilişkin açık bir hükme rastlanılmamıştır.

Şirket yöneticilerinin katma değer vergisine ilişkin sorumlulukları noktasında ise, 1994 tarihli Katma Değer Vergisi Kanunu (Value Added Tax Code)'nun 61'inci maddesindeki ceza hükmüne rastlanılmıştır. Anılan maddenin yollamada bulunduğu 60'ncı madde uyarınca, eğer bir kişi, bilerek veya ihmalen katma değer vergisi kaybına sebebiyet verir ve davranışı dürüstlük kuralına aykırılık teşkil ederse, kayba uğratılan katma değer vergisi tutarında cezalandırılır. Yasanın 61'inci maddesine göre, bu kayba şirketin yönetim kurulu, yönetim kurulu üyeleri ya da üst düzey yöneticilerinin (director or managing officer) dürüst olmayan davranışları sebebiyet vermişse, bu durumda, İngiliz Gelir ve Gümrük İdaresi, uğratılan kayıptan ötürü şirketin yönetim kurulu, yönetim kurulu üyeleri ya da üst düzey yöneticilerine cezanın ödenmesi hususunda tebligatta bulunabilir. Bu durumda tebligatta belirtilen ceza ilgili yönetim kurulu üyesi ya da yöneticilerden tahsil edilir.

Diğer yandan, muhtelif yasalarda şirket ortaklarının vergisel sorumluluklarına ilişkin hükümlere de rastlanılmıştır. Bu hükümler, 1988 tarihli Vergiler Yasası (Taxes Act 1988)'nın 346/2 maddesi ile 1992 tarihli Vergiye Tabi Kazançların Vergilendirilmesi Yasası (Taxation of Chargeable Gains Act 1992)'nın 139/7 maddesinde yer almaktadır.

1988 tarihli Vergiler Yasası (Taxes Act 1988)'nın 346/2 hükmüne göre; eğer şirkette sermaye azaltımı haricinde ortaklara (shareholder) sermaye kazancı dağıtımına (capital distribution) gidilmişse ve fakat hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi, ödenmesi gereken tarihten itibaren altı ay içerisinde ödenmemişse, şirket ortağı, bu tarihten itibaren iki yıl içerisinde, elde ettiği sermaye kazancı oranında ödenmeyen vergiden dolayı sorumlu tutulabilir. Ortak, ödemiş olduğu vergiden dolayı faizi ile birlikte şirkete rücu edebilir.

1992 tarihli Vergiye Tabi Kazançların Vergilendirilmesi Yasası (Taxation of Chargeable Gains Act 1992)'nın 139/7 hükmü ise yapı değişikliklerine ilişkindir. Anılan hükme göre, bir şirketin tür değiştirmesi yahut başka bir şirket ile birleşmesi halinde, hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi, ödenmesi gereken tarihten itibaren altı ay içerisinde ödenmemişse, payları edinen kişiler (yani ortaklar), bu tarihten itibaren iki yıl içerisinde, ödenmeyen vergiden dolayı sorumlu tutulabilirler. Ortaklar, ödemiş oldukları vergiden dolayı faizi ile birlikte şirkete rücu edebilir.

Doğrudan vergiye ilişkin özel hükümler içermemekle birlikte, şirket yöneticilerine ve ortaklarına ilişkin detaylı hükümlerin 2006 tarihli İngiliz Şirketler Yasası (Companies Act 2006)'nda yer aldığını görmekteyiz. Şirketler Yasası'nın 3'üncü maddesinde şirket türleri düzenlenmiş; ortakların sorumluluğunun şirket sözleşmesi ile sınırlandırıldığı şirketler *limited company* olarak tanımlanmıştır. Bu bağlamda, İngiliz anonim (public limited company) ile limited (private limited company) şirket ortaklarının sorumluluğu sınırlıdır.

Şirketler Yasası'nın *Directors' Liabilities* başlıklı yedinci bölümünde şirket yöneticilerine ilişkin sorumluluk hükümlerine yer verilmiştir. Anılan bölümdeki m.232/1'de yer alan *şirket yöneticisini, şirket işlerinde savsaklama, kusur, görevi ihmal*

ve güveni ihmal bağıyla ortaya çıkacak sorumluluktan muaf tutmaya dair hükümlerin geçersiz olduğuna dair hüküm, şirket yöneticilerinin sorumluluklarını vurgulamakta ve katı bir kurala bağlamaktadır. Bu bağlamda, şirket yöneticilerinin sorumluluklarını ortadan kaldıran bir hükmün şirket sözleşmesine konulması ya da bu konuda şirketle sözleşme düzenlenmesi veyahut başka bir yolla bu sonucu doğuracak bir işlem tesis edilmesi mümkün değildir.

İngiliz Şirketler Yasası'nın *Personal liability for debts of company*, yani şirket borçlarından dolayı kişisel sorumluluk kenar başlıklı 1187'nci maddesinde ise oldukça ilginç bir hükme yer verilmiştir. Bahsi geçen maddeye göre; ilgili Bakan (secretary of state), yapacağı düzenlemeler ile, bir İngiliz şirketinin yöneticisinin (director) ya da şirket yönetimine katılmış kişinin (person involved in the management of the company), şirketin bütün borçlarından ve diğer yükümlülüklerinden dolayı kişisel sorumluluğuna gidilmesini sağlayabilir. Bu durumda, ilgili yönetici veya yönetime katılan kişi, şirketin borçları ile diğer yükümlülüklerinden dolayı, şirketler ve sorumlu tutulan diğer kişilerle birlikte, müştereken ve müteselsilen mesul olur.

Yeri gelmişken belirtmeliyiz ki, tezimizde en çok zorlandığımız ülke İngiltere olmuştur. Zira, şirket ortakları ile yöneticilerin şirketin ödenmeyen vergisel borçlarından dolayı sorumluluklarına ilişkin olarak gerek yerli gerek yabancı literatürde konuya ilişkin detaylı bir çalışmaya ulaşamadık; zorunlu olarak İngiliz mevzuatındaki ilgili yasaların irdelenmesi yoluna gidilmiştir. Ancak, İngiliz yasa sisteminin kendine özgü yapısı ve ortaklar ile yöneticilerin vergisel sorumluluklarına dair genel bir yasa hükmünün bulunamaması nedeniyle, yukarıda belirtilen muhtelif yasaların ilgili maddelerinden bir çıkarsama yapılabilmektedir.

Vardığımız sonuç, İngiltere'de anonim ile limited şirket ortakları için evrensel bir kural olarak sınırlı sorumluluk ilkesinin benimsendiği, bu nedenle şirketin ödenmeyen vergisel borçlarından ötürü ortakların sorumluluğuna gidilmemesinin genel bir kural olarak belirlendiği; buna karşılık, bazı hallerde, özellikle ortağın kontrol gücüne sahip olması halinde sorumluluğuna gidilmesinin mümkün olduğu; şirket yöneticilerinin ve

yönetimde yer alan kişilerin ise, kendilerine yüklenilen görev ve yetkilerin bir gereği olarak, sorumluluklarına gidilmesinin mümkün olduğudur.

4.4.3. Polonya’da Şirketin Ödenmeyen Vergi Borçlarından Ortakların ve Yöneticilerin Sorumluluğu

Çalışmamızda, Almanya ve İngiltere’nin yanısıra, ülkemiz ekonomisi ile benzer büyüklükte ve nitelikte gelişmekte olan bir AB ülkesi olması bakımından Polonya seçilmiş ve bu ülkenin çalışma konumuza dair yasal düzenlemeleri ve uygulamaları irdelenmiştir.

4.4.3.1. Polonya’da Şirket Türleri ve Yönetimleri

Polonya, 2004 yılından itibaren Avrupa Birliği, 1999 yılından itibaren de OECD üyesidir. Eski Sovyet Bloğu ülkeleri arasında ekonomisi en sağlam olan ve Avrupa Birliği’ne üye olduktan sonra da en hızlı büyüme kaydeden ülkelerden birisi olarak kabul edilmektedir. AB’nin 2007-2013 yıllarını kapsayan dördüncü mali plan döneminde, Polonya, 59.698 milyon Avro ile Birlik bütçesinden en fazla payı alan ülke olmuştur (Bilici, 2013, s.27-29). Ülke, yönetim bakımından 16 voyvodalığa (eyalete) ayrılmıştır (Koç, 2014, s.5). Voyvodalık bazında yönetim, merkezi hükümet tarafından atanan bir vali ile seçilmişlerden oluşan bir meclis (sejmik) ve bu meclis tarafından atanan bir yönetici (marszalek) arasında bölünmüştür. Ülke gayrisafi milli hasılasında hizmetler sektörü % 67,3 ile birinci sırada yer almakta iken, bunu % 28,1 ile sanayi, % 4,6 ile de tarım sektörü takip etmektedir (Gerner-Beurle ve diğerleri, 2013, s.640).

Polonya şirketler hukuku dört tür ortaklığa imkan tanımakta olup, bunlar tescilli ortaklık (spolka jawna), profesyonel ortaklık (spolka partnerska), sınırlı ortaklık (spolska komandytowa) ve sınırlı paylı ortaklık (spolka komandytowo-akcyjna) şeklindedir (Gerner-Beurle ve diğerleri, 2013, s.641). Sermaye şirketi ise iki türdür. Bunlar, limited şirket (spolka z ograniczoną odpowiedzialnością) ve anonim şirkettir (spolka akcyjna). Anonim şirketler de kendi içerisinde halka açık olan (publiczna) ve halka açık olmayan (prywatna) şeklinde ikili bir ayrıma tabi tutulmaktadır. Polonya’da bütün şirketler, ticari

faaliyetlerine başlamadan önce, Ulusal Ticaret Siciline (Krajowy Rejestr Sadowy) kaydolmak zorundadırlar (Koç, 2014, s.22).

Polonya’da anonim şirketin yönetim organı, Alman Hukukunda olduğu üzere, iki kademeli bir yapıya sahiptir. Yürütme kurulu üyesinin aynı zamanda gözetim kurulu üyesi olması mümkün değildir. Polonya Ticaret Şirketleri Yasası’nın 368’inci maddesine göre, yürütme kurulu, şirket işlerini idare etmekle ve şirketi temsil etmekle görevli ve yetkilidir. Yürütme kurulu en az bir üyeden oluşur. Yürütme kurulunun en az ve en fazla kaç üyeden oluşacağını şirket esas sözleşmesinde belirtilmesi zorunludur. Gözetim kurulu (supervisory board) ise, şirketin bütün işlemlerini devamlı olarak gözetmekle yükümlüdür. Polonya Ticaret Şirketleri Yasası’nın 375’nci maddesine göre, şirket genel kurulu ya da gözetim kurulu, yürütme kuruluna şirket işleri ile ilgili bağlayıcı bir talimat veremez.

Yürütme kurulu üyeleri, gözetim kurulu tarafından atanır ve azledilir. Bununla birlikte, şirket esas sözleşmesi ile belirli sayıda yürütme kurulunu seçme hususunda şirket ortaklarından birine veya şirketle ilişkisi bulunan üçüncü kişilere imtiyaz tanınabilir. Polonya Ticaret Şirketleri Yasası’nın 483’üncü maddesi uyarınca, sadece *de jure* yöneticiler, fiilleri yahut ihmalleri ile yasayı ihlal edip şirket zararına sebebiyet vermeleri halinde sorumlu tutulabilirler. Yasanın 18’inci maddesi uyarınca ise, ancak tam ehliyete sahip olan gerçek kişiler, yürütme kurulu ile gözetim kurulu üyesi olabilirler.

Polonya Şirketler Hukukunda, *de facto* ve *gölge yöneticilerin* sorumluluğuna dair bir düzenleme ise yer almamaktadır (Gerner-Beurle ve diğerleri, 2013, s.644-645).

4.4.3.2. Polonya’da Şirketin Ödenmeyen Vergi Borçlarından Ortakların ve Yöneticilerin Sorumluluğu

Polonya’da sadece anonim ile limited şirketler kurumlar vergisi mükellefi olabilmektedir. Bunların dışında kalan ticarî ortaklıklar ne gelir vergisi ne de kurumlar vergisi mükellefi sayılmaktadır. Zira, bu şirketlerde, kâr doğrudan ortaklara

dağıtılmakta ve kârdan pay alan kişiler tabi oldukları vergi mükellefiyetine göre bu kâr payları üzerinden gelir veya kurumlar vergisi ödemektedirler.

Polonya Vergi Usul Yasası'nın 116'ncı maddesi uyarınca, anonim şirketin yürütme kurulu üyeleri ve limited şirketin müdürleri, şirketin kısmen veya tamamen ödenmeyen vergi borçlarından ötürü bütün malvarlıklarıyla müştereken ve müteselsilen sorumludurlar. Bununla birlikte, yönetici;

a) Şirket için zamanında yetkili mercilere iflas bildiriminde bulunduğunu yahut iflas erteleme talebinde bulunduğunu, veyahut,

(b) İflas bildirimini ya da iflas erteleme talebinde bulunmakla yükümlü olmadığını ispat ederek sorumluluktan kurtulabilir.

Yürütme kurulu üyeleri ve müdürler, şirketin yönetiminden sorumlu oldukları dönemlere ilişkin olarak kısmen veya tahsil edilemeyen vergilerden sorumludurlar. Yürütme kurulu üyeleri ile müdürlerin bu şekilde sorumlu tutulmaları, *yönetici pozisyonuna sahip oldukları* karinesine dayandırılmaktadır (Gerner-Beurle ve diğerleri, 2013, s.656).

Anonim şirketin organizasyon yapısında yürütme kurulunun olmaması halinde ise, şirketin kısmen veya tamamen ödenmeyen vergilerinden şirketin avukatı sorumlu olmaktadır. Eğer şirket avukatı da atanmamışsa, bu durumda şirketin ortakları, kısmen veya tamamen ödenmeyen vergilerden sorumlu olurlar (Gerner-Beurle ve diğerleri, 2013, s.656).

Benzer sorumluluk, 13 Ekim 1998 tarihli Sosyal Güvenlik Sistemi Yasası uyarınca, şirketten kısmen veya tamamen tahsil edilemeyen sosyal güvenlik katkı payları için de geçerlidir. Polonya Sosyal Güvenlik Sistemi Yasası'nın 31. maddesi uyarınca, Vergi Usul Kanunu'nun 116. maddesi, sosyal güvenlik yükümlülüklerine de uygulanır.

5. BÖLÜM

GENEL DEĞERLENDİRME, SONUÇ VE ÖNERİLER

5.1. GENEL DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

Şirketler Hukuku bağlamında, anonim şirket, limited şirket ve sermayesi paylara bölünmüş şirket için *sermaye şirketi* ibaresi müşterek bir yasal kavram olarak kullanılmaktadır. Ülkemizde 2018 yılı Ocak ayı itibarıyla 860 binin üzerinde faal sermaye şirketi bulunmaktadır. Bu şirketlerin % 86,03'ünü limited şirketler, % 13,96'sını ise anonim şirketler oluşturmaktadır. Diğer bir sermaye şirketi türü olan sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin sayısı ise oldukça azdır. Sermaye şirketlerinin ortakları ile yönetim organı üyelerini dikkate aldığımızda, ülkemizde bir milyondan fazla kişinin, şirketin olası ödenmeyen vergisel borçlarından dolayı potansiyel sorumluluk taşıdığını belirtmek yanlış olmayacaktır.

Vergi Hukuku öğretisinde, vergi sorumlusu, vergi kesen, fer'i vergi borçlusu ve vergi ödevlisi konumundaki vergi sorumlusu olmak üzere üçlü bir sınıflandırmaya tabi tutulmuştur. Tezimizde ise esas olarak fer'i vergi borçlusu konumundaki vergi sorumluluğu ve sorumlusu esas alınmış, bu kapsamda sermaye şirketlerinin vergisel borçlarından (vergi ve buna bağlı borçlar ile vergi cezaları) dolayı şirket ortakları ile kanunî temsilcilerin sorumlulukları üzerinde durulmuştur.

Sermaye şirketlerinin ortakları ile kanunî temsilcilerinin şirketin ödenmeyen vergisel borçlarına ilişkin sorumlulukları farklı yasal düzenlemelere tabi tutulmuştur. Vergi Hukukumuzda sermaye şirketlerinin kanuni temsilcilerinin sorumluluğu iki farklı yasada düzenlenmiştir. İlk düzenleme VUK'un *kanuni temsilcilerin ödevi* kenar başlıklı 10'uncu maddesinde; diğer düzenleme ise AATUHK'un *kanuni temsilcilerin sorumluluğu* kenar başlıklı mükerrer 35'inci maddesinde yer almaktadır. Şirket ortaklarının sorumluluğu ise AATUHK'un *limited şirketlerin amme borçları* kenar başlıklı 35'inci maddesinde, limited şirket ortaklarına özgü olarak, yer almaktadır.

VUK'un 10'uncu maddesinde yer alan düzenlemeye göre; sermaye şirketinin vergi mükellefi ve vergi sorumlusu olarak üzerine düşen maddi ve şekli vergi ödevleri kanuni temsilcileri tarafından ifâ edilir. Maddi vergi ödevlerinin başında ise şirketin vergi borcunun ödenmesi gelmektedir. Kanuni temsilcilerin anılan ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden şirket varlığından tamamen veya kısmen alınmayan vergi ve buna bağlı alacaklar ile VUK'un 333'üncü maddesinde yapılan yollama gereği vergi cezaları, kanuni ödevleri yerine getirmeyen kanunî temsilcilerin şahsi varlıklarından alınır. Kanuni temsilciler bu suretle ödedikleri vergiler için asıl mükellef olan şirkete rücu edebilirler.

Böylece, anılan maddede, kanuni temsilcinin sermaye şirketinin vergisel borçlarından sorumlu tutulabilmeleri için iki şart aranmıştır. Bu şartlardan birincisi, vergi ve buna bağlı alacaklar ile vergi cezalarının şirket tüzel kişiliğinin malvarlığından kısmen veya tamamen alınamamasıdır. İkinci şart ise, vergi ve buna bağlı alacaklar ile vergi cezalarının şirket malvarlığından kısmen veya tamamen alınamamasına, kanuni temsilcilerin kendilerine yüklenen ödevleri yerine getirmemelerinin sebebiyet vermesidir. Öğretide baskın görüş, bu iki şartın da bir arada bulunması gerektiği yönündedir.

VUK'un 10'uncu maddesine göre kanuni temsilcinin sorumluluğuna gidebilmek için öngörülen bu iki şarta karşılık, kanunî temsilcilerin şirketin ödenmeyen vergisel borçlarına ilişkin diğer yasal düzenleme olan AATUHK'nun mükerrer 35'inci maddesi hükmü bu konuda yalnızca bir şart aranmıştır. Bu şart, vergi ve buna bağlı borçlar ile vergi cezalarını da içine alan ve vergisel borçlara göre daha geniş bir anlam ifade eden kamu alacağının, şirketin mal varlığından tamamen ya da kısmen tahsil edilememesi yahut tahsil edilemeyeceğinin anlaşılmasıdır. Bu sonucun ortaya çıkmasında, kanunî temsilcilerin kendilerine yüklenen ödevleri yerine getirip getirmemiş olmalarının bir önemi bulunmamaktadır. Eğer şirketin vergi ve buna bağlı borçlar ile vergi cezaları şirket mal varlığından alınamamış ise, doğrudan kanunî temsilcilerin sorumluluğuna gidilmektedir. Öğretide de ifade edildiği üzere, burada sorumluluk salt kanunî temsilcilik sıfatına bağlanmıştır.

İki yasal düzenleme arasındaki temel farklar bu şekilde olmakla birlikte, esas tartışmalı olan konu şirketten tahsil edilemeyen vergi ve buna bağlı alacaklar ile vergi cezalarında hangi kanun hükmünün işletileceğidir. Öğretide ve içtihadta bu soruna, özel kanun-genel kanun ayırımına gidilerek bir çözüm bulunmaya çalışılmış ve baskın görüş olarak vergi (gümrük vergileri hariç) ve buna bağlı alacaklar ile vergi cezalarında özel hüküm niteliğinde olan VUK'un 10'uncu maddesinin uygulanacağı, AATUHK'un mükerrer 35'inci maddesinin ancak VUK'un 10'uncu maddesi dışında kalan kamu alacaklarına uygulanabileceği ileri sürülmüştür.

Bu noktada, iki kanunun kapsamına da bakmak gerekir. VUK'un 10'uncu maddesi sadece vergi ve buna bağlı alacaklar ile VUK'un 333'üncü maddesi ile yapılan yollama gereği vergi cezalarını kapsamına almaktadır. AATUHK'un kapsamı ise Devlete, il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi başta olmak üzere asli amme alacakları ile fer'i amme alacakları, diğer alacaklar ve bunların takip masraflarından oluşmaktadır. Bu açıdan bakıldığında, AATUHK'un mükerrer 35'inci maddesi, kamu alacağını esas alarak, VUK'un 10'uncu maddesine kıyasla daha geniş bir kapsama sahiptir.

Fakat, her ne kadar AATUHK'un mükerrer 35'inci maddesi ile getirilen sorumluluk, VUK'un 10'uncu maddesinde öngörülen sorumluluğa göre daha geniş kapsamlı olsa da, sermaye şirketinin ödenmeyen vergisel borçlarından dolayı kanunî temsilcilerin sorumluluğuna VUK'un 10'uncu maddesi kapsamında gidilecektir. Bu durum kanunî temsilcilerin lehinedir. Zira, VUK'un 10'uncu maddesinde düzenlenen sorumlulukta kanunî temsilciler ödevlerin yerine getirilmemesinde kusurlu olmadıklarını ispat ederek sorumluluktan kurtulma imkanına sahip iken, AATUHK'un mükerrer 35'inci maddesinde kusura dayanmayan sorumluluk benimsendiğinden, kanunî temsilciler kusursuz olduklarını ispat etseler dahi sorumluluktan kurtulma imkanından mahrum kalmaktadır.

Sermaye şirketlerinin ortaklarının sorumlulukları noktasında ise AATUHK'un 35'inci maddesi esas alınmakta olup, bu maddede yer alan düzenleme, limited şirket ortaklarına yönelik özel bir düzenleme olduğundan dolayı, limited şirket dışındaki diğer sermaye şirketlerinin ortaklarının AATUHK'nun 35'inci maddesi kapsamında takip edilmeleri

mümkün değildir. Anılan madde uyarınca, sadece limited şirketin ortakları, şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağından dolayı sermaye payları oranında doğrudan doğruya sorumlu olur ve AATUHK hükümleri çerçevesinde takibe tabi tutulurlar. Vergi ve buna bağlı alacaklar ile vergi cezalarının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda şirket ortakları farklı kişilerden oluşuyor ise, bu kişiler vergisel borçların ödenmesinden müteselsilen sorumlu tutulurlar. Pay devrinin söz konusu olduğu hallerde de, payı devreden ile devralan kişiler devir öncesine ait vergisel borçların ödenmesinden müteselsilen sorumlu olurlar.

Türk Vergi Hukuku'nda yer alan anılan mevzuat hükümlerinin tarihsel seyri incelendiğinde, sermaye şirketlerinin kanuni temsilcileri ile limited şirket ortakları için getirilen sorumluluk hükümlerinin sürekli olarak ağırlaştırıldıkları sonucuna ulaşılmıştır. AATUHK'nun 35'inci maddesinin ilk halinde limited şirket ortakları, şirketten tahsil edilemeyen ve edilme imkanı bulunmayan kamu borçlarından dolayı, şirkete koymayı taahhüt ettikleri sermaye payı kadar sorumlu tutulmakta iken; anılan maddede 1998 yılında yapılan değişiklikle, limited şirket ortakları şirketteki sermaye payları oranında kamu borcunun tamamından sorumlu tutulmuşlardır. Öğretide eleştirilen bu değişiklik ile limited şirket ortakları adeta sınırlı sorumlu olmaktan çıkarılmış; anonim şirket ortakları ile limited şirket ortakları arasında sebebi anlaşılamayan bir eşitsizliğe sebebiyet verilmiş; vergi idaresinin tahsilat eksiklikleri adeta ortakların üzerine yıkılmıştır.

Ancak, bu ağır sorumluluk hükmüne rağmen, 2018 yılı Ocak ayı itibariyle aktif olan limited şirket sayısının 741.242, anonim şirket sayısının ise 120.279 olması; 2010 ile 2017 yılları arasında da 66.893 yeni anonim şirket kuruluşuna karşılık 385.653 tane limited şirketin kurulması ve kişilerin anonim şirketten ziyade limited şirkete olan genel eğilimleri dikkat çekicidir.

VUK'un 10'uncu maddesinin ikinci fıkrasının ilk halinde ise ödevleri kasıt ve ihmalleriyle yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi alacaklarının kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınacağı hükmü yer almakta iken, 1988 yılında

yapılan değişiklik ile fıkra da yer alan “kasıt ve ihmalleriyle” ibaresi kaldırılmış, “vergi alacakları” ibaresi “vergi ve buna bağlı alacaklar” şeklinde değiştirilmiştir. Yapılan bu değişiklik ile hem kanunî temsilcilerin sorumlu olacakları vergisel borçların kapsamı genişletilmiş, hem de kusurlu olmadığını ispat y¼k¼ kanuni temsilciye y¼klenmiřtir.

Diğer yandan, 2008 yılında AATUHK’un m¼kerrer 35’inci maddesine beşinci ve altıncı fıkralar eklenmiş, ancak, Anayasa Mahkemesi, 19/03/2015 tarihli ve E.2014/144, K.2015/29 sayılı kararı ile anılan fıkraların Anayasa’ya aykırı olduklarına ve iptallerine h¼kmetmiřtir.

Bu y¼nlerden bakıldığında, Yasa Koyucu, sermaye şirketlerinin kanuni temsilcileri ile limited şirket ortaklarının, şirketin ödenmeyen vergisel borçlarına ilişkin sorumluluklarını zaman i¼erisinde kademeli olarak ağırlaştırma y¼n¼nde genel bir yaklaşım ortaya koymuştur. şirket ortaklarının ve kanuni temsilcilerin ödenmeyen vergisel borçlara dair sorumluluklarının zaman i¼erisinde ağırlaştırılması yargı kararlarında da zaman zaman zikredilmiştir. Öğretide, bazı yazarlarca savunulsa da, bu değişiklikler sıklıkla eleştiriye konu olmuştur.

Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanan ve 2015 yılı sonunda ilgili kurum ve kuruluşların gr¼ř¼ne a¼ılan Vergi Usul Kanunu Tasarısı Taslağı’ndan, bu genel eğilimin n¼m¼zdeki s¼reçte de devam edeceği, hatta ilgili h¼k¼mlerin daha ağır ve karmaşık hale geleceği anlaşılmaktadır. Zira, Taslağın 5’inci maddesinin üç¼nc¼ fıkrasındaki vergi kanunları h¼k¼mlerinin dolanılması, olması gereken vergi y¼k¼ml¼l¼ę¼n¼n dışında kalınması veya vergi y¼k¼ml¼l¼ę¼n¼n lehe etki doğuracak şekilde planlanması gibi y¼ntemlerle vergiyi doğuran olay veya bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin gizlenmesi veya değiştirilmesine y¼nelik muamelenin vergi y¼k¼ml¼l¼ę¼ne y¼nelik etkisinin dikkate alınmayacağı, bu muamelenin hukuken geçerli olmasının, bir sicile tescil edilmesi ya da resmî şekle tabi olmasının bu sonucu değiştirmeyeceği y¼n¼ndeki h¼km¼, İdarenin ispat k¼lftetini kaldırıp tamamen m¼kellefe y¼kleme niyetinde olduğu hususunda bir fikir vermektedir.

Mevcut VUK'un tez konumuzu oluşturan 10'uncu maddesinin karşılığı ise Tasarının 13'üncü maddesinde yer almaktadır. Mevcut VUK'un 10'uncu maddesinin tüzel kişi mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınmayan vergi ve buna bağlı alacakların, kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınacağı doğrultusundaki ikinci fıkrasının, Tasarının 13'üncü maddesinin üçüncü fıkrası ile ödevlerin yerine getirilmemesi yüzünden tarh edilmesi gereken vergi ile buna bağlı alacaklar ile hesaplanan gecikme faizinin, mükellef veya vergi sorumlusundan aranması yönünde değiştirilmesi öngörülmektedir.

Öncelikle, Tasarının söz konusu fıkra hükmünün, dil olarak son derece eksik ve hatalı olduğu düşünülmektedir. Zira, anılan fıkroda ne anlatılmak istendiğini ilk bakışta kavramak son derece güçtür. VUK'un mevcut m.10/f.2 hükmünde *kanuni temsilcilerin ödevleri yerine getirmemeleri fiili neticesinde vergi ve buna bağlı alacakların mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamaması* gibi İdare açısından olumsuz bir sonucun ortaya çıkması öngörülmekte ve sorumluluk bu illiyet bağının kurulması ile ortaya çıkmaktadır. Oysa, Tasarının m.13/f.3 hükmündeki *kanuni temsilcilerin ödevlerini yerine getirmemeleri fiili ile verginin tarh edilmesi gerektiği* sonucu arasında nasıl bir illiyet bağı bulunduğunu, bir diğer deyişle ödevleri yerine getirmeme neticesinde nasıl bir olumsuz sonucun ortaya çıktığını anlamak mümkün değildir. Ayrıca, Tasarıda öngörülen m.13/f.3 hükmü, bu yönüyle, mevcut VUK'un m.10/f.2 hükmünden daha ağır bir sorumluluk getirmekte, vergi ve buna bağlı alacaklar ile gecikme faizinin vergi mükellefi olan şirketin malvarlığından kısmen veya tamamen alınamamasını dahi koşul olmaktan çıkarmaktadır.

Çalışmamızda, gerek ülkemizde gerek karşılaştırma yapılan Amerika Birleşik Devletleri ile AB üyesi ülkelerde sermaye şirketlerinden tahsil edilemeyip bunların ortakları ile kanuni temsilcilerden talep edilen vergisel borçların yıl bazında miktarlarını, tahsilat oranları ile sürelerini, genel vergi tahsilatı içerisindeki paylarını da ortaya koymak; böylece hem ülkemiz uygulaması ile incelenen ülkelerin pratikleri arasında bir karşılaştırma yapmak hem de ülke mevzuatındaki ilgili düzenlemenin söz konusu tahsilatın etkinliğine ve süresine yönelik olası etkilerini mukayeseli olarak inceleyip yasal düzenlemeler ile tahsilat kabiliyeti arasında bir ilişkinin bulunup bulunmadığı

hakkında bir sonuca ulaşılmak istense de, gerek ülkemizde gerek incelenen ülkelerde sermaye şirketinden tahsil edilemeyip ortaklardan ve kanuni temsilcilerden tahsili cihetine gidilen vergisel borçlara dair verilere ulaşılamaması, ayrıca literatürde konunun bu yönüne değinen çalışmalara rastlanılmaması tezimiz açısından önemli bir kısıt oluşturmuş, bu itibarla tez konumuz ağırlıklı olarak hukukî düzenlemeler ve yargı kararları ışığında ülkemiz ile sair ülkelerin mukayese edilmesi şeklinde ele alınıp neticelendirilmiştir.

Bu bağlamda yaptığımız çalışmalarda da, sermaye şirketinin ödenmeyen vergi borçlarından ötürü kanuni temsilcilerin sorumluluğuna gidilmesi uygulamasının incelediğimiz bütün ülkelerde bulunduğu gözlenmiştir. Bu ülkelerde şirket ortaklarının sorumluluğuna gidilmesi de mümkün olmakla birlikte, ülkemiz uygulamasında olduğu üzere kusursuz ve sınırsız değil, bazı koşullar dahilinde düzenlenmiştir.

ABD’de şirketin vergi borçlarına ilişkin sorumluluk, Dahili Hasılat Yasası (Internal Revenue Code)’nın Tarh Olunabilir Cezalar (Assessable Penalties) kenar başlıklı B Alt Bölümünde (Subchapter B) düzenlenmiş, Yasanın 6672’nin (a) fıkrasında genel kural belirtilmiştir. Anılan fıkra uyarınca, görevi (unvanı) uyarınca vergi kesintisi yapma, gerçeğe uygun olarak muhasebeleştirme ve ödeme ile yükümlü olan kişi (person); kasten vergi kesintisi yapmaz, bu vergileri gerçeğe uygun olarak muhasebeleştirmez ve ödemez ya da kasten vergi kaybına veya kaçakçılığına neden olacak bir fiilde bulunur ise, kanunda düzenlenen diğer cezalar saklı olmak kaydıyla, kaçırılan vergi ya da kesintiye tabi tutulmayan, muhasebeleştirilmeyen ve ödenmeyen vergi tutarında sorumlu olur. Ancak, damga vergisi (stamp taxes) ve Bölüm 68’in A Alt Bölümünün II. kısmı uyarınca eşler tarafından ayrı ayrı verilen beyanlar ile ortak beyanlar arasındaki vergi farkları bu sorumluluğun dışındadır. Sorumlu olunan bu tutar, Yasanın 6671/a fıkrası uyarınca, Hazine Bakanının yazılı uyarısı ve talebi üzerine tarh ve tahsil olunur. Bu talebin, fiilin tespitinden sonraki 60 gün içerisinde muhataba iletilmesi gerekir. Yasanın 6672/a fıkrasında geçen *kişi* (person) terimi ise, 6671/b fıkrasında tanımlanmıştır.

Amerikan literatüründe, bu kimseler için *sorumlu kişiler* (responsible persons) kavramı kullanılmakta ve sorumluluklarının genelde *trust fund taxes*' olarak adlandırılan, bizim Türkçeye *emanet fonu vergileri* ya da *yediemin fonu vergileri* diye çevirebileceğimiz, ödenen ücretler üzerinden stopaja tabi tutulması gereken gelir vergisi ya da müşterilerden tahsil edilen satış vergisi gibi vergilerin ödenmemesinden kaynaklandığı belirtilmektedir. Bu vergilerin, ilgili literatürde adeta Amerikan vergi idaresinin bir acentesi konumunda kabul edilen şirket tarafından tahsil edilmesi ve ödenene kadar emanette tutulması gerekmektedir. Anılan vergilerin en yaygın olanı ise, çalışanların ücretlerinden kesilen ve federal, eyalet ve yerel vergi idarelerine ödenmesi zorunlu olan vergilerdir. Ücretler üzerinden kesilen vergiler gibi, satış ve kullanım vergileri de (sales and use taxes) emanet fonu vergileri olarak kabul edilmektedir. Satış vergileri satıcılar veya hizmet sağlayıcılar tarafından satış esnasında müşteriden tahsil edilmekte ve vergi idaresine ödenene kadar şirket bünyesinde emanet olarak muhafaza edilmektedir. ABD'de bazı eyaletler satış vergisinin tahsil edilmemesinden dolayı kişisel sorumluluğu esas alırken, bazı eyaletler şirket yetkililerinin bu vergileri kasten ödememeleri halinde kişisel sorumluluğa gitmektedir.

Amerikan Dahili Gelir İdaresi olan IRS'e göre, şirketteki görev ünvanı ne olursa olsun, eğer bir kişi vergi kesintisi yapma, gerçeğe uygun olarak muhasebeleştirme ve ödeme ile görevlendirilmemişse, *emanet fonu zararını tazmin cezası* (trust fund recovery penalty) ile sorumlu tutulmayacaktır. Benzer şekilde, bir şirket yöneticisi sadece yönetici unvanına sahip olup, esasa ilişkin önemli bir göreve sahip değilse sorumlu olmayacaktır. Buna karşılık, şirkette herhangi bir görev ünvanı olmayan, ancak şirketin finansal işleri ve ödemeleri üzerinde kontrol gücü olan kişinin sorumluluğuna gidilebilecektir.

ABD'de şirket yetkililerinin veya yöneticilerinin ödenemeyen vergi borçlarından dolayı kişisel sorumluluklarına gidilebilmesi için aranan diğer koşul ise, kastın varlığıdır. Bu nedenle, Amerikan mahkemelerinin kişisel sorumluluk üzerinde ısrarla durdukları konuların başında kasıt da gelmektedir. Örneğin, bir şirket yetkilisi, verginin ödeme gününün geldiğini bildiği halde şirketin kaynaklarını satıcılara olan borçların ödenmesinde kullanmış veya verginin hükümete ödenmemesi riskini umursamamış ya

da vergilerin eksik ödenmesi halinde ileride elde edilecek şirket varlıklarının bu yükümlülüğü ifade kullanamayacağını öğrenmiş ise, kasıtlı olarak hareket etmiş kabul edilmektedir.

Genel olarak AB üyesi ülkelere baktığımızda ise, şirketlerin kanuni temsilcilerinin sorumluluklarının birçok ülkede bulunduğunu görmekteyiz. OECD'ye göre vergi borcu tahsil performansına etki eden ana değişkenlerden birisi, vergi idarelerine bu alanda tanınan yetkililerdir. OECD, vergi idarelerinin bu yetkilerini ne ölçüde kullandıklarını ölçmek için, 14 idarî kritere bakmaktadır ki, bunlardan birisi de, vergi borcu için şirket yöneticilerinin sorumluluğuna gidilip gidilmediğidir. OECD'nin 2015 yılı Vergi İdaresi (Tax Administration) Raporunda; teşkilata üye ülkelerde cebren vergi tahsil etme kuvvetlerine (enforced tax debt collection powers) dair bilgilere yer verilmiştir. Birlik ülkeleri bazındaki benzer bilgilere ise Avrupa Komisyonu Vergilendirme Raporlarında yer verilmiştir.

Bahsi geçen raporlara göre, AB üyesi ülkelere; Almanya, Avusturya, Belçika, Bulgaristan, Danimarka, Estonya, Finlandiya, Fransa, Güney Kıbrıs, Hollanda, İngiltere, İrlanda, İspanya, İtalya, Litvanya, Lüksemburg, Macaristan, Malta, Polonya, Portekiz, Romanya ve Yunanistan'da şirketin ödenmeyen vergi borçları nedeniyle, şirket yöneticilerinin sorumluluğuna gidilmesi (impose tax debts to company directors) mümkün iken; Çekya, Hırvatistan, İsveç, Letonya, Slovakya ve Slovenya'da ise şirketin ödenmeyen vergi borçlarından ötürü şirket yöneticilerinin sorumluluğuna gidilmesi mümkün değildir.

Avrupa Birliği'ne üye ülkelerde şirketin ödenmeyen vergisel borçlarından dolayı ortakların sorumluluğuna gidilip gidilmeyeceği hususunda genel bir bilgiye ulaşmak mümkün olmamıştır. Bunun nedeni, özellikle sermaye şirketlerinde şirket ortaklarının sorumluluklarının sınırlı olması yolundaki evrensel hukuk ilkesinin Birliğe üye ülkelere de genel kabul görmüş olmasıdır. Bununla birlikte, incelediğimiz AB üyesi üç ülkede, genel bir sorumluluk hükmü yer almasa da, bazı koşullar altında ortakların şirketin ödenmeyen vergi borçlarından ötürü sorumluluklarına gidilmesinin mümkün olduğu anlaşılmıştır.

Almanya’da şirket yöneticilerinin ve ortaklarının vergisel sorumluluklarına ilişkin olarak, Alman VUK’u olan Abgabenordnung (AO)’da bazı düzenlemeler bulunmaktadır. Alman Vergi Usul Hukuku’nun merkezi kavramlarından birisi vergi ödevlisidir. Vergi ödevlisi, vergi borcu olan (vergi borçlusu), herhangi bir vergi için sorumlu olan, üçüncü bir kişi hesabına vergi kesmek ve vergi idaresine iletmek zorunda olan, vergi beyannamesi vermek, teminat sunmak, defter ve kayıt tutmak ve vergi yasalarıyla verilen diğer ödevleri yerine getirmek zorunda olan kişidir. Vergi ödevlisi tanımı içinde yer alan sorumlu kavramı, Türk Hukuku’ndaki vergi sorumlusu kavramından çok daha geniştir. Alman Vergi Usul Hukuku’na göre, sorumluluk, ancak yasadan kaynaklanabilir; bu yasa bir vergi yasası olabileceği gibi, vergisel olmayan bir yasa da olabilir. Sorumlunun sorumluluğu kural olarak fer’idir. Öncelikle vergi borçlusunun menkul malvarlığından borç alınmaya çalışılacak, alınmazsa ya da alınmayacağı belliyse ancak o zaman sorumlunun malvarlığına başvurulacaktır.

AO’nun *yasal temsilcilerin ve varlıkları yönetenlerin ödevleri* kenar başlıklı 34’üncü maddesinin birinci fıkrasında; gerçek ve tüzel kişilerin kanuni temsilcileri ile tüzel kişiliği bulunmayan teşekkülleri yönetenlerin, bunlara ilişkin vergi ödevlerini yerine getirmekle yükümlü oldukları ve yönettikleri malvarlıklarından vergileri ödeyecekleri hükme bağlanmıştır. Yasanın *temsilcinin sorumluluğu* kenar başlıklı 69’uncu maddesine göre de, tüzel kişilerin yasal temsilcilerinin, üzerlerine düşen görevleri kasten veya kusurlu olarak yerine getirmemeleri nedeniyle şirketin vergi borçlarını ödeyememesi halinde sorumlulukları gündeme gelir.

Bir diğer deyişle, Almanya’da, yöneticiler, şirketin bir organıdır, şirket adına hareket ederler. Bu nedenle, yöneticilerin üçüncü kişilere verdikleri zararlardan ötürü şirket sorumlu olur. Ancak, ülkemizde olduğu üzere, Almanya’da da, bu genel kuralın istisnasını kamu alacakları oluşturur. Yöneticiler, şirketin vergilerinin zamanında tarh ettirilmesi ve ödenmesi ile yükümlüdürler. Kasten veya ağır ihmal sonucu bu yükümlülükleri yerine getirmemeleri halinde, ödenmeyen vergiden dolayı kişisel olarak sorumlu olurlar. Bu sorumluluk, sosyal güvenlik katkı paylarının ödenmemesi halinde de geçerlidir.

Alman Vergi Usul Kanunu'nda şirket ortaklarının sorumluluklarına dair açık bir hükme rastlanmamıştır. Sadece, *temsil edilenin sorumluluğu* kenar başlıklı 70'inci maddeye göre; yasal temsilcilerin görevlerini yerine getirirken vergi kaybına sebep olmaları, bilerek eksik vergi beyan etmeleri veya vergi kaçırma fiili işlemleri ve bu eylemleri sonucunda vergi kaybindan sorumlu olmaları halinde, temsil edilen kişi de (vergi borçlusu olmaları hali müstesna) eksik beyan edilen vergiden ya da haksız bir şekilde faydalanılan vergi avantajlarından sorumlu olurlar.

İngiltere'de şirketleri ilgilendiren vergilerin büyük bir kısmı beyan esasına (self-assessment) dayalıdır. Dolayısıyla, ödenmesi gereken verginin doğru olarak hesaplanması ve zamanında ödenmesi mükellefin sorumluluğundadır. Vergi beyannamelerinin zamanında verilmemesi halinde şirkete 100 İngiliz Poundu sabit para cezası uygulanır. Süresi geçtikten sonraki üç ay içerisinde de beyanname verilmesi halinde ilave olarak 100 pound ceza uygulanır. Beyannamenin 3 ay ve daha fazla dönem için verilmesi halinde bu ceza 1.000 pounda kadar çıkabilir. Kurumlar vergisinin eksik veya geç ödenmesi halinde ise faiz ve diğer cezalar gündeme gelir.

İngiltere'de vergi mükelleflerinin yaklaşık % 90'ı zamanında vergi beyannamelerini verip vergilerini ödemekte iken, % 10'u ya geç beyanname vermekte ya da hiç beyanda bulunmamaktadır. Hazine alacaklarının tahsilinde yaşanan bu olumsuzluğu gidermek için, İngiliz Hükümeti, *Borçların Doğrudan Tahsili* diye Türkçeye çevirebileceğimiz, Direct Recovery of Debts adlı bir programı devreye sokmuştur. Bu programda, vergisini zamanında beyan etmeyenler ve/veya ödemeyenler önce iletişim araçları ile uyarılmakta, uyarılardan da netice alınamaması halinde banka hesapları dahil olmak üzere kişisel varlıklarına müracaat edilebilmektedir. Bu kapsamda, şirket yöneticilerinin de, bazı koşulların varlığında, ödenmeyen şirket borçlarından dolayı sorumluluklarına gidilmesi ve kişisel mal varlıklarına başvurulması mümkündür.

Bununla birlikte, İngiltere'de yöneticilerin şirketin vergi borçlarına ilişkin sorumluluğu tek bir kanunda genel bir şekilde düzenlenmemiş, muhtelif kanunlarda bazı koşullar altında sorumluluk hükümlerine yer verilmiştir. Şirketin ödenmeyen kurumlar vergisinin tahsili, 2010 tarihli Kurumlar Vergisi Yasası (Corporation Tax Act 2010)'nun

Recovery of Unpaid Corporation Tax başlıklı altıncı bölümünde düzenlenmiştir. İngiliz Şirketler Yasası'nda yer verilen yönetici ve gölge yönetici tanımı da 2010 tarihli Kurumlar Vergisi Yasası'nda yer almıştır. Kurumlar Vergisi Yasası'nın altıncı bölümünde yer alan 710'uncu madde uyarınca, eğer İngiliz Gelir ve Gümrük İdaresi, bir şirketin ortaklık yapısında bir değişiklik meydana geldiğini ve hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisinin ödenmesi gereken tarihin üzerinden altı ay geçtiği halde ödenmediğini tespit ederse, şirketle ilişkili kişiyi (linked person) ödenmeyen vergi tutarında sorumlu tutabilir. Bu konudaki zamanaşımı süresi 3 yıldır. İdarenin 3 yıl içerisinde ilişkili kişiye müracaat etmesi gerekir. Yasanın 706'ncı maddesine göre, ilişkili kişi (linked person); şirketin ortaklık yapısının değişmesinden önceki 3 yıl içerisinde şirketin kontrolüne sahip kişi olarak tanımlanmıştır. Şirketin kontrolü ise, yasanın 707'inci maddesinde; doğrudan veya dolaylı olarak şirket sermayesinin % 50'sine, oy hakkının % 50'sine, şirket kârından en yüksek payı alma ve olası durumlarda şirket aktiflerinin büyük çoğunluğunu elde etme halleri olarak tanımlanmıştır. Anılan maddelerde doğrudan şirket yöneticilerini sorumlu tutan bir hüküm yer almamaktadır. İçerik itibarıyla bakıldığında, şirketin kontrolünü elinde tutan ortakların sorumluluğuna gidilmesinin düzenlendiği görülmektedir.

Yukarıda belirtilen hususlar ve yöneticinin tanımına dair hükümler haricinde, İngiliz Kurumlar Vergisi Kanunu'nda, yöneticilerin şirketin ödenmeyen vergi borçlarına dair sorumluluğunu düzenleyen açık bir hükme rastlanılmamıştır. Benzer şekilde, 2007 tarihli İngiliz Gelir Vergisi Yasası (Income Tax Act 2007)'nda da, yöneticilerin gelir vergisine dair sorumluluklarına ilişkin açık bir hükme rastlanılmamıştır.

Diğer yandan, muhtelif yasalarda şirket ortaklarının vergisel sorumluluklarına ilişkin hükümlere de rastlanılmıştır. Bu hükümler, 1988 tarihli Vergiler Yasası (Taxes Act 1988)'nın 346/2 maddesi ile 1992 tarihli Vergiye Tabi Kazançların Vergilendirilmesi Yasası (Taxation of Chargeable Gains Act 1992)'nin 139/7 maddesinde yer almaktadır.

1988 tarihli Vergiler Yasası (Taxes Act 1988)'nin 346/2 hükmüne göre; eğer şirkette sermaye azaltımı haricinde ortaklara (shareholder) sermaye kazancı dağıtımına (capital distribution) gidilmişse ve fakat hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi, ödenmesi

gereken tarihten itibaren altı ay içerisinde ödenmemişse, şirket ortağı, bu tarihten itibaren iki yıl içerisinde, elde ettiği sermaye kazancı oranında ödenmeyen vergiden dolayı sorumlu tutulabilir. Ortak, ödemiş olduğu vergiden dolayı faizi ile birlikte şirkete rücu edebilir.

1992 tarihli Vergiye Tabi Kazançların Vergilendirilmesi Yasası (Taxation of Chargeable Gains Act 1992)'nin 139/7 hükmü ise yapı değişikliklerine ilişkindir. Anılan hükme göre, bir şirketin tür değiştirmesi yahut başka bir şirket ile birleşmesi halinde, hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi, ödenmesi gereken tarihten itibaren altı ay içerisinde ödenmemişse, payları edinen kişiler (yani ortaklar), bu tarihten itibaren iki yıl içerisinde, ödenmeyen vergiden dolayı sorumlu tutulabilirler. Ortaklar, ödemiş oldukları vergiden dolayı faizi ile birlikte şirkete rücu edebilir.

Doğrudan vergiye ilişkin özel hükümler içermemekle birlikte, şirket yöneticilerine ve ortaklarına ilişkin detaylı hükümlerin 2006 tarihli İngiliz Şirketler Yasası (Companies Act 2006)'nda yer aldığını görmekteyiz. Şirketler Yasası'nın *Directors' Liabilities* başlıklı yedinci bölümünde şirket yöneticilerine ilişkin sorumluluk hükümlerine yer verilmiştir. Anılan bölümün m.232/1'deki şirket yöneticisini, şirket işlerinde savsaklama, kusur, görevi ihmal ve güveni ihmal bağıyla ortaya çıkacak sorumluluktan muaf tutmaya dair hükümlerin geçersiz olduğu yönündeki hüküm, şirket yöneticilerinin sorumluluklarını vurgulamakta ve katı bir kurala bağlamaktadır. Bu bağlamda, şirket yöneticilerinin sorumluluklarını ortadan kaldıran bir hükmün şirket sözleşmesine konulması ya da bu konuda şirketle sözleşme düzenlenmesi veyahut başka bir yolla bu sonucu doğuracak bir işlem tesis edilmesi mümkün değildir.

İngiliz Şirketler Yasası'nın *Personal liability for debts of company*, yani *şirket borçlarından dolayı kişisel sorumluluk* kenar başlıklı 1187'nci maddesinde ise oldukça ilginç bir hükme yer verilmiştir. Bahsi geçen maddeye göre, ilgili Bakan (secretary of state), yapacağı düzenlemeler ile, bir İngiliz şirketinin yöneticisinin (director) ya da şirket yönetimine katılmış kişinin (person involved in the management of the company), şirketin bütün borçlarından ve diğer yükümlülüklerinden dolayı kişisel sorumluluğuna gidilmesini sağlayabilir. Bu durumda, ilgili yönetici veya yönetime katılan kişi, şirketin

borçları ile diğer yükümlülüklerinden dolayı, şirketler ve sorumlu tutulan diğer kişilerle birlikte, müştereken ve müteselsilen mesul olur.

Anılan hükümler bağlamında vardığımız sonuç, İngiltere’de anonim ile limited şirket ortakları için evrensel bir kural olarak sınırlı sorumluluk ilkesinin benimsendiği, bu nedenle şirketin ödenmeyen vergisel borçlarından ötürü ortakların sorumluluğuna gidilmemesinin genel bir kural olarak belirlendiği; buna karşılık, bazı hallerde, özellikle ortağın kontrol gücüne sahip olması halinde sorumluluğuna gidilmesinin imkan dahilinde olduğu; şirket yöneticilerinin ve yönetimde yer alan kişilerin ise, kendilerine yüklenilen görev ve yetkilerin bir gereği olarak, sorumluluklarına gidilmesinin mümkün olduğudur.

Eski Sovyet Bloğu ülkeleri arasında ekonomisi en sağlam olan ve Avrupa Birliği’ne 2004 yılında üye olduktan sonra en hızlı büyüme kaydeden ülkelerden birisi olarak kabul edilen Polonya’da şirket ortaklarının ve yöneticilerinin sorumluluğu ise daha yalın bir şekilde düzenlenmiştir. Polonya Vergi Usul Yasası’nın 116’ncı maddesi uyarınca, anonim şirketin yürütme kurulu üyeleri ve limited şirketin müdürleri, şirketin kısmen veya tamamen ödenmeyen vergi borçlarından ötürü bütün malvarlıklarıyla müştereken ve müteselsilen sorumludurlar. Bununla birlikte, yönetici; şirket için zamanında yetkili mercilere iflas bildiriminde bulunduğunu yahut iflas erteleme talebinde bulunduğunu, veyahut, iflas bildirimini ya da iflas erteleme talebinde bulunmakla yükümlü olmadığını ispat ederek sorumluluktan kurtulabilir. Yürütme kurulu üyeleri ve müdürler, şirketin yönetiminden sorumlu oldukları dönemlere ilişkin olarak kısmen veya tahsil edilemeyen vergilerden sorumludurlar. Yürütme kurulu üyeleri ile müdürlerin bu şekilde sorumlu tutulmaları, yönetici pozisyonuna sahip olmaları karinesine dayandırılır.

Polonya’da anonim şirketin organizasyon yapısında yürütme kurulunun olmaması halinde ise, şirketin kısmen veya tamamen ödenmeyen vergilerinden şirket avukatı sorumlu olur. Eğer şirket avukatı da atanmamışsa, bu durumda şirketin ortakları, kısmen veya tamamen ödenmeyen vergilerden sorumlu olurlar. Benzer sorumluluk, 13 Ekim 1998 tarihli Sosyal Güvenlik Sistemi Yasası uyarınca, şirketten kısmen veya tamamen

tahsil edilemeyen sosyal güvenlik katkı payları için de geçerlidir. Sosyal Güvenlik Sistemi Yasası'nın 31. maddesi uyarınca, Vergi Usul Kanunu'nun 116'ncı maddesi, sosyal güvenlik yükümlülüklerine de uygulanır.

Buraya kadar izah edilen, şirketin ödenmeyen vergisel borçlarından dolayı yöneticileri ile ortaklarının sorumluluğuna gidilmesi hususu, ülkemiz vergi mevzuatı ile diğer ülkelerin ilgili düzenlemeleri ve uygulamaları ışığında, aşağıdaki tabloda karşılaştırmalı bir şekilde özetlenmiştir:

Tablo-4: Şirket Yöneticileri İle Ortaklarının Vergisel Borçlara İlişkin Sorumluluklarının Ülke Bazında Karşılaştırılmasına İlişkin Tablo

Ülke	ŞİRKET YÖNETİCİLERİNİN SORUMLULUĞU			ŞİRKET ORTAKLARININ SORUMLULUĞU		
	Şirketin Ödenmeyen Vergi Borçlarından Dolayı Yöneticilerin Sorumluluğuna Gidiliyor mu?	Yöneticilerin Sorumluluğuna Gidebilmek İçin Hangi Şartlar Aranmaktadır?	Sorumlulukta kast veya kusur aranmakta mıdır?	Şirketin Ödenmeyen Vergi Borçlarından Dolayı Ortakların Sorumluluğuna Gidiliyor mu?	Ortakların Sorumluluğuna Gidebilmek İçin Hangi Şartlar Aranmaktadır?	Sorumlulukta kast veya kusur aranmakta mıdır?
Türkiye	Evet (ancak, sadece kanuni temsilcilerin sorumluluğuna gidilebilmektedir. Şirketi temsile yetkili olmayan yöneticilerin sorumluluğuna gidilmemektedir.)	VUK uyarınca vergi ve vergiye bağlı alacakların şirket malvarlığından kısmen ya da tamamen tahsil edilememesi ve kanuni temsilcinin ödevlerini yerine getirmemesi şartları bir arada aranmaktadır.	Kast aranmaz. Kusur esasına dayalı sorumluluk olmakla birlikte, kusursuz olduğunu ispat yükü kanuni temsilciye yüklenmiştir.	AATUHK uyarınca sadece limited şirket ortaklarının sorumluluğuna gidilebilmektedir. Ortaklar, ödenmeyen vergisel borçlardan, şirketteki payları oranında sorumludurlar.	Vergisel borçların şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilememesi veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması gerekmektedir.	Kusur veya kasıt aranmamaktadır. Sorumluluk, salt ortak olma sıfatına bağlanmıştır.
Amerika Birleşik Devletleri	Evet (ancak, ABD'de yönetici değil, <i>kişi</i> (person) terimi kullanılmaktadır. Bu terimin kapsamına ise, şirketin yöneticisi veya çalışanı; limited şirketin ortağı veya çalışanı, anonim şirketin yönetim kurulu üyesi veya ortağı, başka bir şirket; kefalet veya borç veren, bordro servis sağlayıcısı, profesyonel işveren örgütü vs. dahi girmektedir. Görev esas alınmaktadır. Eğer, bir şirket yöneticisi sadece yönetici unvanına sahip olup, esasa ilişkin önemli bir göreve sahip değilse sorumlu olmayacaktır.)	Verginin ödenmemesi ve kişinin görevlerini kasıtlı olarak yerine getirmemiş olması şartları aranmaktadır.	Kast aranmaktadır.	Evet	Somut olaya göre değerlendirilmektedir. Dahili Hasılat Yasası'ndaki kişi teriminin kapsamına girebilmektedir.	Kast aranmaktadır.

	ŞİRKET YÖNETİCİLERİNİN SORUMLULUĞU			ŞİRKET ORTAKLARININ SORUMLULUĞU		
Ülke	Şirketin Ödenmeyen Vergi Borçlarından Dolayı Yöneticilerin Sorumluluğuna Gidiliyor mu?	Yöneticilerin Sorumluluğuna Gidebilmek İçin Hangi Şartlar Aranmaktadır?	Sorumlulukta kast veya kusur aranmakta mıdır?	Şirketin Ödenmeyen Vergi Borçlarından Dolayı Ortakların Sorumluluğuna Gidiliyor mu?	Ortakların Sorumluluğuna Gidebilmek İçin Hangi Şartlar Aranmaktadır?	Sorumlulukta kast veya kusur aranmakta mıdır?
Avrupa Birliği Ülkeleri	Avusturya, Almanya, Belçika, Bulgaristan, Danimarka, Estonya, Finlandiya, Fransa, Güney Kıbrıs, Hollanda, Macaristan, İngiltere, İrlanda, İspanya, İtalya, Litvanya, Lüksemburg, Malta, Polonya, Portekiz, Romanya ve Yunanistan'da şirketin ödenmeyen vergi borçları nedeniyle, şirket yöneticilerinin sorumluluğuna gidilmesi mümkün iken; Çekya (Çek Cumhuriyeti), Hırvatistan, İsveç, Letonya, Slovakya ve Slovenya'da şirketin ödenmeyen vergi borçlarından ötürü şirket yöneticilerinin sorumluluğuna gidilmesi mümkün değildir. Şirket ortakları açısından ise, aşağıda örnekleri verilen ülkelerde olduğu üzere, Türk Hukukundaki gibi ortak sıfatına dayalı kusursuz bir sorumluluk anlayışı değil, somut olay bazında ele alınan ve ortağın kusur ve kastının bulunduğu hallerde gündeme gelen sorumluluk söz konusudur.					
Almanya	Evet (Ülkemiz mevzuatına benzer şekilde yasal temsilciler için sorumluluk öngörülmüştür)	Yasal temsilcilerinin, üzerlerine düşen görevleri kasten veya kusurlu olarak yerine getirmemeleri nedeniyle şirketin vergi borçlarını ödeyememesi halinde sorumluluklarına gidilmektedir.	Kast, ağır ihmal veya kusur aranmaktadır.	Evet	Eğer şirketin vergilerinin ödenmemesine etkileri var ise sorumluluklarına gidilebilir.	Kastın veya kusurun varlığı aranmaktadır.
İngiltere	Evet (Ancak, İngiliz mevzuatında, yönetici, adı (unvanı) ne olursa olsun, yönetici pozisyonunu işgal eden kişi; talimatları ve yönlendirmeleri diğer yöneticiler tarafından mutad davranış haline getirilmiş kişi; şirketin müdürü ya da şirketin ticareti ile işlemlerinin yönetimine başka türlü etki eden kişi ve	Verginin zamanında beyan edilmemesi yahut ödenmemesi şartları aranmaktadır	Kast veya kusurun varlığı aranmaktadır.	Özellikle ortağın şirketi kontrol etme gücüne sahip olduğu hallerde söz konusudur.	Verginin ödenmemesinde etkisi var ise sorumluluğuna gidilmektedir.	Kast veya kusurun varlığı aranmaktadır.

ŞİRKET YÖNETİCİLERİNİN SORUMLULUĞU			ŞİRKET ORTAKLARININ SORUMLULUĞU			
Ülke	Şirketin Ödenmeyen Vergi Borçlarından Dolayı Yöneticilerin Sorumluluğuna Gidiliyor mu?	Yöneticilerin Sorumluluğuna Gidebilmek İçin Hangi Şartlar Aranmaktadır?	Sorumlulukta kast veya kusur aranmakta mıdır?	Şirketin Ödenmeyen Vergi Borçlarından Dolayı Ortakların Sorumluluğuna Gidiliyor mu?	Ortakların Sorumluluğuna Gidebilmek İçin Hangi Şartlar Aranmaktadır?	Sorumlulukta kast veya kusur aranmakta mıdır?
	şirketin olağan sermayesinin en az % 20'sine doğrudan veya dolaylı sahip olan ya da intifa hakkı bulunan kişi olarak tarif edilmiştir.)					
Polonya	Evet (anonim şirkette yürütme kurulu üyeleri, limited şirkette ise müdürler için öngörülmüştür.)	Şirketin vergi borçlarının kısmen veya tamamen ödenmemesi şartı aranmaktadır.	Kusur veya kast aranmamaktadır. Ancak, yönetici, a)şirket için zamanında yetkili mercilere iflas bildiriminde bulunduğunu yahut iflas erteleme talebinde bulunduğunu, veyahut, (b) iflas bildiri ya da iflas erteleme talebinde bulunmakla yükümlü olmadığını ispat ederek sorumluluktan kurtulabilir.	Sadece anonim şirket ortakları için öngörülmüştür. Anonim şirketin organizasyon yapısında yürütme kurulunun olmaması halinde, şirketin kısmen veya tamamen ödenmeyen vergilerinden şirket avukatı sorumlu olur. Eğer şirket avukatı da atanmamışsa, bu durumda şirketin ortakları, kısmen veya tamamen ödenmeyen vergilerden sorumlu olurlar.	Şirketin vergi borçlarının kısmen veya tamamen ödenmemesi ve şirketin yürütme kurulu üyeleri ile avukatından tahsil edilememesi şartı aranmaktadır.	Kastın veya kusurun varlığı aranmamaktadır.

Anılan tablo yanında, somut iki örnek üzerinden ülkemiz ile diğer ülkelerin düzenlemeleri ve uygulamalarının kıyaslanması daha da açıklayıcı olacaktır. Örneğin, iki ortaklı ABC limited şirketinin katma değer vergisi ve gelir vergisi stopajları zamanında ödenmemiş ve şirket nezdinde yapılan takibatlardan da netice alınamamıştır. Şirketten tahsil edilemeyeceği anlaşılan söz konusu vergiler için, şirket müdürü (A)'nın sorumluluğuna gidilmiş ancak anılan borç şirket müdürünün malvarlığından da tahsil edilememiştir. Bununla birlikte, şirket müdürü aynı zamanda şirket ortağı da olduğundan, vergi borcu diğer ortak olan (B) ile birlikte şirket müdürü (A)'dan da ortak sıfatı ile, sermaye payı oranında talep edilmiştir. Olayımızda, şirket müdürü, yönetici olarak üzerine düşen kanunî yükümlülükleri yerine getirdiğini ve şirketin vergisinin ödenmemesinde kusurunun bulunmadığını ispat edip sorumluluktan kurtulsa dahi, bu sefer de ortak olarak sorumluluğuna gidilmekte, dolayısıyla şirketin ödenmeyen vergi borcundan sorumlu olmaktan kurtulamamaktadır.

Bu şirketin Amerika Birleşik Devletleri'nde olması ve vergilerini ödememesi halinde, her ne kadar verginin ödenmemesi ile şirket müdürünün sorumluluğuna gidilebilmesi için gerekli şartlardan birisi gerçekleşmiş olsa dahi, müdür (A)'nın kasıtlı olarak görevini yerine getirmemesi hali söz konusu olmadığından sorumluluğuna gidilmeyecektir. Özellikle, şirkette müdür olmayan diğer ortak (B)'nin vergi ile ilgili bir görevinin bulunmaması ve verginin ödenmemesinde kastının dahi olması mümkün görülmeyeceğinden, ortak olarak sorumluluğuna gidilemeyecektir.

Şirketin Almanya'da olduğunu varsayarsak, ülkemizde olduğu üzere, müdür (A)'nın görevlerini kusurlu olarak yerine getirmediği anlaşılırsa, şirketin ödenmeyen vergi borcu için müdürün şahsi malvarlığına müracaat edilebilir; ancak, müdürün kusursuz olduğunu ispat etmesi halinde sorumluluğuna gidilmesi söz konusu olmayacaktır. Ortağın sorumluluğunda kasıt veya kusurun varlığı arandığından dolayı, şirketin ödenmeyen vergi borcunun müdürden tahsil edilememesi halinde, kusuru veya kastı ispat edilemeyen ortak (B)'nin sorumluluğuna gitmek de mümkün olmayacaktır.

Şirketin İngiltere'de olması durumunda, müdür (A)'nın görevlerini kasıtlı veya kusurlu olarak yerine getirmemesi halinde, şirketin ödenmeyen vergi borcu için müdürün şahsi

malvarlığı ile sorumluluğuna gidilebilir; müdürün kastının veya kusurunun olmadığını ispat etmesi halinde ise sorumluluğuna gidilmez. Müdür olmayan ortak (B), şirket sermayesinin doğrudan veya dolaylı olarak % 20'si ve üzerine sahipse, bu durumda, yönetici olarak kabul edildiğinden, müdür için belirttiğimiz haller ortak (B) açısından da geçerli olur. Ortak (B)'nin şirket sermayesinin doğrudan veya dolaylı olarak % 20'sinin altında bir paya sahip olması durumunda ise, sorumluluğuna gidebilmek için verginin ödenmemesinde etkisi olup bunu kasıt veya kusuru ile işlemesi şartı arandığından dolayı, şirketin ödenmeyen vergi borcunun müdürden tahsil edilememesi halinde, etkisi, kusuru veya kastı ispat edilemeyen ortak (B)'nin sorumluluğuna gitmek de mümkün olmayacaktır.

Şirketin Polonya'da olduğunu varsayar isek, şirketin ödenmeyen vergi borcu için müdür (A)'nin sorumluluğuna gidilebilir; sorumluluğa gidebilmek için aranan şart şirketin vergi borçlarının kısmen veya tamamen ödenmemesi olduğundan, müdür (A) kusurunun veya kastının olmadığını ispat etse dahi sorumluluktan kurtulamaz. Müdür (A), sadece, şirket için zamanında yetkili mercilere iflas bildiriminde bulunduğunu yahut iflas erteleme talebinde bulunduğunu veyahut iflas bildirimini ya da iflas erteleme talebinde bulunmakla yükümlü olmadığını ispat ederek sorumluluktan kurtulabilir. Polonya'da limited şirket ortakları için açık bir hüküm öngörülmediğinden dolayı, şirketin ödenmeyen vergi borcunun müdürden tahsil edilememesi halinde, ortak (B)'nin sorumluluğuna gidilmez.

İkinci örneğimiz ise bir anonim şirkettir. DEF Anonim Şirketi tek ortaklı bir anonim şirkettir ve şirket ortağı (D) yönetimde yer almayıp şirket dışından E, F, G ile üç kişilik bir yönetim kurulu oluşturmuştur. Yönetim kurulu, yönetim ve temsil yetkisi devri yapmamış olup, şirketi kurul halinde temsil ve idare etmektedir. Şirket ortağı (D), yönetim kurulunun her kararına etki etmekte, vergilerin zamanında ödenip ödenmemesi hususunda dahi yönetim kurulunu etki altında bırakmakta ve sık sık şirketten borç para almaktadır. Bu nedenle, şirketin katma değer vergisi ve gelir vergisi stopajları zamanında ödenememiş ve şirket nezdinde yapılan takibatlardan da netice alınamamıştır. Şirketten tahsil edilemeyeceği anlaşılan söz konusu vergiler için, yönetim kurulu üyeleri E, F ve G'nin sorumluluğuna gidilmiş, ancak yönetim kurulu

üyelerinin üzerlerine kayıtlı bir malvarlığı bulunmadığından dolayı anılan borç yönetim kurulu üyelerinden tahsil edilememiştir. Şirketin vergi borcunun ödenmemesinde asıl etkisi ve kastı olan şirket ortağı (D) hakkında ise, yönetimde yer almadığından ve kanuni temsilci sıfatını da haiz olmadığından, mevzuatta anonim şirket ortakları için herhangi bir sorumluluk hükmü de öngörülmediğinden dolayı, herhangi bir takibat yapılamamıştır.

Bu şirketin Amerika Birleşik Devletleri'nde olması halinde, şirketin yönetim kurulu üyeleri E, F, G ile birlikte ortağı (D) de *kişi* teriminin kapsamına girdiğinden ve verginin ödenmemesinde kasıtlı hareket eden ortak olup yönetim kurulu üyelerinin kastı bulunmadığından, şirketin ödenmeyen vergi borçları için ortak (D)'nin sorumluluğuna gidilecek, yönetim kurulu üyeleri olan E, F ve G'nin ise sorumluluğuna gidilmesi söz konusu olmayacaktır.

Şirketin Almanya'da olması durumunda, ülkemizde olduğu üzere, sorumluluk görevlerini kasten, ağır ihmal veya kusur ile yerine getirmeyen yasal temsilciler için öngörüldüğünden, yönetim kurulu üyeleri E, F ve G'nin ağır ihmal veya kusurları çerçevesinde sorumluluklarına gidilmesi mümkündür. Ancak, ortak (D)'nin sorumluluktan kurtulması söz konusu değildir. Zira, şirket ortağı (D), verginin ödenmemesinde etki sahibi olduğundan ve buna kasıtlı sebebiyet verdiği için dolayı, şirketin ödenmeyen vergi borcu için ortak (D)'nin de şahsi malvarlığına müracaat edilebilecektir.

Şirketin İngiltere'de olduğu varsayıldığında, yönetim kurulu üyeleri E, F ve G'nin görevlerini kusurlu olarak yerine getirmemeleri sebebiyle, şirketin ödenmeyen vergi borcu için bu üyelerin sorumluluğuna gidilebilecektir. Bunun yanında, talimatları ve yönlendirmeleri diğer yöneticiler tarafından mutad davranış haline getirilmiş kişi de *yönetici* kavramının kapsamına girdiğinden, talimatları ile yönetim kurulu üyelerini etkileyen, diğer bir ifadeyle *gölge yönetici* olan şirket ortağı (D) de yönetici olarak değerlendirilecek ve verginin ödenmemesinde kasıtlı olarak hareket etmesi nedeniyle sorumluluğuna gidilecektir.

Şirketin Polonya'da olması ve yönetim kurulu üyelerinden E ile F'nin yürütme kurulu üyeleri olmaları halinde, yöneticilerin sorumluluğa gidebilmek için aranan yegane şart şirketin vergi borçlarının kısmen veya tamamen ödenmesi olduğundan, şirkette yürütme kurulu üyesi olan E ile F kusurlarının veya kasıtlarının olmadıklarını ispat etse dahi sorumluluktan kurtulamazlar. Buna karşılık, yönetim kurulu üyesi G, yürütme kurulu üyesi olmadığından sorumluluğuna gidilmez. Yürütme kurulu üyeleri olan E ile F, sadece, şirket için zamanında yetkili mercilere iflas bildiriminde bulunduğunu yahut iflas erteleme talebinde bulduklarını veyahut iflas bildirimini ya da iflas erteleme talebinde bulunmakla yükümlü olmadıklarını ispat ederek sorumluluktan kurtulabilir. Anonim şirketin organizasyon yapısında yürütme kurulunun olmaması halinde ise, şirketin kısmen veya tamamen ödenmeyen vergilerinden şirket avukatı sorumlu olur. Eğer şirket avukatı da atanmamışsa, bu durumda şirket ortağı (D), kısmen veya tamamen ödenmeyen vergilerden sorumlu olur. Şirket ortağı (D)'nin sorumluluğuna gidebilmek için, kusur veya kastının olup olmadığına bakılmaz.

Buraya kadar yapılan açıklamalardan, yukarıdaki tablodan ve verilen örneklerden de görüldüğü üzere, Türk Vergi Hukuku uyarınca sermaye şirketlerinin kanuni temsilcilerinin ve limited şirket ortaklarının sorumluluğuna gidilmesi, diğer ülkelerde de var olan bir uygulamadır. Hatta, OECD'nin vergi idarelerinin tahsil performanslarına ilişkin olarak dikkate aldığı kriterlerden birisinin vergi borcu için şirket yöneticilerinin sorumluluğuna gidilmesi (impose tax debts to company directors) olduğu dikkate alındığında, vergi hukukumuzda sorumluluk hükümlerine yer verilmesinin bir anlamda gereklilik olduğu sonucuna ulaşmaktayız. Ancak, ülkemiz uygulamasında özellikle AATUHK ile kanuni temsilcilere yüklenen sorumluluk hükümlerinde kusurun aranmaması, benzer şekilde limited şirket ortakları için diğer ülkelerde rastlamadığımız kusursuz sorumluluk ilkesine yer verilmesi, kanımızca, Türk Vergi Sisteminin incelediğimiz ülkelere kıyasla daha ağır hükümler içerdiği sonucuna ulaşmamıza sebebiyet vermektedir.

Bununla birlikte, Türk Vergi Hukukunda kanuni temsilci bazında ele alınan sorumluluk hükümlerinin, özellikle ABD ve İngiliz hukukları karşısında oldukça dar ve hafif kaldığını söylemek yanlış olmayacaktır. Zira, ABD mevzuatında *kişi (person)* olarak

sade bir şekilde yasada yer alan ve kapsamı IRS ile yargı kararları ışığında olay bazında değerlendirilen sorumluluk hükümleri bulunmakta, İngiliz mevzuatında ise yönetici (director), adı (unvanı) ne olursa olsun, yönetici pozisyonunu işgal eden kişi; talimatları ve yönlendirmeleri diğer yöneticiler tarafından mutad davranış haline getirilmiş kişi; şirketin müdürü (manager) ya da şirketin ticareti ile işlemlerinin yönetimine başka türlü etki eden kişi; şirketin olağan sermayesinin en az % 20'sine doğrudan veya dolaylı sahip olan ya da intifa hakkı bulunan kişi olarak tarif edilmektedir.

Türk vergi mevzuatında ise, tanımı dahi yapılmamış ve iinin doldurulması diğerk kanunlara bırakılmış yalın bir *kanuni temsilci* terimi yer almaktadır. Bu haliyle, VUK ve AATUHK'daki düzenlemeler, içerikten ziyade şekle önem veren bir yapı sergilemektedir. Hal böyle olunca, Türk Vergi Hukuku, sadece, İngiliz sisteminde açıklandığı üzere, *de jure* yöneticiyi esas alan, *de facto* yönetici ile *gölge yöneticiyi* (*shadow director*) -ülkemiz uygulamasında bu konuda ödeme gücü olmayan kişilerin şirket yöneticisi yapılması, dolayısıyla yapılan takibatların neticesiz kalması gibi birçok olumsuz örnek bulunmasına karşılık- dikkate almayan bir yapıdadır. Bu yönden bakıldığında, Türk Vergi Hukukundaki kanuni temsilciler için öngörülen sorumluluk hükümleri, muhatabı yönünden, özellikle ABD ve İngiltere'ye kıyasla hafif ve dar kapsamlıdır.

Diğerk yandan, ülkemizde sıklıkla başvuru alan ve ortalama üç yılda bir tekrarlanan vergi afları (yeniden yapılandırmalar, vs.) doğal olarak şirketlerde verginin ödenmeyip af beklentisine girilmesine sebebiyet vermekte, bu da sorumluluk hükümlerinin etkinliğini zayıflatmaktadır. Bu yönden bakıldığında da, Türk Vergi Hukukunda şirketin kanuni temsilcileri ile ortakları için öngörülen sorumluluk hükümleri lafzen ağır olmakta, uygulanan kişiler ve ortaklar açısından bireysel bazda oldukça ağır sonuçlar ortaya çıkarsa da, genele vurulduğunda etkisi zayıf kalmaktadır.

5.2. ÖNERİLER

VUK'un 10'uncu maddesine göre, şirketin ödenmeyen vergisel borçlarından dolayı sorumluluğuna gidilen kanuni temsilci, ödeme emrine itiraz edip dava açarak

kusursuzluğunu ispat etme ve sorumluluktan kurtulma imkanına sahip iken; AATUHK'un mükerrer 35'inci maddesi hükmü bakımından kanuni temsilci, amme alacağının şirketin malvarlığından tamamen veya kısmen tahsil edilememiş veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması halinde, kusurlu olup olmadığı dikkate alınmaksızın sorumlu tutulmaktadır.

Bu iki hükümden hangisinin uygulanacağı sıkça tartışmalara konu olmuştur. Nitekim, Anayasa Mahkemesi de 19/03/2015 tarihli ve E.2014/144, K.2015/29 sayılı kararında, aynı maddi olaya iki ayrı yasa hükmünden hangisinin uygulanacağı konusunda belirsizlik oluştuğuna vurgu yapmıştır. Öğretide bu duruma getirilen çözüm, genel kanun ile özel kanun ayrımının gözetilmesidir. Gerek öğretide gerek yargı kararlarında bu konuda öne çıkan ağırlıklı görüş ise kanuni temsilcilerin sorumluluğuna özel hüküm niteliğindeki VUK'un 10'uncu maddesi uyarınca gidilebileceği; AATHUK'un mükerrer 35'inci maddesinin sair amme alacakları açısından uygulanabileceği yönündedir.

Ancak, öğretide, her iki Kanun maddesinden hangisinin uygulanacağı üzerinde tartışmalar bulunmasına karşılık, bu iki kanun maddesinin sebep olduğu kanunlar ihtilafı üzerinde yeterince durulmamıştır. Bir diğer deyişle, aynı konuda birbirinden farklı hükümler ihtiva eden iki kanun hükmünün neden bulunduğu ve sorunun kökten nasıl giderileceği değerlendirilmemiştir. VUK ile AATUHK'daki mevcut düzenlemeler hem İdare hem mükellef ile vergi sorumlusu hem de vergi yargısı açısından sorun teşkil etmektedir. İdarenin vergi ve buna bağlı alacakları VUK'un 10'uncu maddesi uyarınca takip etmekte iken, takip masraflarını AATUHK uyarınca tahsil etmek zorunda kalması, kanımızca eleştirilmesi ve bugüne kadar da nasıl düzeltileceği hususunda üzerinde çoktan durulması gereken bir konudur. Benzer şekilde, mükellef ve vergi sorumlusuna, kendisinden iki ayrı Kanun maddesi uyarınca tahsilata gelinmesi, zaten vergi sisteminin karmaşık olduğunu düşünen mükellef ile vergi sorumlusunun yasalara uyumunu zorlaştırmaktadır. Vergi yargısı da önüne gelen davalarda hangi yasa hükmünün uygulanacağına dair ihtilaf yaşayıp bu sorunu aşmaya yönelik içtihat oluşturmakta, İdarenin yanlış hükmü uygulayarak takibe başlaması durumunda ise hem zaman hem de gelir kaybı söz konusu olmaktadır.

Dolayısıyla, bu alanda yeknesak bir yasal düzenlemenin bulunması, hem İdare ile vergi yargısının bu alanda uzmanlaşıp daha hızlı ve kesin sonuçlar almasını sağlayabilecek, hem de mükellef ile vergi sorumlusu açısından vergi yasaları bir nebze de olsa sadeleştirilmiş olacaktır. Bu kapsamda, daha dar bir alanı düzenleyen VUK'un 10'uncu maddesinin ikinci fıkrasının, VUK'un tamamen değiştirilmesine dair Tasarısının da gündemde olduğu dikkate alınarak, AATUHK'a yollamada bulunacak şekilde değiştirilmesi, böylece VUK mu AATUHK mu uygulanacak şekilde tartışmalara girilmeden şirket tüzel kişiliğinden tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan vergi ve buna bağlı alacakların sadece tek bir kanun hükmü uyarınca tahsil edilmesinin sağlanması, kanımızca, daha uygun bir yöntem olacaktır.

Bir diğer deyişle, bu konuda yapılması gereken, VUK uyarınca kanuni temsilcilerin sorumluluğuna gidilmesi için ayrı bir usul öngörülmesinden vazgeçilmesi, bu konuda daha geniş hükümler getiren AATUHK hükümlerinin –kusursuz sorumluluk hükümlerinden arındırılarak- tek düzenleme olarak uygulanması, böylece İdarenin de mükellefin de vergi yargısının da normlar ihtilafından arındırılmasıdır.

Bu alanda dikkate alınması gereken bir diğer husus da, kanuni temsilcinin her iki yasada da ele alınış şekli ve kapsamının amaca uygun şekilde belirlenmemiş olmasıdır. Kanuni temsilci kavramına kimlerin dahil olduğu hususunda VUK'da bir açıklık bulunmamakta, kavramın geçtiği AATUHK'un mükerrer 35'inci maddesi yönünden kanuni temsilcilerin belirlenmesine dair olarak 1 Seri No'lu Tahsilat Genel Tebliği'nde ise TTK, TMK, Borçlar Kanunu ve ilgili sair mevzuat hükümlerinin dikkate alınacağı belirtilmektedir.

TTK'nın 99, 268, 273, 400, 1490, 1515, 1518 ve geçici 7'nci maddesinde *kanuni temsilci* ibaresine yer verilmiş, ancak, bu ibare genelde gerçek kişilerin kanuni temsilcisi manasında kullanılmıştır. Bunlardan sadece bağımsız denetçi olabilecek ve olamayacak kişilerin düzenlendiği 400'üncü maddenin 1. fıkrasının (c) bendinde ve gayriaktif şirketlerin kolay bir şekilde tasfiye edilip sicilden silinmelerine ilişkin Geçici 7'nci maddesinin 12'nci fıkrasında VUK ve AATUHK'a benzer şekilde kanuni temsilci ifadelerine yer verilmiş, ancak, anılan maddelerin hiçbirisinde kanuni temsilcinin kim

olduğu açıkça belirtilmemiştir. Nitekim, TTK'nın sermaye şirketlerine ilişkin sair hükümlerinde de şirketin kanuni temsilcisinin kim ya da kimler olduğuna dair açık bir ibareye de yer verilmemiştir.

Buna karşılık, TTK'nın birinci maddesi ile Türk Ticaret Kanunu'nun Türk Medenî Kanunu'nun ayrılmaz bir parçası olduğu açıkça zikredilmiştir. TMK'nın 49 ve 50'nci maddelerine göre; tüzel kişiler (dolayısıyla, sermaye şirketleri), gerekli yasal organlara sahip olmakla fiil ehliyetini kazanır ve organları aracılığıyla iradelerini kullanırlar. Bu itibarla, sermaye şirketlerinin kanuni temsilcilerinin kim ya da kimler olduğunu ortaya koyabilmek için, TTK uyarınca sermaye şirketlerinin yasal organlarına, ilgili organın yönetim ile temsil yetkisine ve bu yetkilerin devrine geniş bir perspektifte bakmak gerekir.

Öncelikle, bu konuda '*şirketinin kanuni temsilcisi şu organdır ya da şu kişidir*' şeklinde doğrudan bir belirleme yapmanın mümkün olmadığını belirtmeliyiz. Zira, kanuni temsil ve temsilcilik sıfatı, şirketin mutad faaliyetlerine devam etmesi, tasfiye haline girmesi, kayyım atanması veya temsil yetkisinin devredilmesi gibi hallerde değişkenlik göstermektedir. Tasfiye ve kayyım atanması hallerinde kanuni temsilcinin kim ya da kimler olduğunu belirlemek kanımızca kolaydır. Burada esas sorun, öğretilerde genelde normal dönem olarak adlandırılan dönemde şirketin kanuni temsilcisinin kim olduğunun belirlenmesi noktasında ortaya çıkmaktadır. Zira, şirketin temsil yetkisinin, özellikle, büyük sermaye şirketlerinde şirket içinden ve dışından kişilere devredilmesi sıklıkla rastlanılan uygulamalardır. Nitekim, 1 Seri No'lu Tahsilat Genel Tebliği'nde de, kanuni temsilcinin belirlenmesinde bu yetki devirlerinin dikkate alınacağı özellikle belirtilmektedir.

Oysa, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, eski kanunda bir arada yer almasına karşılık, sermaye şirketlerinde yönetim yetkisi ile temsil yetkisini birbirinden ayırmıştır. TTK'ya göre, şirketin yönetimi ile temsili anonim şirkette yönetim kurulunun, limited şirkette ise müdürün veya müdürler kurulunun görevidir. TTK'nın anonim şirket yönetim kurulu ile limited şirket müdürlerine ilişkin yeni düzenlemelerinden birisi, bunlara devredemeyecekleri birtakım görevler ile yetkiler tanınmasıdır.

TTK'nın 375'inci maddesi uyarınca, şirketin üst düzeyde yönetimi, muhasebe, finans denetimi ve finansal planlama düzeninin kurulması, yönetimle görevli kişilerin üst gözetimi, faaliyet raporunun düzenlenmesi, borca batıklığın takibi ve mahkemeye bildirim gibi görevler ile yetkiler sadece yönetim kuruluna tanınmış olup, bunların genel kurula ya da üçüncü şahıslara devredilmesi veya bunlardan vazgeçilmesi mümkün değildir. Nitekim, TTK'nın 625'inci maddesinde de benzer bir düzenlemeye yer verilmiş ve şirketin üst düzeyde yönetimi, gereklilik halinde muhasebe, finansal denetim ve finansal planlamanın oluşturulması, şirket yöneticilerinin gözetimi, finansal tabloların ve faaliyet raporunun düzenlenmesi, borca batıklığın takibi ve mahkemeye bildirim gibi görevler ve yetkiler sadece limited şirket müdürlerine tanınmış, bu görev ve yetkilerin genel kurula ya da üçüncü şahıslara devredilmesi veya bunlardan vazgeçilmesi yasaklanmıştır.

TTK'da tek tek sayılan bu görev ve yetkiler devredilemez olduğu gibi yönetim organının uhdesinden de alınamaz bir niteliktedir. Diğer bir ifadeyle, sermaye şirketinin yönetim organı –ki, çoğu halde şirketin de kanunî temsilcisidir- sadece kendisine tanınan bu görev ve yetkileri şirket içinden veya dışından kişilere devredemez, şirketin diğer bir organı yahut çalışanı da, örneğin genel kurul, yönetim organına tanınan görev ve yetkilerini kullanamaz ya da yönetim organına kullanması noktasından bir yasaklama veyahut sınırlama getiremez. Ayrıca, sermaye şirketinin yönetim organı sadece kendisine tanınan bu yetkileri ve görevleri ifa etmekten de kaçınmaz.

TTK'daki bu açık düzenlemelerden de görüleceği üzere, sermaye şirketinin yönetim organına vergi ile yakından ilişkili olan muhasebe düzenini kurma, finansal planlama yapma, ticari defterleri tutma gibi devredilemez birtakım görevler verilmesine karşılık, Vergi İdaresi kanımızca TTK ile getirilen bu yeni hükümleri gözden kaçırmış, bu durum da İdarenin sadece şirketi temsile yetkili kişilerin sorumluluğuna gidilmesini öngörmesine, hatta temsil yetkisinin devrinin dahi belirleyici olmasına, bu bağlamda da sorumluluğu kanuni temsilcilerin şirketi sadece üçüncü kişilere karşı temsile yetkili olma boyutuna yüklemesine sebebiyet vermiştir. Şirketler Hukuku ile Vergi Hukukuna ilişkin öğretide bu konuda kesin bir görüşe rastlanılmamış olmakla birlikte, TTK'nın bahsettiğimiz maddeleri ile anonim şirket yönetim kuruluna ve limited şirket

müdürlerine tanınan devredilemez görev ve yetkilerin vergiye dair yükümlülüklerle yakından ilişkili olduğu, şirketin vergisel sorumluluklarını devredilemez bu görev ve yetkilerden soyutlamanın mümkün olmadığı kanısındayız. Bir diğer deyişle, şirketin vergi ödevlerini ifanın, sadece temsil yetkisi ile değil aynı zamanda yönetim fonksiyonu ile de ilgili olduğunu düşünmekteyiz.

Şirkette düzgün bir muhasebe düzeninin oluşturulmaması ve finansal planlamanın özenli bir şekilde yapılmaması nedeniyle vergilerin zamanında veya hiç ödenmemesi halinde, şirketi temsile yetkili olanların sorumluluğuna gidip bu görevleri yerine getirmeyen yönetim organı üyelerini soyutlamak bu yönüyle düzenlemenin amacına da uygun düşmeyecektir. Bu bağlamda, Vergi İdaresinin 1 Seri No'lu Tahsilat Genel Tebliği'nde kanuni temsilcilerin nasıl belirleneceğine ilişkin düzenlemesini TTK'nın mezkûr maddeleri çerçevesinde yeniden gözden geçirmesinin, gerekirse bu konuda Ticaret Bakanlığı ile Sermaye Piyasası Kurulu gibi kurumlardan görüş alarak yeniden düzenlemesinin uygun olacağı düşünülmektedir.

Kaldı ki, bize göre bu konuda olması gereken, şirketin ödenmeyen vergisel borçlarından dolayı, Vergi İdaresinin, temsil yetkisi devredilmiş mi devredilmemiş mi şeklinde bir arayışa girmemesi, TTK'nın yukarıda belirttiğimiz açık hükümleri karşısında yönetim organının sorumluluğuna gitmesi, yönetim organı üyelerinin ise böyle bir durumda kusursuzluklarını –ki, halihazırda uygulanmakta olan sistem de kusursuzluğu ispat yükünü yönetim organı üyelerine yüklemektedir- ispat ederek sorumluluktan kurtulma yolunu aramasıdır.

Hatta, amacın kamu alacağının güvence altına alınması olduğu dikkate alındığında, VUK'un 10'uncu ve AATUHK'nun mükerrer 35'inci maddelerinde diğer vergi mükellef ve sorumluları için genel bir kavram olarak yer verildiğini düşündüğümüz *kanuni temsilcinin*, özellikle ticaret şirketleri açısından, anlamı ve kapsamının diğer kanunların yorumuna bırakılmayacak şekilde ilgili vergi kanunlarında açıkça düzenlenmesinin, ayrıca, geçmiş yıllarda yaşanan olumsuz örneklerden de yola çıkarak, İngiliz sisteminde yer alan *de facto* yönetici ile *gölge yönetici* olanları da sorumluluğa dahil eden düzenlemelere yer verilmesinin gerekli olduğu kanısındayız. Zira, nasıl ki

vergi mevzuatı açısından *mükellef, sorumlu* gibi kavramlar diğer kanunlara gizli ya da açık gönderme yapılmadan doğrudan vergi kanunları ile düzenlenmiş ise, vergi hukuku yönünden *kanuni temsilci* kavramı da ilgili vergi kanunlarında açıkça yer almalıdır. Böylece, vergi hukuku uygulaması bakımından kanuni temsilcinin kim olduğu ve nasıl belirleneceği hiçbir tereddüde mahal vermeyecek şekilde açıkça ortaya konulmalıdır. İngiliz sisteminde, yönetici kavramına hem Şirketler Yasası'nda hem de Vergi Yasası'nda ayrı ayrı yer verilmesi bunun güzel bir örneğidir. Tabi, burada, mutlak surette *kanuni temsilci* ibaresinin yer alması da gerekmemektedir. Bizdeki kanuni temsilci kavramına karşılık, Amerikan hukuk sisteminde *kişi*, İngiliz hukuk sisteminde ise *yönetici* kavramları kullanılmış, hatta İngiliz sisteminde yönetici kavramına bazı ortaklar da dahil edilmiştir. Bizde de, Vergi İdaresi, öncelikle bu alanda yaşadığı sıkıntıları da dikkate alarak, öncelikle, şirketin ödenmeyen vergi ve bağlı alacakları ile cezalarında kimin yahut kimlerin sorumluluğuna gideceğini belirlemeli, sonrasında da bu belirlemeye dayalı bir düzenleme yapmalıdır. Diğer bir ifadeyle, vergi ve kamu alacaklarının tahsilinde muhatabın kim olduğunun belirlenmesi, diğer kanunlara göre değil, doğrudan ilgili vergi kanunlarına göre belirlenmelidir.

Türk Vergi sisteminde konumuzla ilgili olarak gözlemlediğimiz diğer bir husus ise, şirketin vergi borçlarının ödenmemesinin üzerinden ne kadar süre geçmesi halinde anılan sorumluluk hükümlerinin işletileceğidir. İncelediğimiz ülkelerden İngiltere'de, *Borçların Doğrudan Tahsili* adlı program çerçevesinde, vergisini zamanında beyan etmeyenler ve/veya ödenmesi gereken tarihin üzerinden altı ay geçtiği halde ödemeyenler önce iletişim araçları ile uyarılmakta, uyarılardan da netice alınamaması halinde banka hesapları dahil olmak üzere kişisel varlıklarına müracaat edilebilmektedir. ABD'de ise verginin ödenmesi gerekip de ödenmediği tarihten itibaren 60 gün içerisinde ilgili kişilere yazılı olarak müracaat edilmektedir. VUK'un 10'uncu ve AATUHK'nun 35 ile mükerrer 35'inci maddelerinde ise bu konuda bir süre öngörülmemektedir. Her ne kadar, AATUHK'un 37'nci maddesinde amme alacaklarının özel yasalarda belirlenen zamanlarda ödeneceği, özel yasalarda ödeme zamanı tespit edilmemiş amme alacaklarının Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca belirtilecek usule yapılacak tebliğden itibaren bir ay içinde ödeneceği, bu ödeme müddetinin son gününün amme alacağının vade günü olduğu, 55'inci maddesinde ise

amme alacağını vadesinde ödemeyenlere 15 gün¹⁸ içinde borçlarını ödemeleri ve mal bildiriminde bulunmaları gerektiğinin bir ödeme emri ile tebliğ olunacağı hüküm altına alınmış ise de; Yargıtay 11. HD'nin 01/12/2015 tarihli ve E.2014/5129, K.2015/13065 sayılı kararına konu şirketin 1996 yılından 2009 yılı Şubat ayına kadar olan borçları için yönetim kurulu üyesine 26.11.2009 tarihinde ödeme emri düzenlenmesi örneğinde olduğu üzere, verginin ödeme süresinin üzerinden on yılı aşkın süre geçtikten sonra kanuni temsilciye müracaat edilmesi söz konusu olabilmektedir. Hatta, Yargıya intikal eden olaylardan anladığımız kadarıyla, Vergi İdaresinin zaman zaman tasfiye edilip ticaret sicilinden silinmiş, dolayısıyla hukuk aleminden göçüp gitmiş şirketlerin eski ortakları ile kanuni temsilcileri aleyhine takibata geçmesi de, bu alandaki takip eksikliğinin önemli bir göstergesidir. Vergi mevzuatımızda anılan sürenin zamanında işletilmesi ve takip edilmesinin faydalı olacağı düşünülmekle birlikte, sıklıkla vergi aflarının gündeme geldiği ülkemizde bunun ne derece mümkün ve uygulanabilir olduğu tartışmaya açıktır.

Konuya ilişkin olarak gözden geçirilmesini ve düzeltilmesini önerebileceğimiz bir diğer alan ise, AATUHK'nun 35'inci maddesi ile limited şirket ortaklarına getirilen kusursuz sorumluluk halidir. Vergi İdaresi, bu türden düzenlemeler ile adeta '*alacağımı tahsil edeyim de, kimden tahsil edersen edeyim*' yaklaşımı sergilemektedir. Bu yönüyle, Vergi İdaresinin zaman içerisinde sorumluluk hükümlerini sürekli olarak ağırlaştırmaya yönelik eğilimi sonucunda, ileride şirket çalışanlarının dahi sorumluluklarına gidilmesine dair düzenlemeleri gündeme getirmesi şaşırtıcı olmayacaktır. Hatta, kanımızca, Vergi İdaresi mümkün olsa, anonim şirket ortakları için de bu tarz bir kusursuz sorumluluk hali öngörebilirdi. Ancak, özellikle pay senetleri borsada işlem gören şirketlerin ortak statüsü kazanan küçük yatırımcıları ile yabancı yatırımcıların ürkeceği ve sermaye piyasasının bundan olumsuz etkileneceği gözetilerek böyle bir düzenlemeden vazgeçildiği düşünülmektedir.

Bu konudaki diğer bir kanaatimiz, öğretide de bazı yazarlarca ifade edildiği üzere, limited şirket ortakları için sorumluluk öngörülüp, anonim şirket ortakları için

¹⁸ AATUHK'un 55'inci maddesinin birinci fıkrasında "7 gün" olarak yer alan bu süre, 28/11/2017 tarihli ve 7061 sayılı Bazı Vergi Kanunları İle Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 9'uncu maddesi ile yapılan değişiklik sonrasında "15 gün" olarak belirlenmiştir.

öngörülmemesinin, hukuki konum ve durumları aynı olan bu şirketlerin ortakları açısından Anayasa'nın yasa önünde eşitlik ilkesine aykırılık oluşturduğudur. Devletin vergi ve sair kamu alacaklarının takip ve tahsilini sağlama adına yapacağı hukuki düzenlemelerde takdir yetkisi bulursa dahi, hukuk devleti olmanın gereklerine riayet etmesi genel bir beklentidir. Anılan düzenlemenin, bu yönüyle de adalet ve hakkaniyetle bağdaşmadığı düşünülmektedir.

Konuya ilişkin eleştirimiz, limited şirket ortaklarına sorumluluk getirilmesinin yanlışlığı değil, bu sorumluluğun yanlış bir şekilde düzenlenmiş olmasıdır. Zira, incelediğimiz ülkelerde de şirket ortaklarının sorumluluklarına gidilmesine imkan veren yasal düzenlemelerin olduğu görülmektedir. Ancak, bu ülkelerde ortaklara getirilen sorumluluk nesnel bir şekilde düzenlenmişken, Türk Vergi Hukukunda şirket ortaklarına ilişkin sorumluluk sadece limited şirket ortakları bazında ve ortak sıfatına bağlı olarak, ayrıca neredeyse bütün limited şirket ortaklarını potansiyel suçlu olarak görerek öznel bir şekilde düzenlenmiştir. Kamu alacağını güvence altına almak adına, vergi ve buna bağlı alacakların ödenmemesinde kusuru var ise şirket ortaklarının sorumluluklarına gitmekten daha doğal bir şey yoktur. Hatta, sadece limited şirket ortakları için değil anonim şirket ortakları için de bu sorumluluk öngörülmelidir. Örneğin, bir anonim şirkette şirketin kontrolünü elinde bulunduran ortak ya da şirketler topluluğunun tepesindeki hakim ortak, perde gerisinden şirketin ya da bağlı şirketlerin vergisel yükümlülüklerine etki edecek kararlar alıyorsa ve vergi alacaklarının şirketten tahsil edilememesinde bir rolü var ise, bu ortakların da sorumluluklarına gidilmelidir. Bu itibarla, Vergi İdaresinin, diğer ülke örneklerini de dikkate alarak, AATUHK'nun 35'inci maddesinin şirket ortakları için daha nesnel bir yaklaşımla düzenlenmesine yönelik çaba ve çalışma ortaya koymasının amaca daha uygun düşeceği kanısındayız.

Vergi alacaklarının tahsiline ilişkin olarak gözlemlediğimiz bir sorun ve buna ilişkin çözüm önerimiz de, tasfiye edilip sicilden silinen şirketlere dairdir. Sayıca az olan sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketleri hariç tutarsak olursak, 2010 ilâ 2017 yıllarında 452.546 adet anonim ile limited şirket kurulmasına karşılık, 103.958 adet anonim ile limited şirket ticaret sicilinden terkin edilip silinmiştir. Neredeyse yeni kurulan her dört şirkete karşılık bir şirket kapanmıştır. Bu yönüyle, tasfiye edilip ticaret

sicilinden silinen, dolayısıyla hukukî varlıkları sona eren şirketlerden vergi alacaklarının tahsiline yönelik sorunları ortadan kaldıran bir çözüm bulunması, üzerinde durulması gereken önemli bir konudur. Vergi İdaresinin tahsil kabiliyetini ortadan kaldıran bu soruna ilişkin çözüm, esas itibariyle TTK'da yer almaktadır. Bu çözüm, şirketin ek tasfiyesi, diğer bir deyişle ihyasıdır.

Vergi İdaresinin bu şirketlerin eski ortakları ve kanuni temsilcileri için başlattığı takip, haklı olarak yargı tarafından şirketin tüzel kişiliğinin ticaret sicilinden silinmesiyle sona erdiği ve bu tarihten sonra şirketin haklara sahip olması ile borçlu kılınmasının mümkün olmadığı, bu itibarla münfesiş şirket adına tarh ve ceza kesme işlemleri tesis edilemeyip ödeme emri düzenlenemeyeceği gerekçeleriyle hukuka uygun bulunmamakta, bu nedenle de başlatılan takiplerden bir sonuç alınamamaktadır. Mezkûr yargı kararlarına rağmen Vergi İdaresinin hala alacaklarını bu şekilde tahsil etmeye çalışması ise anlaşılır değildir. Bu konuda, Vergi İdaresinin yeni TTK ile getirilen ek tasfiye (yeniden ihya) yoluna başvurması, hem bu konuda yaşanan ihtilafları ortadan kaldıracak ve yargının yükünü hafifletecek hem de bu türden alacakların tahsil kabiliyetini artıracaktır.

KAYNAKÇA

Acarkan, İ. (2007). *Avrupa Toplulukları'nda Kurumlar Vergisi Uyumlaştırması ve Ekonomik Etkilerinin Türkiye Açısından Değerlendirmesi*. Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi, Ankara.

Akdağ Güney, N. (2010). *Anonim Şirket Yönetim Kurulu Üyelerinin Hukuki Sorumluluğu* (2. bs.). İstanbul: Vedat Kitapçılık.

Akkaya, M. (1997). Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 46(1-4), 185-208.

Akyürek, Ö. (2014). *Anonim ve Limited Şirketlerin Vergi Borçlarını Ödememesinden Dolayı Kanuni ve Kanuni Olmayan Temsilcilerin Sorumluluğu*. Yüksek Lisans Tezi, Sakarya Üniversitesi, Sakarya.

Alpan, B. (2017). Brexit ve Avrupa Kimliği: Türkiye-AB İlişkileri Tartışmanın Neresinde? E. Esen ve D. Şekeroğlu (Ed.). *BREXIT-Elveda Avrupa İngiltere'nin AB'den Ayrılmasından Sonra Avrupa Bütünleşmesi ve Türkiye-AB İlişkilerinde Fırsatlar ve Tehditler* (s. 283-298). (Elektronik Sürüm). Ankara: Desen Ofset.

Appeals. (t.y.). Erişim: 26 Kasım 2016, <https://www.irs.gov/compliance/appeals>

Are You Personally Liable For Your Company's Employment Tax? (t.y.). Erişim: 06 Kasım 2016, <http://www.chochan.com/doc/taxletters/Are-you-personally-liable-for-your-company-employment-tax.pdf>

Armour, J., Hansmann, H., Kraakman, R. (2009). The Essential Elements Of Corporation Law: What is Corporate Law? *Harvard John M. Olin Center For Law, Economics And Business, Discussion Paper*, 643(7/2009), 1-31, Erişim: 9 Şubat 2019, http://www.law.harvard.edu/programs/olin_center/papers/pdf/Kraakman_643.pdf

Ay, H.M., Şahin, Ü., Soylu, H. (2010). Mükellef ile Vergi Dairesi İlişkilerinde Yönetişimin Rolü ve Karaman İli Örneği. *Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, (11(1), 271-288.

Barlass, T.İ. (2005). *Anonim ve Limited Ortaklıklarda Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu*. Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi, İstanbul.

Başaran Yavaşlar, F. ve diğerleri (2012). Vergi Hukuku. Üyümez, M.E. (Ed.). *Vergi Kabahat ve Suçları* (s. 92-125). Eskişehir: Anadolu Üniversitesi.

Başaran Yavaşlar, F. (2013). *Vergi Ödevi İlişkisinin Tarafları Üzerinden Alman Vergilendirme Usulü*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Baums, T. (t.y.). *Personal Liabilities of Company Directors in German Law*. Erişim: 05 Kasım 2016, The Open University Ağ Sitesi: <https://core.ac.uk/download/pdf/14504645.pdf>

Bilici, N. (2010). *Avrupa Birliği ve Türkiye (Temel Bilgiler, İktisadi-Mali Konular)* (4. bs.). Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Bilici, N. (2012). *Vergi Hukuku* (29. bs.). Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Bilici, N. (2013). *Avrupa Birliği ve Türkiye (Mali Yardımlar, Vergilendirme)* (6. bs.). Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Budak, T., Er, S. (2013). Limited Şirket Ortaklarının Kamu Alacağına İlişkin Sorumluluklarının Değerlendirilmesi. *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 4(2), 75-104.

Candan, T. (1994). *Kanuni Temsilcinin Vergisel Sorumluluğu*. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.

Canyaş, O. (2006). *Yeminli Mali Müşavirlerin Vergisel Sorumluluğu*. Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi, Ankara.

Coşkun, M. (2013). *Açıklamalı-İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun* (Güncellenmiş 2. bs.). Ankara:Seçkin Yayınevi.

Çamoğlu, E. (1969). *Limited Şirket Ortaklarının Sınırlı Sorumluluğu Karşısında Şirket Alacaklılarının Aktif Korunması*. Doçentlik Tezi, İstanbul Üniversitesi, İstanbul.

Çamoğlu, E. (2010). *Anonim Ortaklık Yönetim Kurulu Üyelerinin Hukuki Sorumluluğu* (3.bs.). İstanbul: Vedat Kitapçılık.

Çelik, B. (2000). Kamu Alacaklarının Korunması Bakımından Limited Şirket Ortaklarının Sorumluluğu. *Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 4, 121-126.

Çomaklı, Ş., Ak, A., Ayrangöl, Z. (2014). *Vergi Hukuku* (2. bs.), Ankara: Savaş Kitap.

De Chiaro v. New York State Tax Commission, 760 F.2d 432 (2d Cir. 1985), Erişim: 6 Ocak 2018, <https://openjurist.org/760/f2d/432/peter-c-dechiaro-v-new-york-state-tax-commission>

De jure. (t.y.). Erişim: 22 Ekim 2016, https://tr.wikipedia.org/wiki/De_jure

Deloitte Touche Tohmatsu Limited. (2015). *Taxation and Investment in United Kingdom*. İngiltere:Deloitte.

Deloitte Touche Tohmatsu Limited. (2016). *Taxation and Investment in Germany*. Almanya:Deloitte.

Demir, İ.C. (2008). ABD Vergi Sistemi ve Gelir İdaresi. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 10(1), 275-297.

Doğanay, İ. (1981). *Türk Ticaret Kanunu Şerhi, I.Cilt*. Ankara: Olgaç Matbaası.

Dursun, İ. (2014). Ceza Muhakemesinde Şirket Yönetimi İçin Kayyım Tayini ve Nitelikleri. *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, 20(3), 63-96

Ebraico, M., Rua, S. (2015). *An Assessment of the Performance of the Italian Tax Debt Collection System* (Elektronik Sürüm). Brüksel: European Commission Taxation Papers

Edizdoğan, N. Gümüş, E. (2013). Vergi Afları ve Türkiye’de Vergi Aflarının Değerlendirilmesi. *Maliye Dergisi*, 164, 99-119.

Efe, H. (2017). Brexit Sonrası Birleşik Krallık ve Avrupa Birliği Arasındaki Tek Pazar Üzerine Müzakereler:”Sert” Brexit mi, “Yumuşak” Brexit mi? E. Esen ve D. Şekeroğlu (Ed.). *BREXIT-Elveda Avrupa İngiltere’nin AB’den Ayrılmasından Sonra Avrupa Bütünleşmesi ve Türkiye-AB İlişkilerinde Fırsatlar ve Tehditler* (s. 109-136). (Elektronik Sürüm). Ankara:Desen Ofset.

Eurostat. (2017). *Total Tax Revenue By Country, 1995-2016 (Millions Of Euro)*. Erişim: 10 Haziran 2018, [http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=File:Total_tax_revenue_by_country,_1995-2016_\(millions_of_euro\).png](http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=File:Total_tax_revenue_by_country,_1995-2016_(millions_of_euro).png)

Eurostat. (2017). *Total Tax Revenue By Country, 1995-2016 (% Of GDP)*. Erişim: 10 Haziran 2018, [http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=File:Total_tax_revenue_by_country,_1995-2016_\(%25_of_GDP\).png](http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=File:Total_tax_revenue_by_country,_1995-2016_(%25_of_GDP).png)

Gerçek, A. (2005). Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri Ve Türlerinin İncelenmesi. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 54(3), 157-193.

Gerner-Beuerle, C., Paech, P., Schuster, E.P. (2013). *Study On Directors’ Duties and Liability* (Elektronik Sürüm). London: LSE Enterprise

Gelir İdaresi Başkanlığı. (2016).*Gelir İdaresi Başkanlığı 2015 Yılı Faaliyet Raporu*.Ankara:GİB

Gelir İdaresi Başkanlığı. (t.y). *Tablo: 19 Merkezi Yönetim Gelirleri (2006-2017)*. Erişim:24 Mart 2018, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_19.xls.htm.

Gelir İdaresi Başkanlığı. (t.y). *Tablo: 22 2017 Yılı Merkezi Yönetim Gelirleri*. Erişim:24 Mart 2018, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_22.xls.htm.

Gümrük ve Ticaret Bakanlığı. (Ocak 2018). *2018 Yılı Ocak Ayı Veri Bülteni*. Erişim:3 Haziran 2018, <http://risk.gtb.gov.tr/data/5a536e56ddee7d1fa8b6c100/2018%20Y%C4%B1%C4%B1%20Ocak%20Ay%C4%B1%20Veri%20B%C3%BClteni.pdf>

Haase, F., Steierberg, D. (2016). *Tax Law in Germany (2nd.Edition)*. Hamburg:C.H.Beck.

Osborne, G., Gren, L. (t.y.). *A guide to UK taxation*. (Elektronik Sürüm). London:HM Government. Erişim:10 Şubat 2019, https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/183408/A_guide_to_UK_taxation.pdf.

Hodge, S.A. (2013). *Putting a Face on America's Tax Returns:A Chart Book*, Second Edition (Elektronik Sürüm). Washington D.C.: Tax Foundation.

Hoffman, W.H., Maloney, D.M., Raabe, W.A., Young, J.C. (2013). *Federal Taxation:Comprehensive Volume*. Andover:Cengage Learning.

Howard v. U.S., 711 F.2d 729 (5th Cir. 1983). Erişim:6 Ocak 2018, <https://openjurist.org/711/f2d/729/howard-v-united-states>

Incorporation of U.S. Companies. (t.y). Erişim: 30 Temmuz 2016, <http://www.corpomax.com/companies-usa/comparative-table-companies-usa.pdf>

IRS Pierces Corporate Veil For Unpaid Tax Liabilities, Upheld By Tax Court. (t.y). Erişim:14 Ağustos 2016, <http://rsmus.com/what-we-do/services/tax/washington-national-tax/irs-pierces-corporate-veil-for-unpaid-tax-liabilities--upheld-by.html>.

İnan, M. (2010). Türkiye’de Kazanç Vergisinden Gelir ve Kurumlar Vergisine Geçiş Süreci:1946-1960 Dönemi. *Maliye Dergisi*, 158, 349-364.

Jochum, H., Thiele, P.J. (2013). *Introduction to German Tax Law*. Stuttgart:Boorberg.

Johnston, K. (t.y.). *Can IRS Go After Shareholders If a Corporation Owes Tax?* Erişim: 06 Ağustos 2016, <http://smallbusiness.chron.com/can-irs-after-shareholders-corporation-owes-tax-17289.html>

Karyağdı, N. (2006). *Amerika Birleşik Devletleri Gelir İdaresi’nde Vergi İncelemesi* (Elektronik Sürüm). Ankara: Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayınları.

Karabacak, Y. (2013). Türk Vergi Kanunlarının Karmaşıklık Düzeyinin Ölçümü Üzerine Bir Deneme. *Maliye Dergisi*, 165, 38-53.

Karaege, Ö. (2014). Anonim Şirketlerde Genel Kurulun Yönetim Kurulu Üyelerini Görevden Alma (Azil) Yetkisi (TTK m.364). *Ankara Barosu Dergisi*, 2014/1, 69-110.

Karakoç, Y. (2004). *Genel Vergi Hukuku* (3.bs.). Ankara: Yetkin Yayınları.

Karataş Durmuş, N. (2014). Vergi Hukukunda İspat ve Delil. *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, XVIII (3-4), 505-528.

Kılıcı, E.N. (2018). Brexit; Birleşik Krallık ve Euro-Bölgesi Açısından Sonuçlarının Değerlendirilmesi. *Sakarya İktisat Dergisi*, 7(1), 1-26.

Kırca, İ., Şehirali Çelik, F.H., Manavgat, Ç. (2013). *Anonim Şirketler Hukuku, Cilt:1*. Ankara: Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü Yayınları.

Kızılot, Ş., Şenyüz, D., Taş, M., Dönmez, R. (2007). *Vergi Hukuku*. Ankara:Yaklaşım Yayıncılık.

Kirsner, M.A., Miller, R.S., Neier, D., Traurig, G. (2001). Being Held Personally Liable For Debtor Company’s Unpaid Taxes. *New York Law Journal*, August 2001. Erişim:20

Ağustos 2016, <https://www.gtlaw.com/en/insights/2001/8/being-held-personally-liable-for-debtor-companys-unpaid-taxes>

Koban, C.D. (2013). *Sermaye Şirketlerinde Kanuni Temsilcilerin Vergi Sorumluluğu*. Yüksek Lisans Tezi, Bahçeşehir Üniversitesi, İstanbul.

Koç, N. (2005). Türk Medenî Kanunundaki Düzenlemeler Işığında Vesayet Hukukuna Genel Bir Bakış. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 7, 99-120.

Koç, A. (2014). *Polonya Ülke Raporu (Elektronik Sürüm)*. Karacadağ:Karacadağ Kalkınma Ajansı. Erişim: 2 Mart 2019, <http://www.tumsiad.org.tr/raporlar/dosyalar/c7ad39a5.pdf>

Kautter, D.J., Herndon, B.D., Johnson, B.W., Paris, D.P., Kei, W.K. (2018). *Internal Revenue Service 2017 Data Book* (Elektronik Sürüm). Washington D.C.: Internal Revenue Service. Erişim:22 Nisan 2018, <https://www.irs.gov/pub/irs-soi/17databk.pdf>

Laffer, A.B., Winegarden, W.H., Childs, J. (2011). *The Economic Burden Caused by Tax Code Complexity*. Erişim: 27 Ağustos 2016, <http://www.ohfairtax.org/FAQ/PDF/ComplexityofTaxCode.pdf>

Liability of Third Parties for Unpaid Employment Taxes. (t.y.). Erişim: 27 Ağustos 2016, https://www.irs.gov/irm/part5/irm_05-017-007.html

Mehter Aykın, S. (2017). Brexit'te Kırılma Noktası: AB Bütçesi. E. Esen ve D. Şekeroğlu (Ed.). *BREXIT-Elveda Avrupa İngiltere'nin AB'den Ayrılmasından Sonra Avrupa Bütünleşmesi ve Türkiye-AB İlişkilerinde Fırsatlar ve Tehditler* (s. 215-245). (Elektronik Sürüm). Ankara:Desen Ofset.

Melville, A. (2017). Chapter 1: Introduction to the UK Tax System. A. Melville (Haz.). *Taxation* (s.1-14). London:Pearson PLC

Mutluer, M.K. (2006). *Vergi Genel Hukuku*. İstanbul: Sena Ofset.

OECD (2015), *Tax Administration 2015: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies*. Paris: OECD Publishing.

Oktar, S.A. (2008). *Vergi Hukuku* (3.bs.). Ankara: Türkmen Kitabevi.

Ozansoy, F. (2008). *Anonim ve Limited Şirketlerde Vergi Borcundan Dolayı Yönetim Kurulu Üyeleri İle Ortakların Sorumluluğunun Analizi ve Değerlendirilmesi*. Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi, Ankara.

Öncel, M. (1983). “*Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk*”, Prof. Dr. Fadıl H. Sur’un Anısına Armağan. Ankara: Ankara Üniversitesi SBF Yayını.

Öncel, M., Kumrulu, A., Çağan, N. (2015). *Vergi Hukuku* (24. bs.). Ankara: Turhan Kitabevi.

Özdiler, E. (2005). *Sermaye Şirketlerinde Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu*. Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi, Ankara.

Piketty, T., Saez, E. (2007). How Progressive is the U.S. Federal Tax System? A Historical and International Perspective. *Journal Of Economic Perspectives*, 21(1), 3-24.

Pulaşlı, H. (2012). *Yeni Şirketler Hukuku Genel Esaslar*. Ankara: Adalet Yayınevi.

PWC. (2014). *Doing Business in The United States: A Guide To the Key Tax Issues* (Elektronik Sürüm). Birmingham:PWC.

Remeur, C. (2005). *Tax Policy in The EU* (Elektronik Sürüm). Brüksel: European Parliamentary Research Service.

S Corporations. (t.y.). Erişim: 6 Ağustos 2016, <https://www.irs.gov/businesses/small-businesses-self-employed/s-corporations>

Saban, N. (2014). *Vergi Hukuku* (6.bs.). İstanbul: Beta Yayınları.

Sarılı, M.A. (2014). *Türk Vergi Sistemi* (3.bs.). Ankara: Hermes Ofset.

Sherlock, M.F., Marples, D.J. (2014). *Overview of the Federal Tax System* (Elektronik sürüm). Washington D.C.:Congressional Research Service.

Smith, J., Raabe, W., Maloney, D. (2010). *Taxation of Business Entities*. Hampshire:Cengage Learning. Erişim:01 Ekim 2016, http://www.cengage.com/resource_uploads/downloads/0324828586_164656.pdf.

Şenyüz, D., Yüce, M., Gerçek, A. (2011). *Vergi Hukuku* (2.bs.). Bursa: Ekin Yayın.

Tekinalp, Ü. (2013). *Sermaye Ortaklıklarının Yeni Hukuku* (3.bs.). İstanbul: Vedat Kitapçılık.

TOBB. (t.y.). *Kurulan/Kapanan Şirket İstatistikleri*. Erişim:20 Ağustos 2016, <http://www.tobb.org.tr/BilgiErisimMudurlugu/Sayfalar/KurulanKapananSirketistatistikleri.php>.

Tosun, M.U., Canyaş, O., Tosun, A.N. (2012). Türk Vergi Hukukunda Gecikme Faizi Oranının Belirlenmesinde İdarenin Takdir Yetkisi Sorunu: İktisadi ve Hukuki Bir Analiz. *Maliye Dergisi*, 163, 204-222.

United States Tax Court Memo. 2015-51. (2015). Erişim: 3 Eylül 2016, <http://www.ustaxcourt.gov/InOpHistoric/kardashmemo.goeke.TCM.WPD.pdf>

Vergi Usul Kanunu Tasarısı. (t.y.). Erişim: 22 Ekim 2016, <http://www.iib.org.tr/tr/diger-duyurular-vergi-usul-kanunu-tasarisi.html>

Worstell, T. (t.y.). More Than 90 % Of US Businesses Don't Pay The Corporate Income Tax. *Forbes*, December 2014. Erişim:30 Temmuz 2016, <http://www.forbes.com/sites/timworstell/2014/12/23/more-than-90-of-us-businesses-dont-pay-the-corporate-income-tax/#3a95cd5d52c4>.

Yaralı, L. (2010). *Limited Şirketin Kamu Borçlarından Müdürlerin ve Ortakların Sorumluluğu*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.

Yereli, A.B. (2012). Bütçelemenin Anayasal İlkeleri: Anayasal Bütçe Yaklaşımı. A. Kılınç, K., Urhan, Y. “*Şeffaf ve Hesap Verebilir Kamu Yönetimi*” Sempozyumu (s.43-67). Ankara:TBMM

Yeşilyurt, H. (2016). Bazı Açılardan Türk Vergi Sistemi Eleştirisi: Kirli Yaşıyoruz, Temizmiş Gibi Yapıyoruz. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 122, 235-258.

Yıldırım, A.E. (2015). Avrupa Birliği ve Türk Vergi Sistemlerinde Özel Tüketim Vergisi. *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, XIX(1), 219-252.

Yıldız, H. (2006). Avrupa Birliği Vergi Politikası ve Vergi Uyumlaştırma Çalışmaları. *Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 10(3-4), 549-569.

Yurtsever, H. (2013). Vergi Hukukunda İradi Temsil. *Electronic Journal of Vocational Colleges*, Aralık 2013, 113-120.

Anayasa Mahkemesi, 19.03.2015 gün ve E.2014/144, K.2015/29.

Anayasa Mahkemesi, 07.04.2016 gün ve E.2015/109, K.2016/28.

Anayasa Mahkemesi, 12.10.2016 gün ve E.2015/73, K.2016/161.

Anayasa Mahkemesi, 13.12.2017 gün ve E.2016/14, K.2017/170.

Danıştay 3. D, 26.12.1991 gün ve E.1990/853, K.1991/3080.

Danıştay 4. D, 17.01.1994 gün ve E.1992/3353, K.1994/154.

Danıştay 7. D, 26.05.1995 gün ve E.1993/4048, K.1995/2178.

Danıştay 4. D, 26.05.1998 gün ve E.1997/2231, K.1998/2253.

Danıştay 7. D, 21.12.1998 gün ve T.1997/5295, 4660.

Danıştay 11. D, 01.11.1998 gün ve T.2473/3849.

Danıştay VDDGK, 26.01.2001 gün ve T.2000/261, 31.

Danıştay 3. D, 09.06.2003 gün ve T.2002/4619, 3476.

Danıştay VDDK, 17.06.2005 gün ve E.2005/86, K.2005/158.

Danıştay 4. D, 13.04.2009 gün ve T.2008/5380, 1913.

Danıştay 4. D, 13.10.2011 gün ve E.2008/7216, K.2011/7431.

Danıştay 4. D, 22.03.2012 gün ve T.2009/2694, 955.

Danıştay 7. D, 13.06.2012 gün ve E.2001/3998, K.2002/2424.

Danıştay 3. D, 08.11.2012 gün ve E.2010/2335, K.2012/3569.

Danıştay 3. D, 04.03.2014 gün ve E.2013/7629, K.2014/902.

Danıştay 9. D, 26.10.2015 gün ve E.2012/3123, K.2015/11434.

Danıştay 9. D, 7/2/2017 gün ve E.2014/6480, K.2017/1301.

Danıştay 9. D, 7/2/2017 gün ve E.2014/6481, K.2017/1302.

Danıştay 9. D, 7/2/2017 gün ve E.2014/6483, K.2017/1303.

Danıştay 4. D, 13.02.2017 gün ve E.2014/8647, K.2017/1507.

Danıştay 9. D, 14.02.2017 gün ve E.2016/6167, K.2017/1755.

Danıştay 9. D, 20/02/2017 gün ve E.2014/13911, K.2017/1900.

Danıştay 4. D, 20/2/2017 gün ve E.2014/7613, K.2017/1732.

Danıştay 4. D, 20/2/2017 gün ve E.2014/7615, K.2017/1733.

Danıştay 9. D, 21.02.2017 gün ve E.2016/5235, K.2017/1969.

Danıştay 9. D, 21/02/2017 gün ve E.2014/6977, K.2017/1970.

Danıştay 9. D, 21.02.2017 gün ve E.2016/5234, K.2017/1971.

Danıştay VDDK, 08.03.2017 gün ve E.2016/1150, K.2017/120.

Danıştay VDDK, 08.03.2017 gün ve E.2017/47, K.2017/138.

Danıştay VDDK, 08.03.2017 gün ve E.2017/108, K.2017/139.

Danıştay VDDK, 29.03.2017 gün ve E.2017/137, K.2017/166.

Danıştay VDDK, 26.04.2017 gün ve E.2017/180, K.2017/192.

Danıştay VDDK, 26.04.2017 gün ve E.2017/181, K.2017/193.

Danıştay VDDK, 26.04.2017 gün ve E.2017/182, K.2017/194.

Danıştay VDDK, 26.04.2017 gün ve E.2017/163, K.2017/257.

Danıştay 3. D, 4/7/2017 gün ve E.2015/13915, K.2017/5636.

Yargıtay 11. HD, 31/3/2008 gün ve E.2007/2139, K.2008/4159.

Yargıtay 11. HD, 14.06.2011 gün ve E.2011/4753, K.2011/7389.

Yargıtay HGK, 30.01.2013 gün ve E.2012/21-734, K.2013/152.

Yargıtay 21. HD, 13.06.2013 gün ve E.2012/6390, K.2013/12538.

Yargıtay 17. HD, 01.12.2015 gün ve E.2014/5129, K.2015/13065.

Yargıtay 23. HD, 4/2/2015 gün ve E.2014/3577, K.2015/560.

Yargıtay 11. HD, 07.03.2016 gün ve E.2015/7444, K.2016/2505.

Yargıtay 12. HD, 14.06.2016 gün ve E.2016/12279, K.2016/16813.

Yargıtay 14. HD, 11.01.2017 gün ve E.2015/18141, K.2017/152.

Yargıtay 23. HD, 26/1/2017 gün ve E.2016/2861, K.2017/196.

Yargıtay 11. HD, 27.11.2017 gün ve E.2016/4740, K.2017/6593.

Yargıtay 11. HD, 05.02.2018 gün ve E.2016/12207, K.2018/771.

Yargıtay 14. HD, 19.03.2018 gün ve E.2017/2339, K.2018/2058.

Yargıtay 10. HD, 19.03.2018 gün ve E.2016/751, K.2018/2287.

Yargıtay 14. HD, 02.04.2018 gün ve E.2017/3693, K.2018/2554.



Yargıtay 14. HD, 16.04.2018 gün ve E.2017/3682, K.2018/3050.

Yargıtay 10. HD, 17.05.2018 gün ve E.2016/6805, K.2018/4831.

EK 1. Orijinallik Raporu

	HACETTEPE ÜNİVERSİTESİ SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ DOKTORA TEZ ÇALIŞMASI ORJİNALLİK RAPORU
HACETTEPE ÜNİVERSİTESİ SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MALİYE ANABİLİM DALI BAŞKANLIĞI'NA	
Tarih: <u>13/06/2019</u>	
<p>Tez Başlığı : Sermaye Şirketlerinin Ortakları İle Kanunî Temsilcilerinin Şirketin Vergisel Borçlarından Doğan Sorumluluğu: Amerika Birleşik Devletleri Ve AB Üyesi Bazı Ülkeler İle Karşılaştırmalı Bir İrdeleme</p>	
<p>Yukarıda başlığı gösterilen tez çalışmamın a) Kapak sayfası, b) Giriş, c) Ana bölümler ve d) Sonuç kısımlarından oluşan toplam 170 sayfalık kısmına ilişkin, 13/06/2019 tarihinde şahsım/tez danışmanım tarafından Turnitin adlı intihal tespit programından aşağıda işaretlenmiş filtrelemeler uygulanarak alınmış olan orijinallik raporuna göre, tezimin benzerlik oranı % 23'tür.</p>	
<p>Uygulanan filtrelemeler:</p>	
<p>1- <input checked="" type="checkbox"/> Kabul/Onay ve Bildirim sayfaları hariç</p>	
<p>2- <input checked="" type="checkbox"/> Kaynakça hariç</p>	
<p>3- <input type="checkbox"/> Alıntılar hariç</p>	
<p>4- <input checked="" type="checkbox"/> Alıntılar dâhil</p>	
<p>5- <input checked="" type="checkbox"/> 5 kelimedenden daha az örtüşme içeren metin kısımları hariç</p>	
<p>Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Çalışması Orijinallik Raporu Alınması ve Kullanılması Uygulama Esasları'nı inceledim ve bu Uygulama Esasları'nda belirtilen azami benzerlik oranlarına göre tez çalışmamın herhangi bir intihal içermediğini; aksinin tespit edileceği muhtemel durumda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi ve yukarıda vermiş olduğum bilgilerin doğru olduğunu beyan ederim.</p>	
<p>Gereğini saygılarımla arz ederim.</p>	
Tarih ve İmza	
<p>Adı Soyadı: Soner ALTAŞ</p>	<p><u>13/06/2019</u></p>
<p>Öğrenci No: N11245640</p>	<p><i>Soner Altay</i></p>
<p>Anabilim Dalı: Maliye</p>	
<p>Programı: Maliye</p>	
<p>Statüsü: <input checked="" type="checkbox"/> Doktora <input type="checkbox"/> Bütünleşik Dr.</p>	
<p>DANIŞMAN ONAYI</p>	
<p>UYGUNDUR.</p>	
	
<p>Doç. Dr. Ayşe Nil TOSUN</p>	

EK 2. Etik Kurul/Komisyon İzni ya da Muafiyet Formu

 <p>HACETTEPE ÜNİVERSİTESİ SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ TEZ ÇALIŞMASI ETİK KOMİSYON MUAFİYETİ FORMU</p>
<p>HACETTEPE ÜNİVERSİTESİ SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MALİYE ANABİLİM DALI BAŞKANLIĞI'NA</p> <p style="text-align: right;">Tarih: 13/06/2019.</p> <p>Tez Başlığı: Sermaye Şirketlerinin Ortakları İle Kanunî Temsilcilerinin Şirketin Vergisel Borçlarından Doğan Sorumluluğu: Amerika Birleşik Devletleri Ve AB Üyesi Bazı Ülkeler İle Karşılaştırmalı Bir İrdeleme</p> <p>Yukarıda başlığı gösterilen tez çalışmam:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. İnsan ve hayvan üzerinde deney niteliği taşımamaktadır, 2. Biyolojik materyal (kan, idrar vb. biyolojik sıvılar ve numuneler) kullanılmasını gerektirmemektedir. 3. Beden bütünlüğüne müdahale içermemektedir. 4. Gözlemsel ve betimsel araştırma (anket, mülakat, ölçek/skala çalışmaları, dosya taramaları, veri kaynakları taraması, sistem-model geliştirme çalışmaları) niteliğinde değildir. <p>Hacettepe Üniversitesi Etik Kurulları ve Komisyonlarının Yönergelerini inceledim ve bunlara göre tez çalışmamın yürütülebilmesi için herhangi bir Etik Kurul/Komisyon'dan izin alınmasına gerek olmadığını; aksi durumda doğabilecek her türlü hukukî sorumluluğu kabul ettiğimi ve yukarıda vermiş olduğum bilgilerin doğru olduğunu beyan ederim.</p> <p>Gereğini saygılarımla arz ederim.</p> <p style="text-align: right;">Tarih ve İmza</p> <p>Adı Soyadı: Soner ALTAŞ 13/06/2019</p> <p>Öğrenci No: N11245640</p> <p>Anabilim Dalı: Maliye <i>Soner Altas</i></p> <p>Programı: Maliye</p> <p>Statüsü: <input type="checkbox"/> Yüksek Lisans <input checked="" type="checkbox"/> Doktora <input type="checkbox"/> Bütünleşik Doktora</p>
<p><u>DANIŞMAN GÖRÜŞÜ VE ONAYI</u></p> <p style="text-align: center;">  Doç. Dr. Ayşe Nil TOSUN </p> <p>Detaylı Bilgi: http://www.sosyalbilimler.hacettepe.edu.tr Telefon: 0-312-2976860 Faks: 0-3122992147 E-posta: sosyalbilimler@hacettepe.edu.tr</p>