T.C.
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU BÖLÜMÜ (VERGİ HUKUKU)
YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

VERGİ HUKUKU
YÜKSEK LİSANS TEZİ

SERMAYE ŞİRKETLERİNDE KANUNİ TEMSİLCİNİN VERGİSEL SORUMLULUĞU

TEZ DANIŞMANI
DOÇ. DR. MUSTAFA AKKAYA

HAZIRLAYAN
EDA ÖZDİLER
03911820

ANKARA 2005

T.C.

ANKARA ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

KAMU HUKUKU BÖLÜMÜ (VERGİ HUKUKU)

YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

VERGİ HUKUKU

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Tez Danışmanı : Doç. Dr. Mustafa Akkaya

SERMAYE ŞİRKETLERİNDE KANUNİ TEMSİLCİNİN VERGİSEL SORUMLULUĞU

Tez Jürisi Üyeleri

Adı ve Soyadı	**İmzası**
.....	.....
.....	.....
.....	.....
.....	.....
.....	.....
.....	.....

Tez Sınavı Tarihi .....

İÇİNDEKİLER

İÇİNDEKİLER I

KISALTMALAR IX

GİRİŞ X

BİRİNCİ BÖLÜM

KANUNİ TEMSİLCİ VE SORUMLULUK

I. GENEL OLARAK..... 1

II. SORUMLULUK-VERGİSEL SORUMLULUK KAVRAMLARI 1

A. SORUMLULUK KAVRAMI 1

B. SORUMLULUK KAVRAMININ HUKUK SİSTEMİ İÇERİSİNDEKİ YERİ 3

1. Sorumluluk Kavramının Özel Hukuk Sistemi İçerisindeki Yeri 3

2. Sorumluluk Kavramının Kamu Hukuku/Vergi Hukuku Sistemi İçerisindeki Yeri 6

3. Sorumluluk Kavramı Bakımından Özel Hukuk ile Vergi Hukukunun Karşılaştırılması 8

III. KAVRAMSAL ÇERÇEVE 8

A. ŞİRKET KAVRAMI ve UNSURLARI 8

B. ŞİRKETLERİN TASNİFİ 9

C. VERGİ ÖDEVİ KAVRAMI 10

D.VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ VE VERGİ SORUMLULUĞU KAVRAMLARI 11

E. TEMSİL ve KANUNİ TEMSİLCİ KAVRAMI 19

IV. KANUNİ TEMSİLCİNİN VERGİSEL KONUMU 20

V.KANUNİ TEMSİLCİNİN VERGİ HUKUKU BAKIMINDAN SORUMLULUĞU 22

A. KANUNİ TEMSİLCİNİN VERGİ USUL KANUNU BAKIMINDAN SORUMLULUĞU 22

1. Genel Olarak 22

2. Sorumluluğun Kapsamı 25

a. Vergi Alacakları 25

b. Vergi Alacağına Bağlı Alacaklar 26

ba. Gecikme Faizi, Tecil Faizi Ve Gecikme Zammı 26

bb. Vergi Cezaları 28

bba. Vergi Cezalarının Mahiyeti 28

bbb. Vergi Cezalarında Ehliyet 30

bbc. Kanuni Temsilcinin Vergi Cezaları Bakımından Sorumluluğu 30

3. Sorumluluğun Koşulları 31

a. Vergi Alacağının Kısmen Veya Tamamen Temsil Edilenin Varlığından Alınamaması 32

b. Vergi Alacağının Şirketten Alınamamasının Sebebinin Vergi Ödevlerinin Yerine Getirilmemesi Olması 35

c. Vergi İle İlgili Ödevlerin Yerine Getirilmemesinde Kanuni Temsilcinin Kasıt Ve İhmalinin Bulunması (3505 Sayılı Kanun İle Kaldırılmıştır.) 35

4. Sorumluluğun Niteliği 35

5. Kusursuzluğun Kanıtlanması 43

a. 3505 Sayılı Yasa Değişikliğinden Önce 43

b. 3505 Sayılı Yasa Değişikliğinden Sonra 45

6. Sorumluluğun Sınırlandırılması 47
a. Sorumluluğun Zaman Yönünden Sınırlandırılması 47
b. Sorumluluğun Temsil Yetkisinin Devri Yoluyla Kişi Yönünden Sınırlandırılması 48
7. Rücû 54
a. Asıl Borçluya Rücû 55
b. Diğer Kanuni Temsilcilere Rücû 55
B. KANUNİ TEMSİLCİNİN AMME ALACAKLARININ TAHSİLİ USULÜ KANUN ANLAMINDA SORUMLULUĞU 55
1. Genel Olarak 55
2. Kanuni Temsilcinin AATUHK Anlamında Vergisel Sorumluluğu 56
a. Sorumluluğun Kapsamı 57
b. Sorumluluğun Koşulları ve Sınırları 57
c. Rücû 58
VI. TASFİYE HALİNDE KANUNİ TEMSİLCİNİN VERGİSEL SORUMLULUĞU 62
A.GENEL OLARAK 62
B.TASFİYE KAVRAMI 62
C.TÜRK TİCARET HUKUKUNDA SERMAYE ŞİRKETLERİNİN TASFİYESİ 63
D.TASFİYE HALİNDEKİ SERMAYE ŞİRKETLERİNİN HUKUKİ DURUMLARI 64
1.Tüzel Kişiliğin Devam Etmesi 64
2.Ticaret Ünvanının Kullanılması 64
3.Şirket Amacının Değişmesi 64
E. TASFİYENİN SERMAYE ŞİRKETİNİN TEMSİLİ ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ 65
F. TASFİYE MEMURLARININ GÖREV VE YETKİLERİ 67

1. Tasfiye Memurlarının Yetkileri 67

2. Tasfiye Memurlarının Görevleri 67

G. TASFİYE MEMURLARININ SORUMLULUĞU 68

1. Tasfiye Memurlarının Özel Hukuktan Kaynaklanan Sorumluluğu 68

2. Tasfiye Memurlarının Vergi Hukukundan Kaynaklanan Sorumluluğu 68

a. Genel Olarak 68

b. Vergi Usul Kanunu'na Göre Tasfiye Memurlarının Sorumluluğu 69

c. Kurumlar Vergisi Kanunu'na Göre Tasfiye Memurlarının Sorumluluğu 69

İKİNCİ BÖLÜM

SERMAYE ŞİRKETLERİNDE KANUNİ TEMSİLCİNİN VERGİSEL SORUMLULUĞU

I. ANONİM ŞİRKETLERDE KANUNİ TEMSİLCİNİN VERGİSEL SORUMLULUĞU 71

A. ANONİM ŞİRKETİN TANIMI VE UNSURLARI 71

1. Anonim Şirketin Tanımı 71

2. Anonim Şirketin Unsurları 72

a). Unvan 73

b). Amaç ve Konu 73

c). Sermaye ve Paylar 73

d). Şirketin Bütün Malvarlığı ile Sorumlu Olması 73

e). Ortakların Sınırlı Sorumlu Olması 74

f). Tüzel Kişilik 74

B. ANONİM ŞİRKET TÜRLERİ 75
1. Ticari Ve Sınai Konularla Uğraşan Anonim Şirketler 76
2. Holdingler 76
a). İştirak 76
b). Tâbi şirket yönetimine hakim olma 77
3. Bankacılıkla Uğraşan Anonim Şirketler 78
4. Sigortacılıkla Uğraşan Anonim Şirketler 78
5. Kamu Hizmeti Amacı İle Kurulan Anonim Şirketler 78
6.İktisadi Devlet Teşekkülü Niteliğindeki Anonim Şirketler 79
C.ANONİM ŞİRKETİN ORGANLARI 80
D.ANONİM ŞİRKET KANUNİ TEMSİLCİSİ 81
1. GENEL OLARAK 81
2. YÖNETİM KURULUNUN ORTAKLIKTAKİ KONUMU 86
3. MÜDÜRLERİN ORTAKLIKTAKİ KONUMU 90
4. ÖZEL BİR DURUM: BANKALARDA KANUNİ TEMSİLCİ 92
E. ANONİM ŞİRKETTE İDARE VE TEMSİL İŞLERİNİN YÜRÜTÜLMESİ 94
F. YÖNETİM KURULUNUN HUKUKSAL SORUMLULUĞUNUN ANLAMI 96
1. Genel Açıklama 96
2. Hukuksal Sorumluluk Kavramı 97
3. Yönetim Kurulu Üyelerinin Hukuksal Sorumluluğunun Anlamı 98
G.ANONİM ŞİRKETLERDE KANUNİ TEMSİLCİNİN VERGİSEL SORUMLULUĞU 104
1. Genel Olarak 104
2. Vergi Usul Kanunu Bakımından Kanuni Temsilcinin Vergisel Sorumluluğu 104

3. AATUHK Bakımından Kanuni Temsilcinin Vergisel Sorumluluğu 105

II. LİMİTED ŞİRKETLERDE KANUNİ TEMSİLCİNİN VERGİSEL SORUMLULUĞU 106

A. GENEL OLARAK 106

B. LİMİTED ŞİRKETİN TANIMI 107

C. LİMİTED ŞİRKETTE KANUNİ TEMSİLCİNİN KONUMU 108

D. LİMİTED ŞİRKETTE KANUNİ TEMSİLCİ SIFATI 108

1. Ortak Olan Müdürler 109

2. Ortak Olmayan Müdürler 111

3. Ortak Olmayan Müdürlerin Hukuki Statüsü ve Yazında İleri Sürülen Görüşler 111

4.Müdürlerin Görev Ve Yetkileri 114

a).Temsil İşleri Ve Temsil Usulleri 114

aa).Temsil İşleri 114

ab).Temsil Usulleri 115

b) . İdari Görevleri 116

E. LİMİTED ŞİRKET KANUNİ TEMSİLCİSİNİN VERGİ HUKUKUNDA SORUMLULUĞU 117

1. Genel Olarak 117

2. Limited Şirket Kanuni Temsilcisinin Vergi Usul Kanunu Bakımından Sorumluluğu 117

3. Limited Şirket Kanuni Temsilcisinin 6183 Sayılı Kanun Bakımından Sorumluluğu 118

III. SERMAYESİ PAYLARA BÖLÜNMÜŞ KOMANDİT ŞİRKETTE KANUNİ TEMSİLCİNİN VERGİSEL SORUMLULUĞU 120

A. GENEL AÇIKLAMA 120

Biçimlendirilmiş: Madde İşaretleri ve Numaralandırma

B. SERMAYESİ PAYLARA BÖLÜNMÜŞ KOMANDİT ŞİRKETİN TANIMI VE UNSURLARI 120
1. Tanım 120
2. Unsurları 121
a). Ticaret Unvanı 121
b)İktisadi Konu 121
c) Sermayenin Paylara Bölünmüş Olması 121
d) Komandite ve Komanditer Ortaklar 121
e). Tüzel Kişilik 122
C. SERMAYESİ PAYLARA BÖLÜNMÜŞ KOMANDİT ŞİRKETİN KANUNİ TEMSİLCİSİ 122
D. SERMAYESİ PAYLARA BÖLÜNMÜŞ KOMANDİT ŞİRKETTE KANUNİ TEMSİLCİNİN VERGİSEL SORUMLULUĞU 123
SONUÇ 125
KAYNAKÇA 128

KISALTMALAR

AATUHK	: Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun
a.g.e.	: Adı geçen eser
a.g.m.	: Adı geçen makale
A.Ü.H.F.D.	: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
A.Ü.H.F.Y.	: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları
A.Ü.S.B.F.Y.	: Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları
BK.	: Borçlar Kanunu
bkz.	: Bakınız
C.	: Cilt
Dan.	: Danıştay
DD.	: Danıştay Dergisi
dn.	: Dipnot
E.	: Esas
hk.	: Hakkında
İ.Ü.Y.	: İstanbul Üniversitesi Yayını
K.	: Karar
MK.	: Medeni Kanun
m.	: Madde
örn.	: Örneğin
s.	: Sayfa
TTK.	: Türk Ticaret Kanunu
VDDGK.	: Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu
VUK	: Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

I. TEZİN KONUSU ve AMACI

Anonim şirket, limited şirket ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler için bir üst kavram olarak kullanılan sermaye şirketleri, Türk Ticaret Kanunu'nda düzenlenmiştir. Türk Ticaret Kanunu'nun 269'uncu maddesinin birinci fıkrasında "*bir unvana sahip esas sermayesi muayyen ve paylara bölünmüş olan ve borçlarından dolayı yalnız mamelekiyle mesul bulunan şirket*", anonim şirket; Türk Ticaret Kanunu'nun 503'üncü maddesinde "*iki veya daha fazla hakiki veya hükmi şahıs tarafından bir ticaret unvanı altında kurulup, ortaklarının mesuliyeti koymayı taahhüt ettikleri sermaye ile mahdut ve esas sermayesi muayyen olan şirket*", limited şirket; Türk Ticaret Kanunu'nun 475'inci maddesinde ise "*sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket, sermayesi paylara bölünen ve ortaklarından bir veya bir kaçı şirket alacaklılarına karşı bir kollektif şirket, diğerleri bir anonim şirket ortağı gibi mesul olan şirket*", sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket olarak tanımlanmıştır.

Sermaye şirketlerinde ortaklar bakımından "sınırlı sorumluluk" ilkesi esastır. Buna karşın bir hukuk süjesi niteliği ile sermaye şirketleri, alacaklılarına karşı bütün malvarlığıyla *sınırsız* sorumludur. Alacaklılar, ancak şirketten alacaklarını alamadıkları takdirde ve belli koşullar çerçevesinde ortaklara yönelebileceklerdir. Sermaye şirketini idare ve temsile yetkili kanuni temsilciler, bu görevleri nedeniyle üçüncü kişilere karşı sorumludurlar. Devlet de vergi alacağı ve diğer düzenlemeler bakımından belirtilen üçüncü kişiler arasındadır.

Ticaret Hukukunda ortaklar bakımından geçerli sınırlı sorumluluk prensibinin vergi hukukunda farklılaştığı gözlenmektedir. Örneğin, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun'un 35'inci maddesi ile limited şirket ortakları bakımından; vergi dışındaki kamu alacakları için aynı Kanun'un mükerrer 35. maddesi ve vergi alacakları bakımından 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 10. maddesi ile ise tüm sermaye şirketleri kanuni temsilcileri için sınırlı sorumluluk ilkesine istisna getirilmiştir. Ticaret Kanunu'nda tanımlanan bir öğenin (ortak, kanuni temsilci) sorumluluğunun niteliği ve kapsamı konusundaki bir kurala, vergi kanunları ile değişiklik getirilmesi, vergi alacakları ve diğer kamu alacakları bakımından sorumluluğun genişletilmesi, gerek kamu gerekse özel hukuku ilgilendiren ve doktrinde tartışmalar doğuran bir konuyu ortaya çıkarmıştır: "*Sermaye şirketlerinde kanuni temsilcinin vergisel sorumluluğu*". Yukarıda bahsedilen nedenler, bu konunun tez konusu olarak belirlenmesinde etkili olmuştur.

Çalışma konusu, niteliği gereği vergi hukuku ile ticaret hukuku arasında bir çizgide bulunduğundan, anahtar kavram olan sorumluluğun, her iki dal açısından ele alınması zorunluluğunu beraberinde getirmiştir. Sonuç olarak kanuni temsilci merkezli, karşılaştırmalı bir çalışma çabası içine girilmiştir.

II. GENEL ÇERÇEVE

Tezimizde, sermaye şirketleri olan anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket kanuni temsilcilerinin vergisel sorumluluğu incelenecektir. Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket uygulamada az tercih edilen bir şirket türü olmasına karşın, bu şirketin de bir sermaye şirketi olması ve incelemenin sistematik açıdan eksik kalmaması amacıyla çalışmaya dahil edilmiştir.

Her şirketin özellikleri ve tâbi bulunduğu hukuki rejim farklı olduğundan ayrı başlıklar altında incelenmesinin uygun görülmüştür.

Tez, değerlendirme ve sonuç bölümü dışında iki ana bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde, bütün sermaye şirketleri açısından ortak prensipler içeren "*kanuni temsilci ve sorumluluk"* konusu incelenecektir. Bu bölümde, tez ile ilgili temel kavramlar belirlenecek, kanuni temsilcinin şirketteki konumu ve sorumluluğunun kapsamı, niteliği ve sınırları ticaret hukuku ve vergi hukuku bakımından irdelenecektir.

İkinci bölüm, "*sermaye şirketlerinde kanuni temsilcinin vergisel sorumluluğu"* başlığını taşımaktadır. Bu başlık altında anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket tipleri ayrı alt başlıklarda ele alınacaktır. Anonim şirket, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketten daha eski bir şirket tipi olduğundan ve bu şirkete ilişkin yasal düzenlemeler ayrıksı düzenleme bulunmayan hallerde diğer şirket türleri için de uygulama alanı bulduğundan öncelik bu şirkete verilecektir. Bu bölümde, anonim şirket tanımlanacak, anonim şirket türleri -özellikle konu ve amaç ayrımı bakımından- belirtilecek, anonim şirket organlarından yönetim kurulunun şirketteki konumu ve kanuni temsilci niteliği incelenecek, yönetim kurulu dışında bu şirkette kanuni temsilci olabilecekler belirtilecek ve bunların şirketteki konumları ele alınacaktır. Ayrıca kanuni temsilcilerin görev ve yetkileri değerlendirilecek ve son olarak da özel düzenlemeler göz önüne alınarak tüm anonim şirket türleri bakımından anonim şirket kanuni temsilcisinin ticaret hukuku ve vergi hukukunda sorumluluğu ilgili mevzuat ve yargı kararları ışığında irdelenecektir. Vergisel sorumluluğun kapsam, nitelik ve sınırları birinci bölümde ele alındığı için burada ilk bölüme atıf yapmakla tekrardan kaçınılacaktır.

İkinci inceleme başlığı, "*Limited Şirketlerde Kanuni Temsilcinin Vergisel Sorumluluğu*"dur. Bu başlık altında öncelikle limited şirket tanımlanacak, bu şirkete uygulanacak hükümler belirtilecek, limited şirkette kanuni temsilci sıfatına kimin sahip olduğu ve kanuni temsilcinin konumu açıklanıp, bunların görev ve yetkileri belirtilecek, son olarak ise limited şirkette kanuni temsilcinin ticaret hukuku anlamında sorumluluğu ile vergi mevzuatı ve yargı kararları çerçevesinde vergisel sorumluluğu irdelenecektir. Vergisel sorumluluk birinci bölümde belirtildiği için bu bölüme atıf yapmakla yetinilecektir. İkinci bölümün son inceleme başlığı,"*Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirket Kanuni Temsilcisinin Vergisel Sorumluluğu"*dur. Bu başlık altında öncelikle sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket tipi tanımlanacak, ardından bu şirkette kanuni temsilci sıfatına kimin sahip olduğu ve kanuni temsilcinin konumu hususları açıklanacak, bunların görev ve yetkileri belirtilecek, son olarak da sermayesi paylara bölünmüş komandit şirkette kanuni temsilcinin ticaret hukuku ve vergi hukuku bakımından sorumluluğu irdelenecektir. Diğer başlıklarda olduğu gibi vergisel sorumluluk konusunda ilgili bölüme atıf yapılacaktır.

Tezimizde "*Sonuç ve Değerlendirme*" başlığı altında diğer bölüm ve başlıklardaki incelemelerimiz sonucunda varılan bulgular genel hatlarıyla ve topluca özetlendikten sonra tartışmalı olan noktalar ortaya konulup bir değerlendirmede bulunulacaktır.

BİRİNCİ BÖLÜM

KANUNİ TEMSİLCİ ve SORUMLULUK

I. GENEL OLARAK

Vergi hukukunda ilke, vergi ödevlerinin yükümlü tarafından şahsen yerine getirilmesidir. Kural bu olmakla beraber şekli ve maddi edimleri içeren vergi ödevleri ifa edilirken sosyal ve ticari hayatın koşulları, bu kurala istisnalar getirilmesini zorunlu kılmıştır. Küçükler, akıl hastaları, kısıtlılar ve tüzel kişiler ile vakıf ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan oluşumların da vergi yükümlüsü olabildikleri dikkate alındığında, bunlara düşen ödevlerin kimin tarafından yerine getirileceği sorunu, "*kanuni temsil*" müessesesi ile çözülmüştür.

II. SORUMLULUK-VERGİSEL SORUMLULUK KAVRAMLARI

A. SORUMLULUK KAVRAMI

Hukuk dilinde sıkça kullanılan "sorumluluk" kavramı, farklı hukuk dallarında farklı anlamlar içermektedir. Tez konusunun yapısı gereği, vergi hukuku esas tutulmakla birlikte, genel planda özel hukuk, özel planda da ticaret hukuku anlamında sorumluluk da göz ardı edilemeyeceğinden, öncelikle "*sorumluluk-vergisel sorumluluk*" ayrımının açıklanması sistematik bütünlük bakımından gereklidir.

"*Sorumluluk*", sözcük itibariyle, "*kişinin kendi eylemlerini ya da kendi yetki alanına giren herhangi bir olayın sonuçlarını üstlenmesi*" demektir[1]. Hukuk dilinde

[1] Türkçe Sözlük, Türk Dil Kurumu Yayınları, Yayın No: 505/2, Genişletilmiş 7. Baskı, 2. Cilt, L-2, Ankara 1983, s. 1076.

sorumluluk kavramı ise, "*edimini ifa etmeyen borçlunun mal varlığının devlet organları aracılığı ile alacaklının el koymasına tâbi tutulması*"nı ifade etmektedir[2]. Sorumluluk kavramı genel olarak bu şekilde ifade edilmekle birlikte, hukuk dilinde iki ayrı anlamda kullanılmaktadır. Bunlar, malvarlığına el koyabilme ve tazminat ödemedir. Her iki anlamda da sorumluluk borca bağlıdır[3].

Alacaklının borçlunun malvarlığına el koyabilme iktidarı anlamında sorumluluk, bir taraftan alacaklının hakkını alabilmesi için borçluya ait malvarlığını cebri icra yoluyla el koyabilme yetkisini, diğer taraftan da borçlunun bunlara katlanmak zorunda olmasını ifade eder[4]. Sorumluluğun bu şekline, gerçek ve teknik anlamda sorumluluk veya "…*ile sorumluluk"* denilmektedir[5].

Tazminat ödeme anlamında sorumluluk, bir zarardan dolayı tazminat ödeme yükümlülüğüdür. Örneğin, Borçlar Kanunu'nun 41 ve 96'ncı maddeleri bu içeriktedir. Bu anlamı ile sorumluluk daima borç demektir ancak borç her zaman sorumluluk değildir. Bu sorumluluğa doktrinde, "…*den",* veya *"…dan sorumluluk*" denilmektedir[6]. Bu anlamda sorumluluğun kaynaklarını, özel hukukta haksız fiil,

---

[2] EREN, Fikret, *Borçlar Hukuku-Genel Hükümler*, Tıpkı 7. Bası, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., İstanbul 2001, s. 80.

[3] KIZILOT, Şükrü, *Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması*, Savaş Yayınları, Cilt: 1, m. 1-133, Ankara 1991, s. 153.

[4] TEKİNAY, Selâhattin Sulhi/AKMAN, Sermet/BURCUOĞLU, Haluk/ALTOP, Atilla, *Borçlar Hukuku- Genel Hükümler*, Yeniden Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 7. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul 1993, s. 18.

[5] TEKİNAY/AKMAN/BURCUOĞLU/ALTOP, a.g.e., s. 21.

[6] TEKİNAY/AKMAN/BURCUOĞLU/ALTOP, a.g.e., s. 21.

sebepsiz zenginleşme ve sözleşmeye aykırılık halleri oluşturmaktadır[7]. Vergi hukukunda her iki anlamda sorumluluk da kanundan kaynaklanabilmektedir. Örneğin, kanuni temsilcilerin vergisel sorumluluğunu düzenleyen Vergi Usul Kanunu'nun 10'uncu maddesinde sorumluluk, "*…bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden…"* ve "*kanuni ödevlerini yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınır*" ifadeleriyle hem "*…den"* hem de "*ile sorumluluk*" biçiminde düzenlenmiştir[8].

B. SORUMLULUK KAVRAMININ HUKUK SİSTEMİ İÇERİSİNDEKİ YERİ

1. Sorumluluk Kavramının Özel Hukuk Sistemi İçerisindeki Yeri

Eşit koşullara sahip ve birbirlerine karşı hukuki üstünlükleri bulunmayan kişiler arasındaki ilişkileri düzenleyen temel kanun niteliğindeki Medeni Kanun'un birinci kitabını oluşturan Kişiler Hukukunda, her insanın bir kişi olduğu ve eşit haklara sahip olduğu kabul edilmiştir (MK. m. 8). Kişilik kavramı, gerçek ve tüzel kişilere ilişkin ortak bir kavramdır. Medeni Kanun'da gerçek kişiler hakkında düzenlenen hükümler kural olarak tüzel kişiler hakkında da uygulanmaktadır. Bununla birlikte, tüzel kişiler hakkındaki hükümler gerçek kişilere uygulanamamaktadır.

Medeni Kanun'un 8'inci maddesinde, her kişinin medeni haklara sahip olma ehliyetinin bulunduğu belirtilmiştir. Medeni Kanun'un 10'uncu maddesinde ise gerçek kişilerin hepsine medeni haklara sahip olma ehliyeti tanınmasına karşın, medeni hakları kullanma ehliyetinin mümeyyiz, reşit kişilere mahsus kılındığı

[7] KIZILOT, *Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması*, s. 153.

[8] SABAN, Nihal, "*Vergi Ödevi: Pozitif Hukukta İlkeler Tasarımı"*, Yayımlanmamış Rapor, s. 80: "VUK'ta "…den sorumluluk" düzenlenmiş ise, "ile sorumluluk" AATUHK'ta düzenlenmelidir…Çünkü sorumluluğun bu biçimi takip hukukuna ilişkindir."

hüküm altına alınmıştır. Medeni Kanun'a göre, mümeyyiz olmayanlar, küçükler ile mahcurlar, medeni hakları kullanma ehliyetine sahip bulunmamaktadır, temyiz kudretine sahip olmayanlar hukuki işlemde bulunamazlar, temyiz kudretine sahip küçük ve mahcurlar hukuki işlemleri ancak bir kanuni temsilci aracılığıyla yapabilirler (MK m. 14, 15).

Medeni Kanun'un Aile Hukuku başlığını taşıyan ikinci kitabında ana ve babanın, velayet hakkı çerçevesinde üçüncü kişilere karşı çocuklarının temsilcisi konumunda oldukları belirtilmiştir (MK m. 342). MK m. 466, 467, 468 ve 469'da ise vesayet organlarının sorumluluğu düzenlenmiştir. MK m. 466'da, vesayet organlarının görevlerini yerine getirirken, özen yükümlülüğü altında oldukları belirtildikten sonra, MK m. 467'de vasinin, görevini[9] yerine getirirken kusurlu davranışıyla vesayet altındaki kişiye verdiği zarardan sorumlu olduğu ifade edilmiştir. MK m. 403'e göre ise, Medeni Kanun'un vasi hakkındaki hükümleri, kural olarak kayyım hakkında da geçerlidir.

Medeni Kanun'un 50'nci maddesinde ise tüzel kişilerin medeni hakları kullanma ehliyeti düzenlenmiştir. Adı geçen madde hükmüne göre, tüzel kişinin iradesi organları aracılığıyla açıklanır ve tüzel kişi, organlarının yapmış olduğu hukuki işlemlerle bağlıdır (MK m. 50/1, 2). Aynı maddenin üçüncü fıkrasında ise tüzel kişilerin organlarının işledikleri kusurlardan dolayı organların da kişisel olarak

[9] MK m. 403 uyarınca vasi, vesayet altındaki küçüğün veya kısıtlının kişiliği ve malvarlığı ile ilgili bütün menfaatlerini korumak ve hukuki işlemlerde onu temsil etmekle yükümlüdür.

sorumlu tutulabileceği belirtilerek, zarar görene karşı zincirleme bir sorumluluk oluşturulmuştur[10].

Yukarıda değinildiği üzere, Medeni Kanun'da kanuni temsilcilik kurumuna geniş yer verilmiş ve temsilcilerin sorumlulukları belirlenmiştir. Sorumluluk kavramı, özel hukukun alt dalları borçlar hukuku ile ticaret hukukunda da önemli bir yere sahip olup, bu alanlarda borç ilişkisine dayanmaktadır. Borç ilişkisi, vergi hukuku ve borçlar hukuku ile ticaret hukukunun ortak konusudur. Ancak her birindeki borç ilişkisi ve bu ilişkinin gerektirdiği sorumluluk bir diğerinden farklı bulunmaktadır[11]. Sorumluluk kavramı ile ilgili olarak belirtildiği üzere, Borçlar hukukunda borç kavramına bağlı olarak iki farklı sorumluluktan bahsedilmektedir. Bunlar, alacaklının borçlunun malvarlığına el koyabilme iktidarı anlamında sorumluluk ile tazminat ödeme yükümlülüğü anlamında sorumluluktur[12]. Ticaret hukukunda ise sorumluluk kavramı, ticari borçtan doğan sorumluluk ile Ticaret Kanunu'nda belirtilen hükümlerin yerine getirilmemesi halinde ortaya çıkan sorumluluk anlamlarında kullanılmaktadır.

Özel hukukta, birden fazla kişinin aynı borçtan dolayı sorumlu olmasını ifade eden teselsül kavramına geniş bir şekilde yer verilmiştir. Borçlar Hukukunda müşterek borçluların hangi koşullarda müteselsil borçlu olacakları ve bu sorumluluğun kapsam ve sınırları Borçlar Kanunu'nun 41'inci maddesinde

---

[10] ÖZSUNAY, Ergun, *Medeni Hukukumuzda Tüzel Kişiler-Tüzel Kişilerin Genel Teorisi-Dernekler-Vakıflar*, İstanbul Üniversitesi Yayınları, Yayın No: 2443, Hukuk Fakültesi Yayınları, Yayın No: 549, İstanbul 1982, s. 70-79.

[11] KIZILOT, *Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması*, s. 156.

[12] KIZILOT, *Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması*, s. 157.

belirtilmiştir. İlgili maddeye göre müşterek adi borçlarda müteselsil sorumluluk doğabilmesi için bu durumun borç doğuran anlaşmada belirtilmesi gerekir. Ticari borçlarda ise müteselsil sorumluluk borçlar hukukundaki gibi sözleşmeden değil, kanundan doğmaktadır[13].

2. Sorumluluk Kavramının Kamu Hukuku/Vergi Hukuku Sistemi İçerisindeki Yeri[14]

Vergi hukuku, vergi ödevinin niteliğine, vergi borcunun doğması ve ortadan kalkmasına ilişkin maddi ve şekli hukuk kuralları bütünüdür. Bir tarafta devlet, diğer tarafta vergi borçlusu olan vergilendirme ilişkisinde devlet, egemenlik gücünü kullanmaktadır; dolayısıyla taraflar eşit değildir. Bu sebeple, vergi hukuku, klasik kamu hukuku-özel hukuku ayrımı içerisinde kamu hukukuna dahil bulunmaktadır[15].

Vergi Usul Kanunu'nun 8-12'nci maddeleri sorumluluk kurumuna ilişkindir. Anılan maddelerde sırasıyla yükümlü ve vergi sorumlusu, vergi ehliyeti, kanuni

---

[13] KIZILOT*, Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması,* s. 158; Özel hukukta yer alan teselsül, vergi hukukunda da yer almaktadır. Vergi hukukunda teselsül, ticaret hukukunda olduğu gibi kanundan doğmaktadır. Başka bir deyişle, vergi kanunları ile birden fazla yükümlünün aynı vergi borcundan dolayı sorumlu tutulabilmesi mümkündür. Vergi borcunda teselsül, yalnız verginin ödenmesi bakımından değil, vergi borcunun yerine getirilmesi ile ilgili bütün şekli ödevlerin yerine getirilmesini de içerir.

[14] Kamu hukuku, devletin kuruluş ve işleyişini, idare edenlerle idare edilenler arasındaki ilişkileri düzenleyen hukuk dalıdır. Tez konusu vergisel sorumluluk ile ilgili olduğundan, diğer kamu hukuku dallarındaki sorumluluk konusu kapsam dışında bırakılarak, doğrudan vergi hukukunda sorumluluk ele alınmıştır.

[15] ÖNCEL, Muallâ/KUMRULU, Ahmet/ÇAĞAN, Nami, *Vergi Hukuku*, Gözden Geçirilmiş ve Son Değişiklikleri İşlenmiş 13. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara 2005, s. 3.

temsilcilerin ödevi, vergi kesenlerin sorumluluğu ve mirasçıların sorumluluğu düzenlenmiştir. Vergi Usul Kanunu dışında diğer vergi kanunlarında özel sorumluluk halleri de öngörülmüştür; Amme Alacakları Tahsili Usulü Hakkında Kanunu'nun 33'üncü maddesinde düzenlenen tasfiye memurlarının sorumluluğu, buna örnektir.

Sorumluluk, vergi hukukunda, vergiyi doğuran olayla ilişkisi olmayan üçüncü kişilerin yasalarla, vergi ödevine ilişkin maddi ya da şekli ödevlerin yerine getirilmesi bakımından vergi idaresine muhatap tutulmalarını, bazı koşullarda ise asıl vergi borçlusu ile birlikte veya onun yerine geçerek vergi borcunu kendi malvarlıklarından ödemelerini ifade eder. Başkasının vergi borcu için vergilendirmenin maddi-şekli ödevlerini yerine getirmekle görevli tutulan üçüncü kişiler vergi sorumlusudur[16].

Vergi hukukunda sorumluluk kurumuna yer verilmesinin sebepleri ise, vergi alacağının güvence altına alınması, vergi kayıplarının önlenmesi, vergi ehliyetine sahip olup da fiil ehliyetine sahip olmayan kişilerin vergilendirme işlemlerinin yapılmasının sağlanması, ölüm ve infisah nedenleriyle yükümlünün bulunamaması halinde vergilendirmenin sağlanması, vergi tahsilinde idareye kolaylık sağlamak ve tahsil giderlerini azaltmak olarak sayılabilir[17]. Tezimizde inceleyeceğimiz "sermaye şirketlerinde kanuni temsilcilerin vergisel sorumluluğu" konusunda da vergi ehliyetine sahip sermaye şirketlerinin fiil ehliyetleri olmadığı için kanuni temsilcileri aracılığıyla vergi ödevlerini yerine getirme mecburiyetleri ve kanuni temsilcilerin bu

[16] ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, a.g.e., s. 75; Vergi sorumluluğu konusu ileriki bölümlerde ayrıntılı olarak inceleneceği için, burada vergi hukukunda sorumluluk kurumundan ana hatlarıyla bahsedilmekle yetinilecektir.

[17] KIZILOT, *Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması*, s. 163-166.

ödevleri zamanında ve eksiksiz olarak yerine getirmemeleri yüzünden bir sorumluluk doğması ve bu sorumluluğun kanuni temsilciye ait olması hali de vergi hukukunda sorumluluğa ilişkin düzenlemelerin sonucudur.

3. Sorumluluk Kavramı Bakımından Özel Hukuk ile Vergi Hukukunun Karşılaştırılması

Özel hukuk ve vergi hukukunda sorumluluk karşılaştırıldığında, özel hukukta borç ve sorumluluğun iç içe geçtiği borcun bulunduğu her durumda sorumluluğun da olduğu görülmekte, vergi hukukunda ise özel hukuktan farklı olarak borç ve sorumluluğun birbirinden ayrılabildiği, bunun sonucu olarak da vergilendirme ilişkisinde "*vergi borçlusu*" ve "*sorumluluk borçlusu*" olmak üzere iki tür borçluluk bulunduğu gözlenmektedir. Vergi borcu ilişkisinde vergi yükümlüsü doğal olarak vergi borçlusudur. Yazında geniş anlamda vergi sorumluluğu olarak nitelenen vergi yükümlüsünün kendi borcundan sorumluluğunun ifade edildiği hükümler mevzuatımızda mevcut olmakla beraber teknik anlamda vergi sorumluluğunun kapsamı daha dardır. Dar anlamda vergi sorumluluğu olarak tanımlanan teknik anlamda vergi sorumluluğunda, vergi borcu ilişkisine yabancı üçüncü kişilerin başkasının vergi borcu için vergi idaresince muhatap tutulmaları esastır[18].

III. KAVRAMSAL ÇERÇEVE

A. ŞİRKET KAVRAMI ve UNSURLARI

Türk Hukuku'nda geniş anlamda şirketin tanımı Borçlar Kanunu'nun 520'nci maddesine yapılmıştır. Anılan maddeye göre, "*Şirket bir akiddir ki, onunla iki veya daha ziyade kimseler sâylerini ve mallarını müşterek bir gayeye erişmek için*

[18] AKKAYA, Mustafa, "*Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu"*, AÜHFD, Cilt: 46, Sayı: 1-4, 1997, s. 187.

birleştirmeyi iltizam ederler." Bu tanımda, şirketi diğer akitlerden ve iradi veya kanuni mal ve şahıs birliklerinden ayıran ana unsurlar, "*sözleşme", "kişi", "sermaye", "amaç*" ve "*affectio societatis*" olarak sayılmıştır.

B. ŞİRKETLERİN TASNİFİ

Şirketlerin temel unsurları yukarıda belirtilenler olmakla birlikte birçok şirket türü bulunmaktadır. Adi şirket, kollektif şirket, komandit şirket, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket, anonim şirket ve limited şirket Türk Ticaret Kanunu'nda yer alan şirket türleridir. Bunlar arasında doktrinde çeşitli kategoriler oluşturulmuştur. Bunlardan biri de şahıs şirketi-sermaye şirketi ayrımıdır. Şahıs şirketlerinde kişi unsuru ön planda olup, ortaklar kişisel malvarlıklarıyla ve sınırsız olarak sorumlu oldukları halde; sermaye şirketlerinde sermaye unsuru ön plandadır ve ortaklar sadece şirkete koydukları sermayeleri kadar sorumludurlar. Bu anlamda sermaye şirketlerini, anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit olarak sıralamak mümkündür.

Sermaye şirketleri tacir olmaları sebebiyle, Ticaret Kanunu'nun başlangıç ve son hükümlerine tâbi oldukları gibi, sermaye şirketi olarak da ayrı bölümlerde düzenlenmelerine karşın, anonim şirket hükümlerine yapılan yollamalar nedeniyle birçok konuda ortak hükümlere bağlanmışlardır. Örneğin, ortak sayısı yirmiden fazla olan limited şirketlere anonim şirketlerin genel kurul toplantılarına dair hükümlerinin uygulanır. Ayrıca, bankalar, sigorta şirketleri ve özel kanunlarla kurulan anonim şirketlerin kuruluş şekilleri ile Ticaret Kanunu hükümlerine bağlı olması da, sermaye şirketlerine ilişkin düzenlemelerde Ticaret Kanunu'ndan sapmalar olmasına rağmen,

sermaye şirketlerinin hukuki bağlılık açısından bir bütün oluşturduklarına bir örnek teşkil etmektedir[19].

Sermaye şirketleri yönünden temel kanun niteliğinde olan Ticaret Kanunu'nun genel düzenleme şeklinden sapmalar olmuştur. Bu sapmaların en önemlileri, Bankalar Kanunu'nda ve özel bir kanunla kurulan anonim şirketlerde görülmektedir. Bu konu uygulamada önem arz etmesi sebebiyle ikinci bölümde anonim şirketler başlığı altında ayrıca incelenecektir.

C. VERGİ ÖDEVİ KAVRAMI

Vergi kavramı, kamu maliyesinde " *devletin veya devletten aldığı yetkiye dayanan kamu tüzel kişilerinin geniş anlamdaki kamusal faaliyetlerinin gerektirdiği harcamaları karşılamak ya da kamusal görevlerinin gereklerini yerine getirmek amacıyla ekonomik birimlerden (bunlar gerçek ya da tüzel kişiler olabilir) kanunda öngörülen esaslara uymak kaydıyla ve hukuki cebir altında, özel bir karşılık vaadi olmaksızın geri vermemek üzere aldıkları para tutarları.*[20]*"* olarak tanımlanmıştır.

Vergi idaresi ile kişiler arasında vergilendirmeden doğan ilişkilere vergi hukuku ilişkisi denir. Bu ilişki, vergi ödevi ilişkisi ve vergi borcu ilişkisi olmak üzere iki türlüdür. Vergi ödevi ilişkisinin konusu bir şeyi yapmak veya yapmamak veya bir şeye katlanmaktan oluşan çeşitli haklar ve görevler oluşturur. Vergi borcu ilişkisi ise mamelekle ilgili farklı yetki ve yükümleri kapsar. Vergi borcu ile vergi ödevi ilişkileri arasındaki fark, vergi borcu ilişkisinin genel, vergi ödevi ilişkisinin ise özel

---

[19] ULUSOY, Yılmaz, *Mukayeseli Sermaye Şirketleri*, Türkiye Ticaret Odaları, Sanayi Odaları ve Ticaret Borsaları Birliği Matbaası, Ankara 1974, s. 6.

[20] NADAROĞLU, Halil, *Kamu Maliyesi Teorisi*, 7. Bası, Beta Yayınları, İstanbul 1989, s. 211.

nitelikte oluşudur. Vergi ödevi daha geniş bir kavram olup vergi borcunu da kapsamaktadır[21]. Devletin hak sahibi olarak vergilendirme yetkisini kullanması durumunda, vergi yükümlüsü açısından vergi ödevi[22] doğmaktadır.

D. VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ VE VERGİ SORUMLULUĞU KAVRAMLARI

Vergilendirme konulu kamu hukuku ilişkisinin pasif tarafını oluşturan "*vergi borçlusu*", belli miktarda vergiyi kendi malvarlığından kamu alacaklısına ödemek zorunda olan kişidir. Vergi borçlusunun vergiyi ödemek görevi (maddi ödev) yanında defter tutmak, beyanname vermek, bildirimde bulunmak gibi şekli ödevleri de vardır. Bununla birlikte vergi borçluluğu kural olarak yalnızca maddi edimde

---

[21] Bu konuda ayrıntılı açıklama için bkz. ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, a.g.e., s. 71.

[22] Vergi ödevi, hukuksal bir ödev olduğundan, vergi ödevi kavramını açıklamak için öncelikle hukukta ödev kavramının açıklanması gerekir. Hukuki ödev, hak kavramı ile bağlantılı olarak çeşitli hukuk teorileri tarafından farklı şekillerde açıklanmıştır.

"*Hukuki yükümlülük*", *"vecibe*", "*borç*" ya da "*ödev"* sözcükleri, *"hak"* kavramının karşıtı olarak kullanılmaktadır. Hukuk düzeninin belirli bir kişi için tanıdığı hak, başka bir kişi için hukuki yükümlülük, borç ya da ödev doğurmaktadır.

Hak, ancak "*hak sahibi*" tarafından kullanıldığı zaman hukuki ödev ya da hukuki yükümlülük doğmaktadır. Hak sahiplerine hukuk düzeninin tanıdığı bir "*yetki"* bulunmakta, bu yetkinin kullanılması halinde bir hukuki yükümlülük veya ödevden söz edilebilmektedir. Doktrinde, hukuki ödev kavramına dair tanımlar yapılmıştır. Örneğin SAVIGNY, hukuki ödevi, "*bir kişinin davranışının onun irade hürriyeti alanından çıkması ve başka birisinin egemenliği altına girmesidir*" şeklinde tanımlamıştır. AUSTIN'e göre hukuki ödev, "*egemen gücün bir kişiye yönelen emri*" demektir. Hak**,** "*egemen gücün belirlediği hukuki ödevin yerine getirilmesi durumunda oluşur*". Modern hukuk sistemlerinde ise ödev ile sorumluluk arasında bir özdeşlik oluşmuştur. Yükümlülüğünü (hukuki ödevini) yerine getirmeyen sorumlu sayılmaktadır. (Daha geniş bilgi için bkz. GÜRİZ, Adnan: *Hukuk Felsefesi*, 3. Bası, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları: 493, Ankara 1992, s. 131, 148.)

bulunma gereği şeklinde anlaşılır. Vergi yükümlülüğü ise hem maddi hem de şekli ödevleri içine alan daha geniş bir kavramdır[23].

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 8'inci maddesinin birinci fıkrasında vergi yükümlüsü tanımlanmıştır. Buna göre yükümlü, "*vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden kişidir*." Kanun, ilk bakışta yükümlüyü yalnız maddi görev açısından tanımlar gibi görünmekle beraber, Yasa, "*mükellefin ödevleri*" başlıklı İkinci Kitabının şekli ödevlere ilişkin hükümleri (VUK m. 157-257) ile birlikte bir bütün olarak düşünüldüğünde yükümlülüğün maddi ve şekli ödevleri beraber içerdiği görülür[24]. Maddi vergi yükümlülüğü, vergi borcunun alacaklı konumunda olan devlete veya onun yetkili kıldığı kuruluşlara ödenmesi zorunluluğunu ifade eder. Şekli vergi yükümlülüğü ise vergi borcunun ödenmesi dışında kalan diğer ödevlerin yerine getirilmesi zorunluluğunu karşılar. Örneğin, defter tutma, defterleri notere onaylatma, işe başlama ve bırakmayı bildirme, beyanname verme, yükümlülüğe dair şekli ödevlerdir[25]. Yükümlünün maddi ve şekli görevleri bir arada bulunabileceği gibi, sadece maddi ya da şekli görevlerin bulunduğu yükümlülük halleri de düşünülebilir[26].

---

[23] ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, a.g.e., s. 72.

[24] ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, a.g.e., s. 72.

[25] SARILI, Mustafa Ali, *Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk*, 1. Baskı, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul 2004, s. 28.

[26] Örneğin, zarar eden bir ticari işletme sahibinin beyanname verme yükümlülüğü sadece şekli bir görevi; damga vergisi yükümlüsünün sadece borçlu olunan miktarı ödemekle yükümlü oluşu maddi bir görevi; gelir vergisi yükümlüsünün vergiyi ödemek ve beyanname vermek yükümlülükleri hem maddi hem de şekli görevleri ifade eder.

VUK'nun 8'inci maddesindeki tanıma göre yükümlü, verginin asıl borçlusudur. Vergi yükümlüsünün başlıca iki belirleyici özelliği bulunur. Bunlar, vergiyi doğuran olayın kendi kişiliğinde gerçekleşmiş bulunması ve kişinin vergi borcunu kendi malvarlığından ödemek zorunda olmasıdır[27].

Vergi yükümlüsü gerçek veya tüzel kişi, vatandaş yahut yabancı özel bir kişi veya bir kamu kurumu, olabilir. Örneğin, gelir vergisi yükümlüleri gerçek kişiler olduğu halde, kurumlar vergisi yükümlüleri anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler biçiminde tüzel kişiliği haiz sermaye şirketleridir.

Türk vergi hukukunda vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile doğan ve ödeme ile sona eren vergi ilişkisinde yer alan aşamalar bir "*süreç"* oluşturur[28]. Bu süreç, "*vergilendirme süreci*" olarak adlandırılır. Vergilendirme sürecinde, verginin alacaklısı konumunda olan devlet veya onun yetkili kıldığı kamu kurumları ile vergi borçlusu durumunda olan yükümlüler karşı karşıya bulunmaktadır. Vergilerin tahsilinde geçerli temel ilke, verginin bizzat yükümlüsü tarafından vergi dairesine ödenmesidir. Ancak bazı hallerde, vergi alacağının güvence altına alınması amacıyla vergi borcundan dolayı yükümlü yerine veya yükümlü ile birlikte üçüncü kişiler de sorumlu tutulabilmektedir. Üçüncü kişilerin, vergi yükümlüsü olmamalarına rağmen

---

[27] ÖNCEL, Muallâ, "*Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk*", Prof. Dr. Fadıl H. Sur Anısına Armağan, AÜSBFY: 552, Ankara 1983, s. 40.

[28] KUMRULU, Ahmet, "*Vergi Davalarında Uygulanan Gecikme Faizi Hakkında Düşünceler*", AÜHFD, Cilt: XL, Sayı: 1-4, 1988, s. 241.

vergilerin ödenmesinden sorumlu tutulmaları vergi hukukunda genel anlamda "*sorumluluk*"[29] olarak adlandırılmaktadır.

VUK'nun 8'inci maddesinin ikinci fıkrasında, "*Vergi sorumlusu*, *verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kimse*" olarak tanımlanmıştır Bu fıkra, birinci fıkra gibi sadece maddi ödeve işaret eder gibi görünmekte ise de, bu hüküm, 8'inci maddenin son fıkrası ile değerlendirildiğinde vergi sorumluluğunun gerçek kapsamına ulaşılmaktadır[30]. Çünkü son fıkraya göre, Vergi Usul Kanununun müteakip maddelerinde geçen mükellef tabirinin vergi sorumlularını da kapsayacağı düzenlenmiştir. Böylece yükümlüler hakkında öngörülen ödevler, sorumlular için de geçerli kılınmış, sorumlular, yükümlülere yüklenen şekli ödevleri de yerine getirmek zorunda bırakılmıştır. Öyleyse, vergi sorumlusu, vergiyi doğuran olayla ilişkisi bulunmayan, yasalarla başkasının vergi borcu için vergilendirmenin maddi-şekli ödevlerini yerine getirmekle görevli tutulan üçüncü kişi biçiminde tanımlanabilir. Sorumlunun vergisel ödevleri, yükümlünün yalnız maddi veya şekli edimine ilişkin olabileceği gibi her ikisini de içeriyor olabilir[31].

Vergi hukukuna hakim temel prensip, yasallık ilkesidir. Bu ilke uyarınca, vergilendirmeye ilişkin her türlü ödev, yasalar ile getirilmeli, değiştirilmeli ve kaldırılmalıdır. Yasal vergi yükünün yasama organı dışındaki diğer devlet organları işlemleri veya özel kişiler tasarruflarıyla değiştirilmesi, genişletilip daraltılması

---

[29] ÇAĞAN, Nami, "*Bankaların Vergi Yükümlülükleri ve Vergi Sorumlulukları*", AÜHFD, Cilt: XXXIII, Sayı: 1-4, 1976, s. 34.

[30] ÖNCEL, "*Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk*", s. 45.

[31] ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, a.g.e., s. 76.

mümkün değildir. Vergi yükümlülüğü gibi, vergi sorumluluğunun da yasalarla düzenlenmesi gerekir. Vergi yasalarıyla kabul edilen istisnalar dışında sorumluluğa ilişkin yapılmış özel sözleşmeler vergi dairelerini bağlamayacaktır (VUK m. 8/3).

Vergi hukukunda sorumluluk, geniş ve dar anlamda sorumluluk olmak üzere ikiye ayrılır. Geniş anlamda sorumluluk, bir vergi borcunun hem maddi hem de şekli ödevlerini yerine getirme zorunluluğunu ifade eder. Bu anlamda, yalnız vergiyi doğuran olay ile ilişkisi bulunmayan üçüncü kişiler değil, yükümlüler de sorumludur. Borçluluk olan her durumda sorumluluk da vardır, bu açıdan her vergi yükümlüsü aynı zamanda kendi borcunun sorumlusudur. Vergi sistemimizde sorumluluğun geniş anlamda, bir başka deyişle sorumluluk kavramının vergi yükümlüsünün kendi borcundan sorumluluğu anlamında kullanıldığı hükümler vardır. Örneğin, Damga Vergisi Kanunu'nun 24'üncü maddesinin ikinci fıkrasında birden fazla kişi tarafından imza edilen kağıtlara ait vergi ve cezanın tamamından, imza edenlerin müteselsilen sorumlu oldukları öngörülmektedir. Damga Vergisi Kanunu'nun 3'üncü maddesinin birinci fıkrasında vergi yükümlüsünün kağıtları imza edenler olduğu belirtildiğine göre, sorumluluğundan söz edilenler verginin asıl borçlusu olan yükümlülerdir[32].

Borçluluk doğal olarak sorumluluğu da beraberinde getirmekle birlikte, sorumlulukla borçluluk her zaman bir arada bulunmayabilir. Örneğin, vergi borcu doğmuş olsa da henüz sorumluluktan söz etmenin mümkün olmadığı durumlara rastlanabilir. Vergi borcu doğmakla birlikte henüz tarh edilmemiş vergilerde bu durum söz konusudur. Burada vergi alacağı "*vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü"* nedeniyle ortaya çıkmış(VUK m.

[32] ÖNCEL, "*Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk*", s. 41, 42.

19), vergi borcu doğmuştur, bununla birlikte bu alacağın miktarı somut olarak saptanmadığından sorumluluktan bahsedilmemesi mümkün değildir. Vergi borcu idarenin tarh ve tebliğ işlemi ile ödenmesi gerekli duruma gelince, yükümlünün soyut vergi borçluluğu da somut bir borç ve sorumluluğa dönüşür. Sorumluluğun bulunmadığı borçluluk haline bir örnek, tarh ve tahakkuk etmiş ancak zamanında ödenmemiş olan vergi borçlarıdır. Bunlar, tahsil zamanaşımına uğrayarak eksik borca dönüşür. Zamanaşımına uğrayan bir verginin borçlusu, borç devam etmesine rağmen alacaklı tarafından kovuşturulamadığı için bu borçtan sorumluluğu kalmaz ve vergiyi ödemekten kurtulur[33].

Borç olmaksızın sorumluluk durumu da mümkün olabilir. Borçsuz sorumluluk, gelecekte doğacak veya doğması olası bir borcu güvence altına almak üzere, ya da mali amaçlarla henüz doğmamış bir vergi borcu için önceden ödemede bulunulduğu zamanlarda ortaya çıkar. Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun'un 17-20'nci maddelerinde düzenlenen ihtiyati tahakkuk kurumu, bu duruma örnek oluşturur. İhtiyati tahakkuk uygulamasında, vergi dairesince istendiği halde borçlunun teminat veya kefil göstermemesi, belli bir ikametgah adresinin bulunmaması, kaçmasının veya mallarını kaçırmasının olası bulunması, teşebbüsünün muvazaalı olduğuna ve gerçekte başkasına ait bulunduğuna ilişkin deliller elde edilmesi gibi durumlarda geçmiş yıllara ait vergilerle birlikte işlemekte olan yılın geçen aylarına ait, matrahı henüz belli olmayan vergiler de dış karinelere göre takdir yolu ile tespit ettirilerek derhal tahakkuk ettirilir. Bu esasa göre tahakkuk eden vergi ve resimler ilgili vergi yasalarındaki ödeme zamanları gelmeden tahsil

[33] ÖNCEL, "*Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk*", s. 43.

olunamaz, ancak bunlar için derhal ihtiyati haciz uygulanacağından, yükümlülükle birleşmemiş bir sorumluluk hali ortaya çıkar[34].

Yükümlülük ve sorumluluk aynı kişi üzerinde bir arada bulunabileceği gibi bunların farklı kişilerde birleşmesi de söz konusu olabilir. Vergiyi doğuran olayı kendi kişiliğinde gerçekleştirmiş olmayan üçüncü kişinin, başkasının borcunu ödemek ya da şekli ödevlerini yerine getirmek zorunda tutulmasını ifade eden dar anlamda vergi sorumluluğunda yükümlü ve sorumlu ayrı kişilerdir. Teknik anlamda sorumluluk da denilen bu durum, vergi hukukunda asıl sorumluluk haline karşılık gelir. Vergiyi doğuran olayla ilişkisi olmadığı halde asıl vergi borçlusu ile birlikte veya onun yerine geçerek vergiyi kendi malvarlığından ödemek zorunda kalan vergi sorumlusuna fer'i borçlu da denilmektedir[35].

Sorumluluğun fer'i nitelikte oluşu, kamu maliyesi öğretisinde vergi sorumluluğunun taşıdığı temel özelliklerden biri sayılır. Borcun asıl yükümlüden istenmedikçe sorumluya başvurulamaması gereğine "*sorumluluğun fer'iliği*" ilkesi denilir[36]. VUK m. 10/2'de kanuni temsilcilerin vergilendirmeye ilişkin ödevlerini yerine getirmemeleri yüzünden asıl yükümlüden alınamayan vergi ve vergiye bağlı

---

[34] ÖNCEL, "*Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk*", s. 44.

[35] ÖNCEL, "*Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk*", s. 45.

[36] AKKAYA, "*Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu",* s. 188: "Bu ilke, Türk hukukundaki mevcut düzenlemeler karşısında kural olma niteliğini kaybetmiş, istinai hale gelmiştir". a.g.m., s. 188, dn. 12: "Örn: GVK m. 107; KVK m. 27, "Tarhiyatın Muhatabı" başlığı altındaki düzenlemeleriyle sorumluluğun fer'iliği olarak belirtilen genel ilkeden ayrılan düzenlemeler getirmişlerdir. Burada VUK'ndaki vergi sorumluluğuna ilişkin düzenlemelerin, ilke olarak tek başına vergi sorumluluğu yaratmadığı, aksi özel vergi yasalarında öngörülmemiş olmak koşuluyla vergi sorumluluğunun genel çerçevesini belirleyen düzenlemeler getirdiğine işaret etmek gerekir."

alacakların yasal ödevlerini yerine getirmeyenlerin malvarlıklarından alınacağı düzenlenmiştir. Burada belirtildiği gibi, sorumlulara ancak görevlerini yerine getirmedikleri durumda ve borç asıl yükümlüden alınamadığı takdirde başvurulması gerekir[37]. Ancak Türk vergi sisteminde son yıllarda yapılmış çeşitli düzenlemelerle sorumluluğun fer'iliği ilkesinden uzaklaşılmış ve vergilendirmede ikâmeye örnek teşkil eden kurallar getirilmiştir. .

Vergi sorumluluğu, esas olarak vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile, başka bir deyişle vergi alacağının doğumu ile başlar[38]; vergi alacağının ödeme, takas, terkin, zamanaşımı gibi sebeplerle ortadan kalkmasıyla sona erer. Sorumluluğun vergi borçluluğu ile birlikte doğup, borcun ifası ile birlikte ortadan kalkması ve miktar açısından da borçluluğa tâbi olmasına "*sorumluluğun bağımlılık niteliği*" işleyiş ve kapsamına ilişkin saptamalar, özel vergi yasalarındaki vergi sorumluluğuna ilişkin hükümlerle anlam kazanacaktır. Özel vergi yasasında öngörülen vergi sorumluluğunun kapsamı ve hukuki özelliklerinin VUK'ndan farklı olması mümkündür".denilmektedir[39]. Bu nitelik, vergi kanunlarında açıkça ifade

[37] ÖNCEL, "*Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk*", s. 50.

[38] AKKAYA, "*Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu*", s. 187, dn. 10: "Vergi sorumluluğunun doğumu çoğu kez vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile çakışmakla birlikte, vergiyi doğuran olay gerçekleşmeden de vergi sorumluluğu doğabilmektedir (VİVK. m. 17/2, GVK. m. 94/2-a). Bu nedenle vergi sorumluluğunu doğuran olayla vergiyi doğuran olayın ayrıştırılması gerekir. Söz konusu ayrım vergi borcu bulunmayan hallerde vergi sorumlusuna yüklenen ödevlerin ve henüz vergi borcu doğmadan vergi sorumlularınca yerine getirilen ödevlerin (tevkifat vb.) tâbi olacağı hukuki rejimin belirlenmesi bakımından önem taşımaktadır".

[39] ÖNCEL, "*Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk*", s. 50.

edilmemekle birlikte, vergi sorumluluğu müessesesinin doğasından çıkartılmaktadır[40].

E. TEMSİL ve KANUNİ TEMSİLCİ KAVRAMI

Temsil, bir kimsenin mümessil sıfatıyla diğer bir kişi adına hukuki işlem yapmasıdır. Temsilci tarafından yapılan hukuki işlemlerden doğan hak ve sorumlulukların temsil edilene ait olabilmesi için, "*temsil yetkisi*" ve "*işlemin temsil edilen adına yapılması*" unsurlarının birlikte bulunması gerekmektedir.

Temsilci ise başkasının nam ve hesabına hareket ederek, irade beyanı ile, temsil ettiği kişiyi hak sahibi veya borçlu kılabilen kişidir. Temsilcinin temsil yetkisi, bir kanun hükmüne veya temsil edilenin istek ve iradesine dayanır. Kanuna dayanan temsil yetkisine "*kanuni temsil"*; bu tür yetkiye sahip olan kişiye de "*kanuni temsilci*" denir. Kaynağını temsil edilenin istek ve iradesinden alan temsil yetkisine ise "*iradi temsil*"; bu şekilde yetkili kılınan kişiye de "*iradi temsilci*" adı verilir[41].

Kanuni temsilcilerin yetki ve görevlerinin sınırı ve bu yetkilerin ve görevlerin gereği gibi yerine getirilmemesi dolayısıyla sorumlulukları, kanun tarafından belirlenmiştir. İradi temsilde ise temsil edilen, temsilcinin yetkilerini istediği gibi belirleyebilir. Kanuni temsilde, temsil edilenin istek ve emirleri temsilciyi bağlamamasına karşın, iradi temsilde, temsilci, temsil edilenin emir ve talimatlarına

---

[40] AKKAYA, "*Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu*", s. 187, 188.

[41] CANDAN, Turgut, *Kanuni Temsilcinin Vergisel Sorumluluğu*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 1994, s. 6.

uygun davranmak zorundadır. Bu talimatlara aykırı davranışlardan dolayı özel hukuk hükümlerine göre sorumlu olur[42].

Vergi ile ilgili ödevlerin yerine getirilmesinde her iki temsil türü de geçerlidir. Medeni hakları kullanma ehliyetine sahip bulunanlar bu ödevlerini bizzat veya iradi temsilcileri aracılığıyla getirirler. Medeni haklarını kullanma ehliyetine sahip olmayanlar ile bu hakları kısıtlı olanların ve tüzel kişilerin bu ödevlerinin yerine getirilmesinde ise kanuni temsil esastır. Kanuni temsilcinin, başkasının (yükümlünün) nam ve hesabına vergi ile ilgili ödevleri yerine getirme ödevinin kaynağı, vergi kanunları ve dolayısıyla kanuni niteliğidir. Bu yetki, temsilci için yasal bir ödevdir. Bu ödevin gereklerine aykırı davranışlara bağlanan sonuçlar da vergi kanunlarında düzenlenmiştir. Bu çerçevede, vergi kanunları bakımından kanuni temsilci, "*yükümlü ve vergi sorumlularının vergi ile ilgili ödevlerinin zamanında ve eksiksiz yerine getirilmesi konusunda vergi kanunlarıyla yükümlü kılınan kişi"* olarak tanımlanabilir[43].

IV. KANUNİ TEMSİLCİNİN VERGİSEL KONUMU

Vergi Usul Kanunu'nun 9'uncu maddesine göre, yükümlü ya da sorumlu olmak için kanuni ehliyet şart değildir. Bu nedenle vergiyi doğuran olayla iradi veya gayri iradi bir ilişki kurmak vergi yükümlüsü olmak için yeterlidir. Medeni hukuktaki fiil ehliyetine sahip olmayanlar vergiyi doğuran olayla ilişki içinde iseler vergi yükümlüsü olurlar; ancak VUK'un 10'uncu maddesine göre tüzel kişilerle küçüklerin

[42] CANDAN, Turgut, *Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu*, Tüze Yayıncılık, Ankara 1998, s. 7.

[43] CANDAN, *Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu*, s. 8.

ve kısıtlıların, tüzel kişiliği olmayan kuruluşların yükümlü veya sorumlu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri tarafından yerine getirilir. Kanuni temsilciler, vergi yükümlüsü veya sorumlusu olup da fiil ehliyeti bulunmayan bu kişilerin vergilendirmeden doğan tüm ödevlerinin yerine getirilmesi bakımından vergi dairesine muhatap tutulurlar[44]. Bu anlamda, kanuni temsilci ne asıl borçludur, ne de asıl borçlunun vergi ile ilgili ödevlerini kendi namına yerine getiren kişidir. Kanuni temsilci, temsil ettiği asıl borçlunun yani mükellef veya vergi sorumlusunun kanuni ödevlerini onların nam ve hesaplarına yerine getirir ve bu nedenle, alacaklı vergi dairesinin doğrudan doğruya muhatabı değildir. Örneğin vergi sorumlusu, başkalarına yaptığı ödemelerden tevkif ettiği vergiyi yasal süresi içinde kendi adına düzenleyeceği beyanname ile alacaklı vergi dairesine bildirerek, yine aynı süre içinde, ödemek zorunda olmasına karşın; kanuni temsilci, temsil ettiği kişinin beyannamesini onun kanuni temsilcisi sıfatıyla imzalar. Başka bir anlatımla, kanuni temsilcisi, temsil ettiği kişinin beyannamesini, yine onun adına düzenler[45].

Vergi Usul Kanunu'nun 9'uncu maddesine göre, yükümlülük veya vergi sorumluluğu için kanuni ehliyet aranmadığı halde, kanuni temsilcinin ehil olması gerekir. Aynı şekilde, mükellef ve vergi sorumlusu olma bakımından, vergi kanunlarında gerçek ve tüzel kişiler arasında ayrım yapılmamasına karşın, kanuni temsilcinin gerçek kişi olması şarttır. Tüzel kişiler, kanuni temsilci olamazlar (TTK m. 312/2, 540/4).

---

[44] Vergi hukukunda ehliyet ve temsil için bkz. CANDAN, *Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu*, s. 74, 75.

[45] CANDAN, *Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu*, s. 7.

Vergi sorumlusu ile asıl borçlu arasındaki ilişki, vergi alacağının sorumludan istenebilmesi için yeterli olduğu halde, kanuni temsilcinin asıl borçlunun vergi borcundan dolayı sorumlu tutulabilmesi için, aralarındaki temsil ilişkisi yeterli değildir. Ayrıca bazı koşulların da gerçekleşmiş olması gereklidir[46].

Vergi kanunlarıyla kabul edilen hallerde mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna ilişkin mukaveleler yapılabilir ve yapılan bu mukaveleler vergi dairesini bağlar (VUK m. 8/3). Oysa, kanuni temsilcinin, bu sıfatı taşıdığı sürece temsil edilenin vergi ile ilgili ödevlerini yerine getirme yükümlülüğünden sözleşme ile kurtulması olanaklı değildir. Buna karşılık, mükellef ve vergi sorumlusunun ödemedikçe vergi borcundan kurtulmalarına olanak bulunmadığı halde; kanuni temsilci, sorumluluğunu gerektiren durumlarda dahi, bu sorumluluktan kurtulabilme imkanına sahiptir[47].

V. KANUNİ TEMSİLCİNİN VERGİ HUKUKU BAKIMINDAN SORUMLULUĞU

A. KANUNİ TEMSİLCİNİN VERGİ USUL KANUNU BAKIMINDAN SORUMLULUĞU[48]

1. Genel Olarak

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 10. maddesinin birinci fıkrası, tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıfların ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan

[46] CANDAN, *Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu*, s. 8.

[47] CANDAN, *Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu*, s. 8.

[48] Tez konumuz "sermaye şirketleri" ile sınırlı olduğundan, burada "kanuni temsilci" ile kastedilen, sermaye şirketi kanuni temsilcisidir.

kuruluşların yükümlü veya vergi sorumlusu olmaları durumunda, bunlara düşen ödevlerin kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği olmayan kuruluşları idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirileceğini öngörmüştür. Sermaye şirketleri tüzel kişiliğe sahip olduğundan, bunların vergi ödevleri bahsi geçen madde gereğince kanuni temsilcileri tarafından yerine getirilecektir. VUK m. 10, bütün sermaye şirketlerini kapsayan genel bir hüküm niteliğindedir.

VUK m. 10'da bahsedilen "mükellef veya vergi sorumlularının ödevleri", genelde VUK m. 153 ve 257'nci maddeler arasında sayılmıştır. Bu ödevler, aşağıda yer aldığı gibidir:

- İşe başlamayı bildirme (VUK m. 153)
- Adres değişikliğinin bildirilmesi (VUK m. 157)
- İş değişikliğinin bildirilmesi (VUK m. 158)
- İşletmede değişikliğin bildirilmesi (VUK m. 159)
- İşi bırakmanın bildirilmesi (VUK m. 160)
- Bina ve arazideki değişikliklerin bildirilmesi (VUK m. 167)
- Defter tutma (VUK m. 171-214)
- Kayıt nizamı (VUK m. 215-219)
- Defterlerin tasdiki (VUK m. 220-226)
- Kayıtların belgelendirilmesi (VUK m. 227-246)
- Vergi karnesi (VUK m. 247-252)
- Muhafaza ve ibraz (VUK m. 253-257)

Vergi Usul Kanunu'nun İkinci Kitabı'nda, yükümlülerin ödevleri yukarıda sayıldığı üzere belirlenmiş olmasına rağmen, VUK m. 10'da "*mükellef veya vergi sorumlusuna düşen ödevler*" ibaresinden, sadece VUK m. 153 ila 257 arasındaki ödevlerin anlaşılmaması gerekir.

Yükümlü, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu düşen kişi, vergi sorumlusu ise verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişi olduğuna göre, kanuni temsilcilerin de birinci derecede ödevleri, vergi borçlarını yasal süreler içinde ödemektir[49]. Ayrıca, VUK m. 10'da yer alan "*mükellef veya vergi sorumlularına düşen ödevler*" tabirinin en geniş şekilde yorumlanması, vergilendirmede etkinlik ve verimliliğin sağlanması bakımından daha uygun olacaktır.

Kanuni temsilcilerin bu ödevleri yerine getirmemesi halinde vergi dairesine karşı doğacak sorumluluğu, bu sorumluluğun kapsam ve koşulları, aynı maddenin ikinci fıkrasında düzenlenmiştir. Söz konusu fıkra, 10 Aralık 1998 gün ve 20015 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 3505 sayılı Kanun'un ikinci maddesiyle değiştirilmiştir. Yayımlandığı tarihte yürürlüğe giren yeni düzenleme ile kanuni temsilcinin sorumluluğunun kapsam ve koşulları değişikliğe uğramıştır.

Değişiklikten önce, "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. Bu hüküm Türkiye'de bulunmayan mükelleflerin Türkiye'deki temsilcileri hakkında da uygulanır" şeklinde olan fıkra,

[49] ERMENGÜ, M. Tacettin, *Kanuni Temsilcilerin Ödevleri*, Vergi Sorunları Dergisi, Şubat 1989, s. 19.

3505 sayılı Kanun'un ikinci maddesiyle, "Yukarıda yazılı olanların bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamayan *vergi ve buna bağlı alacaklar*, kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınır. Bu hüküm Türkiye'de bulunmayan mükelleflerin Türkiye'deki temsilcileri hakkında da uygulanır" olarak değiştirilmiştir.

2. Sorumluluğun Kapsamı

Yukarıda sözü edilen yasa değişikliğinden önce, kanuni temsilcilerin, temsil edilenlerin vergi ile ilgili ödevlerini yerine getirme yükümlülüklerinden doğan sorumluluklarının, fıkrada yer alan *"...vergi alacakları..."* ibaresiyle belirtildiği üzere, "*vergi aslı*" ile sınırlı olduğu düzenlenmişti. İkinci fıkraya *"...vergi alacakları..."* ibaresi yerine getirilen "*...vergi ve buna bağlı alacaklar...*" ifadesiyle, vergi alacağına bağlı diğer alacaklar da, kanuni temsilcinin sorumluluğu kapsamına alınmıştır[50].

a. Vergi Alacakları

"*Vergi alacağı*" ibaresinden, Vergi Usul Kanunu'nun birinci maddesinde belirtilen ve VUK kapsamında değerlendirilen veya özel kanunlarında VUK'a gönderme yapılmış olan "*vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümler*" anlaşılmak gerekir. Bu ibare, geniş anlamda vergiden doğan kamu alacaklarını anlatmaktadır[51].

[50] CANDAN, *Kanuni Temsilcinin Vergisel Sorumluluğu*, s. 17.

[51] CANDAN, *Kanuni Temsilcinin Vergisel Sorumluluğu*, s. 17.

b. Vergi Alacağına Bağlı Alacaklar

Vergiye bağlı alacaklardan kasıt, vergi, resim, harç ve benzeri mali yüküm sayılmayan, ancak bunlar olmaksızın varlığı söz konusu olmayan diğer alacaklardır. Örneğin, VUK m. 112'de öngörülen gecikme faizi, 6183 sayılı Kanun'da düzenlenen tecil zammı ile gecikme zammı ve vergi cezaları, vergiye bağlı alacak olarak değerlendirilmektedir[52].

ba. Gecikme Faizi, Tecil Faizi Ve Gecikme Zammı

Gecikme faizi, tecil faizi ve gecikme zammının vergi alacağına bağlı nitelikte olup olmadıkları konusu, uygulamada tartışılmaktadır. Bir görüşe göre[53], söz konusu faiz ve zamlar, vadesinde ödenmeyen vergilere uygulanan bir yaptırım niteliğindedirler; bu sebeple de bir tür vergi alacağı sayılırlar. Dolayısıyla, değişiklikten önce de VUK m. 10 uyarınca kanuni temsilcinin varlığından tahsil edilebilecek alacaklar kapsamındadırlar. Bunun sonucu olarak, kanuni temsilcinin sorumluluğunun doğduğu tarihte hangi düzenleme yürürlükte olursa olsun, şirket varlığından tamamen veya kısmen tahsil olunamayan gecikme faizinin (tecil faizi ve gecikme zammının) kanuni temsilcinin varlığından tahsili olanaklıdır[54].

---

[52] CANDAN, *Kanuni Temsilcinin Vergisel Sorumluluğu*, s. 21.

[53] Dan. VDDGK., 29.11.1991, E:1991/305, K:1991/128: "*Fer'i bir amme alacağı olması ve ödeme müddeti içinde ödenmeyen vergilere uygulanan bir müeyyide niteliği taşıması itibariyle gecikme zammı, bir tür vergi alacağı şeklinde düşünülmek gerekir. Vergi alacağından doğan karakter ve özelliği göz önünde tutulduğunda bu yorum tarzı uygulamaya ve kanunun amacına uygun düşer.",* CANDAN, *Kanuni Temsilcinin Vergisel Sorumluluğu*, s. 22, dn. 5.

[54] CANDAN, *Kanuni Temsilcinin Vergisel Sorumluluğu*, s. 21, 22.

Diğer bir görüşe göre ise[55], gecikme faizi, tecil faizi ve gecikme zammının yaptırım olarak düşünülmesi ve vergi alacağı kapsamında değerlendirilmesi doğru değildir. Vergi, kamu giderlerini karşılamak amacıyla istenen bir meblağdır. Oysa, vergisini ödemeyen mükelleften, kamu giderlerini karşılamak amacıyla değil, bu amaçla kendisinden istenilen vergiyi zamanında ödemeyip bizzat kullandığı için gecikme faizi veya zammı istenilmektedir. Bundan başka, vergi, mükellefine karşılıksız olarak getirilen bir külfettir. Oysa gecikme faizi veya gecikme zammı ödeyen bir vergi mükellefi, bunun karşılığında, devlete ait bir parayı kendi işletmesinde veya başka bir biçimde kendi yararına kullanmaktadır. Bir başka deyişle ödenen gecikme faizi veya zammının belli bir karşılığı vardır. Bu farklılıklar, gecikme faizi veya gecikme zammının, üzerinden hesaplandıkları vergi ile aynı nitelikte olmadıklarını, dolayısıyla vergi ya da vergi benzeri mali yüküm sayılamayacaklarını göstermektedir. Anayasa Mahkemesi'nin 21.09.1988 gün ve E: 1988/7; K: 1988/27 sayılı kararında 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 112. maddesinde öngörülen "gecikme faizi" ile ilgili yapmış olduğu niteleme de bu yöndedir. Ayrıca, VUK m. 10'un ilk şeklinin yürürlükte olduğu tarihte mevcut olmamasına rağmen, gecikme faizinin vergi alacağı kapsamında değerlendirilmesi, ancak genişletici yorumla mümkün olmaktadır. Asıl borçlusundan tahsil olunamayan bir vergi alacağının kamu gücü kullanılarak üçüncü kişilerin varlığından tahsil

[55] Dan. VDDGK., E:1993/55, K:1993/84: "*Gecikme zammı VUK.nun 10. maddesi kapsamında olmadığından, maddenin ilk şeklinin yürürlükte olduğu dönemlerle ilgili olarak, gecikme zammı için kanuni temsilciye ödeme emri tebliğ olunamayacağı hk.",* CANDAN, *Kanuni Temsilcinin Vergisel Sorumluluğu*, s. 22, dn. 5.

edilmesi ise istisnai bir düzenlemedir. Böylesine istisnai bir düzenlemenin kapsamının yorum yoluyla genişletilmesi, yerinde olmayacaktır[56].

3505 sayılı Kanun ile getirilen düzenlemeden sonra, yukarıda bahsedilen tartışmaların kanuni temsilcinin sorumluluğunun kapsamına yönelik boyutu sonuca kavuşmuştur. Bu düzenleme sayesinde, gecikme faizi, tecil faizi ve gecikme zammının -ister vergi alacağı ister vergiye bağlı alacak olarak kabul edilsin- kanuni temsilcinin sorumluluğu kapsamında olduğu açıklık kazanmıştır.

bb. Vergi Cezaları

bba. Vergi Cezalarının Mahiyeti

Vergi cezaları, vergi kanunlarının suç saydığı eylemler için öngörülen yaptırımlardır. Vergi cezalarının amacı, vergi mükellefleri ve sorumluları üzerinde caydırıcı etki yaparak vergi alacağının zamanında ve eksiksiz olarak tahsilinin sağlanması ve vergi kanunlarına aykırı davrananların cezalandırılmasıdır[57].

Vergi suçları için vergi kanunlarında öngörülen yaptırımların ceza niteliği doktrinde tartışmalıdır. Bu yaptırımların ceza hukuku anlamında ceza niteliğinde olduğunu savunanlar yanında aksini savunanlar da vardır.

Vergi cezalarının ceza hukuku anlamında ceza niteliği taşıdığını savunanlar[58], gerekçe olarak bu cezaların yukarıda açıklanan amaçlarını, kanunla konulmuş olmalarını, Devletin vergi kaybının çok üzerinde bulunmalarını, hatta kimi vergi

[56] CANDAN, *Kanuni Temsilcinin Vergisel Sorumluluğu*, s. 23, 24.

[57] CANDAN, Turgut, *Vergi Suçları ve Cezaları*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 1995, s. 31, 32.

[58] CANDAN, *Vergi Suçları ve Cezaları*, s. 32.

cezaları yönünden bu kayba dahi gerek olmamasını ve ceza muhatabının ölümüyle düşmelerini göstermektedirler.

Buna karşılık, vergi cezalarının ceza hukuku anlamında ceza niteliği taşımadığını söyleyenlerden bir kısmı[59], vergi cezalarının idari yaptırım niteliğinde olduğunu savunmaktadır. Bu görüşe göre, Vergi Usul Kanunu'nun düzenlediği suç ve cezaların bir kısmı yalnız vergi hukukunu ilgilendirmekte olup bunlarda fiil ve yaptırım idari usullerle saptanır. Vergi dairesi tarafından suç olarak saptanan fiil için bir yargısal karara gerek olmadan vergi dairesince ceza kesilir. VUK m. 344'te düzenlenen vergi ziyaı suçu ve usulsüzlük suç ve cezaları bu türe örnektir. Vergi idaresi kestiği ceza üzerinde tasarrufta bulunabilir, örneğin işlemde hata varsa düzeltebilir. Gerçek bir ceza üzerinde hiçbir idari merciin bu tür yetkileri olamaz. Oysa vergi ceza hukukunda ceza muhatabının bile tasarrufta bulunması mümkündür. VUK m. 376'da, dileyen ceza muhatapları için ceza miktarının ½'si veya 1/3'ü üzerinde söz sahibi olabildikleri otomatik bir indirim mekanizması öngörülmektedir. Dolayısıyla, anılan vergi suçlarını "*idari kabahat*", bunlara ilişkin cezaları ise "*idari yaptırım*" olarak nitelendirmek gerekir. Vergi Usul Kanunu'nun öngördüğü bir kısım fiiller ise ceza hukuku anlamında suç oluştururlar ve bunlara uygulanacak yaptırım da ceza hukuku anlamında cezalardır. VUK m. 359'da düzenlenen kaçakçılık suçları ile 362 ve 363'üncü maddelerinde yer alan vergi mahremiyetinin ihlali ve yükümlünün özel işlerini görme suçları bu tür suçlara örnektir. Bu suçlarda ceza mahkemesi görevlidir. Sonuç olarak, vergi cezalarının bir bölümünü ceza hukuku anlamında ceza, bir kısmını ise idari yaptırım olarak değerlendirmek gerekmektedir. Gerçekten, Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen cezaların tümünü ceza hukuku

[59] ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, a.g.e, s. 210.

anlamında ceza olarak adlandırmak, yukarıda değinilen gerekçeler çerçevesinde isabetli değildir.

Vergi cezalarının idari yaptırım veya ceza hukuku anlamında ceza olduğu görüşlerinin yanında, bunların "*tazminat"* niteliğinde olduklarını veya ceza hukuku anlamında ceza ve tazminat niteliklerini birlikte taşıyan karma bir yapıya sahip olduklarını savunan görüşler de bulunmaktadır[60].

bbb. Vergi Cezalarında Ehliyet

Vergi kanunlarına aykırı sayılan eylemi sebebiyle yükümlü veya vergi sorumlusunun cezalandırılabilmesi için ceza ehliyetinin bulunması gerekmektedir. VUK m. 9'da, yükümlülük veya vergi sorumluluğu için kanuni ehliyet aranmadığı halde, idari vergi cezalarının uygulanması bakımından muhatabın ehil olması aranmaktadır. Ceza mahkemelerinin hüküm altına alacakları vergi cezalarında ise ceza ehliyeti, ceza hukukuna ait kurallara göre belirlenir[61].

bbc. Kanuni Temsilcinin Vergi Cezaları Bakımından Sorumluluğu

Vergi Usul Kanunu'nun 333'üncü maddesinin ikinci fıkrasında, aynı Kanun'un 10'uncu maddesi hükmünün, vergi cezaları hakkında da uygulanacağı düzenlenmiştir. Anılan 333'üncü maddenin ilk fıkrasında ise, tüzel kişilerin idare ve tasfiyesinde vergi kanunlarına aykırı hareketlerden dolayı meydana gelecek vergi cezalarının tüzel kişi adına kesileceği öngörülmüştür. Tüzel kişilerin idare ve tasfiyesinde vergi kanunlarına aykırı hareket, tüzel kişinin kanuni temsilcisine ait olmakla birlikte ceza, şirket adına kesilecektir. Burada, kanuni temsilcinin kendi

[60] ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, a.g.e., s. 210.

[61] CANDAN, *Vergi Suçları ve Cezaları,* s. 35.

eyleminden dolayı, tüzel kişi adına kesilen vergi cezasının tüzel kişinin varlığından alınamaması sebebiyle sorumluluğu söz konusudur[62].

Bazı hallerde vergi cezası, şirket adına değil de doğrudan doğruya kanuni temsilci adına kesilebilmektedir. Vergi cezasını gerektiren eylem, vergi ödevlerinin yerine getirilmesi sırasında gerçekleştiğine ve bu ödevleri yerine getirene ait olduğuna göre, vergi cezasının eylem sahibi kanuni temsilci adına kesilmesi, cezaların şahsiliği ilkesine uygun bulunmaktadır. Örneğin, VUK m. 333'e göre, VUK m. 359'da yer alan kaçakçılık eylemleri dolayısıyla hükmolunması gereken cezalar, tüzel kişinin kanuni temsilcisine hükmolunur. Bu durumda, kanuni temsilcinin cezai sorumluluğunun işleyişi, VUK m. 10'da öngörülen koşullara tâbi bulunmamaktadır[63].

Vergi Usul Kanunu'nun 10. maddesi uyarınca kanuni temsilcinin sorumluluğu kapsamına girebilecek vergi cezalarını şu şekilde sıralamak olanaklıdır[64]:

- VUK m. 344'te yer alan vergi ziyaı cezaları,
- VUK m. 352'de yazılı eylemler dolayısıyla kesilen genel usulsüzlük cezaları,
- VUK m. 353, m. 355 ve mükerrer m. 355 uyarınca kesilen özel usulsüzlük cezaları.

3. Sorumluluğun Koşulları

Vergi Usul Kanunu'nun 10. maddesi, vergi mükellefi veya sorumlusunun varlığından kısmen veya tamamen alınamayan vergi alacaklarının, bunların kanuni

[62] ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, a.g.e., s. 25.

[63] ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, a.g.e., s. 25, 26.

[64] ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, a.g.e., s. 26.

temsilcilerinden alınabilmesini, birlikte bulunması gereken bazı koşulların varlığına bağlamıştır. Bu koşullar, vergi alacağının kısmen veya tamamen temsil edilenin varlığından alınamaması, alacağın tahsil edilememesinin sebebinin temsil edilenin vergi ile ilgili ödevlerinin yerine getirilmemesi olmasıdır. 3505 sayılı Kanun ile yapılan değişikliğin yürürlüğe girmesinden önce bu ödevlerin yerine getirilmemesinin kanuni temsilcinin kasıt ve ihmalinin sonucu olduğunun kanıtlanması koşulu ise artık aranmamaktadır.

a. Vergi Alacağının Kısmen Veya Tamamen Temsil Edilenin Varlığından Alınamaması

Asıl olan, vergi alacağının, kanunlarda belirtilen süreler içinde verginin mükellefi veya sorumlusu tarafından ödenmesi olmakla birlikte, süre geçtiği halde vergi alacağı, asıl borçlusundan tahsil edilemeyebilmektedir. Bu durumda, kanuni temsilcinin sorumluluğuna gidilebilmesi için, vergi alacağının asıl borçlunun varlığından tahsil imkanının kalmamış bulunması gerekmektedir. VUK m. 10'da "*tahsil imkansızlığı*" deyimi direkt olarak yer almamakla birlikte, "*vergi alacağının kısmen veya tamamen temsil edilenin varlığından alınmaması*" ifadesinden, AATUHK m. 35'te belirtilen "*tahsil imkanı bulunmaması*" anlaşılmak gerekmektedir. Gerçekten, limited şirket ortaklarının kamu borçlarından dolayı sorumlu olmaları da limited şirket kanuni temsilcilerinin şirketin vergi borçlarından dolayı sorumlu olmaları da şirketten bu borçların tahsil edilememesi şartına bağlanmıştır. "*Vergi alacağının kısmen veya tamamen temsil edilenin varlığından alınmaması"* ifadesinin, süresi içinde ödenmeyen vergi borcunun kanuni temsilcinin varlığından alınabileceği biçiminde yorumlanması ise, istisnai bir şekilde sorumluluğuna gidildiği halde, kanuni temsilcinin sorumluluğunu maddenin amacına

aykırı olarak genişletmek anlamına gelecektir. Diğer yandan imkansızlıktan, hukuki değil, maddi imkansızlığı anlamak gerekmektedir. Tahsil imkanının, yasalarda öngörülen başvuru yollarının tıkanması yüzünden yitirilmesi durumunda söz konusu olan hukuki imkansızlık, kanuni temsilcinin sorumluluğuna gidilmesine engeldir[65].

Maddi imkansızlıktan bahsedilebilmesi için, alacaklı vergi dairesinin, limited şirkete karşı, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun'un 54. maddesinde yazılı cebren tahsil şekillerinden, tümünü kullanmış ve sonuç alamamış olması gerekir[66]. Alacaklı vergi dairesine sağlanan bu yollar şunlardır:

1. Vergi borçlusu tarafından gösterilen teminatın paraya çevrilmesi yahut varsa kefilin takibi,

2. Borçlunun vergi alacağına yetecek miktardaki mallarının haczedilerek paraya çevrilmesi,

3. Gerekli koşulların bulunması durumunda borçlunun iflasının istenmesidir.

---

[65] CANDAN, *Kanuni Temsilcinin Vergisel Sorumluluğu*, s. 27.

[66] Dan. 3.D., 26.3.1992, E:1991/1643, K:1992/1200: "Olayda, davacının ortağı ve yönetim kurulu üyesi bulunduğu şirketin vergi borçları nedeniyle şirket adına ödeme emri düzenlendiği, borçların şirket tarafından kısmen ödendiği, kısmen de tecil talebinde bulunulduğu, ancak tecil şartlarına uyulmadığı, yapılan icra takipleri ve hacizlerin sonuçsuz kaldığı, şirketin iflasına karar verildiği, ancak bu kararın Yargıtayca bozulması üzerine iflasın kapandığı, bunun üzerine, şirket hakkındaki takibat işlemlerine devam edildiği, yapılan araştırmalar sonucu şirketin haczi kabil menkul ve gayrimenkul mallarının bulunmadığı ve fabrika binasının da satıldığının anlaşıldığı, bu durumda söz konusu amme alacaklarının şirket tüzel kişiliğinden tahsil olanağının kalmadığının sabit bulunduğu hk.", CANDAN, *Kanuni Temsilcinin Vergisel Sorumluluğu*, s. 28, dn. 10.

Alacaklı vergi dairesi, limited şirkete karşı tüm bu yolları kullanmasına karşın, sonuç alamaması halinde, vergi alacağının şirketten kısmen veya tamamen tahsiline imkan kalmadığından söz edilebilecektir.

Tahsil imkansızlığının varlığı konusunda ispat yükü alacaklı vergi dairesindedir. Alacaklı vergi dairesi bu amaçla[67]:

1. Haczedilen borçluya ait mal, hak ve alacakların vergi alacağını karşılayamayacağının anlaşıldığına dair 6183 sayılı Kanun'un 81. maddesi uyarınca yapılan değerleme sonucunu,

2. Yapılan takip sonunda, borçlunun haczi caiz mal, hak ve alacaklarının bulunmadığına veya bulunanların satış bedeli ile alacaklarının borcu karşılayamadığına dair aynı Kanun'un 75. maddesine göre düzenlenen aciz fişini,

3. Borçlunun iflas yoluyla takip edilmesi halinde, iflasın tasfiyesi sonunda müflisin mal, hak ve alacaklarının vergi borcunu karşılayamadığına dair aciz belgesini ibraz edebilir.

Bu belgelere karşı kanuni temsilci[68]:

1. Haczedilen malların satış işlemlerinin henüz sonuçlanmadığını,

2. Limited şirketin hacze konu başka mal, hak ve alacakları bulunduğunu,

3. Limited şirket ile vergi dairesinin anlaşarak, vergi borcunun ödenmesi için ödeme planı yaptıklarını,

[67] CANDAN, *Kanuni Temsilcinin Vergisel Sorumluluğu,* s. 29, 30.

[68] CANDAN, *Kanuni Temsilcinin Vergisel Sorumluluğu,* s. 30, 31.

4. Alacak için teminat gösterilmiş olduğunu ve teminatın henüz paraya çevrilmediğini,

5. Müteselsil borçlu veya kefil bulunmasına karşın, bunlara gidilmediğini kanıtlayarak takipten kurtulma şansına sahiptir.

b. Vergi Alacağının Şirketten Alınamamasının Sebebinin Vergi Ödevlerinin Yerine Getirilmemesi Olması

Kanuni temsilcinin sorumluluğuna gidilebilmesinin ikinci koşulu, vergi alacağının şirketten tahsil edilememesinin sebebinin, kanuni temsilci tarafından şirketin vergi ile ilgili ödevlerinin yerine getirilmemiş olmasıdır. Bu koşul, VUK m. 10'un ikinci fıkrasında, *"Yukarıda yazılı olanların bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden...alınamayan vergi ve buna bağlı alacaklar...*" şeklinde ifade edilmiştir.

c. Vergi İle İlgili Ödevlerin Yerine Getirilmemesinde Kanuni Temsilcinin Kasıt Ve İhmalinin Bulunması (3505 Sayılı Kanun İle Kaldırılmıştır.)

3505 sayılı Kanun ile VUK m. 10'un ikinci fıkrasından "*...kasıt ve ihmalleriyle...*" ifadesi çıkarılmıştır. Fıkrada, değişiklikten önce yer alan düzenlemeye göre, temsil edilenin vergi borcundan dolayı kanuni temsilcinin takip edilebilmesinin üçüncü koşulu, vergi ile ilgili ödevlerin, kanuni temsilcinin kasıt ve ihmaliyle yerine getirilmemiş olmasıydı. Söz konusu ifadenin fıkradan çıkarılması ile yukarıda bahsedilen iki koşulun gerçekleşmiş olması yeterli hale gelmiştir.

4. Sorumluluğun Niteliği

Fıkradan "*...kasıt ve ihmalleriyle...*" ifadesinin çıkarılması, kanuni temsilcinin sorumluluğunun eski düzenlemede olduğu gibi kusura dayalı olmaya devam edip etmeyeceği tartışmasını beraberinde getirmiştir.

Bir görüşe göre[69], bu durum, kanuni temsilcinin sorumluluğunu, kusura dayalı olmaktan çıkarmamaktadır. Yalnızca, asıl borçlunun vergi ile ilgili ödevlerinin yerine getirilmemesi veya eksik yerine getirilmesi, kanuni temsilcinin kusurluluğuna "*kanuni karine*" olarak kabul edilmiştir. Kanunkoyucu, kanuni temsilcinin kasıt ve ihmali olmaksızın, temsil edilenin vergi ile ilgili ödevlerinin yerine getirilmesinde aksaklık olamayacağı görüşündedir. Temsil edilenin vergi ile ilgili ödevlerinin tamamen veya kısmen yerine getirilmemiş olması, bu ödevleri zamanında ve eksiksiz bir şekilde yerine getirmekle yükümlü kanuni temsilcinin kusurunun göstergesidir. Bu düzenlemeyle kanun koyucu, alacaklı tahsil dairesini, temsil edilenin vergi borcundan dolayı kanuni temsilcisini takip edebilmek için öncelikle onun kasıt veya ihmalinin varlığını kanıtlama külfetinden kurtarmıştır.

Diğer bir görüşe göre ise[70], ikinci fıkrada yapılan değişiklikten sonra, vergi ile ilgili ödevlerin yerine getirilmemesi halinde, kasıt veya ihmalleri olmasa dahi, kanuni temsilcinin varlığına başvurulması olanaklı hale gelmiş; dolayısıyla kanuni temsilcinin sorumluluğu, kusura dayalı sorumluluk olmaktan çıkmış, kusursuz bir sorumluluk haline gelmiştir. Yeni düzenlemenin lafzından, kanuni temsilcinin sorumluluğunun kusursuz sorumluluğa dayandırıldığı açıkça anlaşılmaktadır. Bu görüş, kanunkoyucunun niyeti, kusura dayalı sorumluluğu devam ettirmek, ancak ispat yükünün yerini değiştirmeyi amaçlamak olsaydı, bunu, kanuni karine getirmek yerine, daha açık bir düzenlemeyle, temsilciye kusursuzluğunu ispat hakkı tanıyarak yapabileceğini savunmaktadır.

---

[69] CANDAN, *Kanuni Temsilcinin Vergisel Sorumluluğu* s,. 43.

[70] ÖZSÜT, Tuğrul: "*3505 Sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanunu'nda Yapılan Değişiklikler*", Vergi Dünyası, S. 90, Şubat 1989, s. 38.

Kanuni temsilcinin sorumluluğunun kusursuz sorumluluğa dayandığı savına karşı, kusursuz sorumluluk ilkesinin vergi hukukunda, VUK m. 10 anlamında kanuni temsilcinin sorumluluğuna uygulanamayacağı ileri sürülmüştür[71]. Buna göre, temsil edilen ile kanuni temsilci arasındaki ilişki, istihdam eden-müstahdem ilişkisine benzetilebilir. İstihdam edenin, temsil edilen, yani vergi mükellefi; kanuni temsilcinin ise müstahdem konumunda olduğu düşünülürse, bu ilişkide kusursuz sorumluluk, temsil edilenin eyleminden ötürü, kanuni temsilciye değil, temsil edilene, yani mükellefe ait olmalıdır. Bir başka deyişle, temsil edilen-kanuni temsilci ilişkisinde, kusuru olmadığı halde sorumluluk üstlenen taraf, temsil edilen olmalıdır. Oysa, VUK m. 10'da öngörülen sorumluluk, kanuni temsilciye aittir ve kanuni temsilcinin kendi eyleminden doğmaktadır. Bu sebeple, temsil edilen-kanuni temsilci ilişkisinde sorumluluk, VUK m. 10'da öngörülen sorumluluğun tam tersi yönde işlemektedir.

Yine bu görüşe göre, kanuni temsilcinin sorumluluğunun, kefalet müessesesine benzetilmesi düşünülebilir[72]. O takdirde, temsil edilenin, ödenmeyen vergi borcundan dolayı, kusur aranmaksızın, kanuni temsilcinin sorumlu tutulması mümkün olabilir. Ancak, VUK m. 10'da, kanuni temsilciler için getirilmiş olan sorumluluk, istisnai niteliktedir. Asıl olan, verginin mükellefince ödenmesidir. İstisnai nitelikte olan bu müessesenin kapsam ve işleyişinin tüm ayrıntılarıyla belirlenmiş olması, hukuk devleti ilkesinin gereğidir. Kusursuz sorumluluk ve kanuni kefalet müesseseleri, istisnai nitelikteki bu sorumluluğu, olduğundan daha da ağırlaştıracaktır. Zaten, fıkranın lafzında, kanuni temsilcinin sorumluluğunun,

[71] CANDAN, *Kanuni Temsilcinin Vergisel Sorumluluğu*, s. 45.

[72] CANDAN, *Kanuni Temsilcinin Vergisel Sorumluluğu*, s. 45, 46.

kusursuz sorumluluk veya kanuni kefalet esasına dayalı olduğu anlamına gelebilecek bir anlatım da bulunmamaktadır. Aslında, bunun tersi söz konusudur; fıkrada, kanuni temsilcinin her ne suretle olursa olsun sorumlu olacağı düzenlenmemiş, sorumluluğu bir nedene dayandırılmıştır. Bu neden, temsil edilenin vergi ödevlerinin, kanuni temsilci tarafından yerine getirilmemiş olmasıdır. Fıkrada bu, "*Yukarıda yazılı olanların bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden...alacaklar, kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınır"* şeklinde ifade edilmiştir. Kanuni temsilci, bu sıfatı taşıdığı sürece, temsil ettiği vergi mükellefinin veya sorumlusunun, vergi ile ilgili ödevlerini, kanunlarda belirtilen süre ve şekilde yerine getirmek zorundadır. Kanuni temsilcinin, bu ödevleri, kanunlarda öngörülen süre ve şekilde yerine getirmemesi, vergi kanunlarına aykırı bir davranıştır. İkinci fıkrada, kanuni temsilcinin sorumluluğunu gerektiren de bu davranıştır. Vergi kanunlarının aykırı kabul ettiği bu davranış, gerçekte bir kusurluluk halidir[73].

Bu görüşün temelinde, kanuni temsilcinin kasıt ve ihmali olmaksızın, temsil edilenin vergi ile ilgili ödevlerinin yerine getirilmesinde aksaklık olamayacağı düşüncesi yatmaktadır. Oysa, mücbir sebepler, şirketin ödeme güçlüğü çekmesi gibi nedenlerle, herhangi bir kasıt bir ihmali bulunmaksızın kanuni temsilci, zamanında ve gereği gibi ödeme yapamayabilir. İşte, bu görüşün savunucuları, mutad olanın, kanuni temsilcinin kendisinden kaynaklanan sebeplerle ödeme yapamadığı düşüncesindedirler. Fıkradan çıkarılan "*kasıt ve ihmalleriyle*" ibaresinin de, kanuni temsilcinin kasıt veya ihmalinin kanuni karine haline getirilmesi anlamına geldiği ve alacaklı vergi idaresini kusuru kanıtlama külfetinden kurtarmayı amaçladığı görüşündedirler.

[73] CANDAN, *Kanuni Temsilcinin Vergisel Sorumluluğu*, s. 46.

Fıkrada yapılan değişiklik sonucu kanuni temsilcinin sorumluluğunun kusursuz sorumluluk haline geldiği görüşünde olanların ana dayanağı ise, fıkradan "*kasıt ve ihmalleriyle*" ifadesinin çıkarılmış olmasıdır. Bu ifade çıkarıldığına göre, artık kusur aranmayacaktır; dolayısıyla kusursuz sorumluluktan bahsetmek gerekmektedir. Bu halde, kanuni temsilcinin sorumluluğu ağırlaştırılmaktadır, zira kasıt ve ihmali olmadığını kanıtlayarak artık kurtulamayacaktır.

Bu noktada, kusursuz sorumluluktan ne anlaşılması gerektiğini açıklamak yerinde olacaktır. Kusursuz sorumluluk, kişinin icrai veya ihmali hareketinin sebebiyet verdiği neticeden, taksir veya kastın varlığından bağımsız olarak salt maddi nedensellik bağı temeli üzerinde hukuka aykırı sayılarak sorumlu tutulmasıdır[74]. Bu tanım, ceza hukukunda kusursuz sorumluluğa ilişkin olup, özel hukuktaki kusursuz sorumluluk müessesine oranla sorumluya daha hafif bir yaptırım getirmesi ve her ne kadar bir kamu alacağının varlığından dolayı kamu yararı söz konusu olsa da, bireye kamu yararı adına, fer'i bir sorumluluktan dolayı, bu denli -en azından özel hukuktaki kadar- ağır bir sorumluluk yüklenmesi, vergi hukukunda devlet-birey ilişkisinin dengesinin bozulmasına sebep olacağından, burada özel hukuktaki kusursuz sorumluluk tanımına nazaran tercih edilmiştir. Ceza hukukundaki kusursuz sorumluluk tanımının burada uygulanması ise vergi hukukundaki kıyas yasağının ihlali anlamına gelmemektedir.

[74] ÖZEN, Muharrem, *Ceza Hukukunda Objektif Sorumluluk*, US-A Yayıncılık, Ankara 1998, s. 73. (Eserde, "*kusursuz sorumluluk*" yerine "*objektif sorumluluk*" ifadesi terminolojik olarak tercih edilmiştir.)

Bu tanımdan hareketle, kusursuz sorumluluğun şu niteliklere sahip olduğu söylenebilecektir[75]:

a) Kusursuz sorumluluk durumunda da iradi ve bilinçli bir hareketin varlığı zorunludur.

b) İcrai veya ihmali bir hareket ile netice arasında maddi nedensellik bağı bulunmalıdır.

c) İradi davranışla gerçekleşen netice arasında, psişik bir bağın varlığı aranmamalı, yani neticenin meydana gelmesinde kişinin kast veya taksiri aranmamalıdır.

d) Kanuni tip (norm), fiilin kusurlu olup olmadığı araştırılmaksızın, fiilin hukuka aykırılığını kabul etmekte ve neticeyi istememesine rağmen faile yüklemektedir.

Yukarıdaki tanımdan anlaşılacağı üzere kusursuz sorumlulukta, kusuru olmasa dahi salt eyleminin norma uyması sebebiyle kişinin sorumlu tutulması yeterli bulunmamakta, kişinin iradi hareketi ile netice arasında maddi nedensellik bağının da bulunması gerekmektedir.

Öyleyse, kanuni temsilcinin kusursuz sorumlu tutulabilmesi için asıl mükellefin vergi borcunun ödenmemesine kanuni temsilcinin iradi bir hareketi ile sebep olması gerekmektedir. Burada, genel anlamda kusur ile iradi hareket karıştırılmamalıdır. Gerçekten, hareketin iradiliği hususu maddi unsurla ilgili olup, kusursuz sorumluluk durumunda bu unsur ortadan kalkmamaktadır. Kusursuz sorumluluktan söz

[75] ÖZEN, a.g.e., s. 73, 74.

edebilmek için, hareketin iradi olması zorunlu olup, bunun hiçbir istisnası bulunmamaktadır[76].

Yine, kanuni temsilcinin kusursuz sorumluluğundan bahsedebilmek için, hareketi ile netice arasında maddi nedensellik bağı bulunması gerekmektedir. Bununla kastedilen, şirketin vergi borcunun ödenmemesine kanuni temsilcinin sebep olmasıdır. Kanuni temsilci, nedensellik bağının bulunmadığını ispat ederek ödeme sorumluluğundan kurtulabilir[77]. Örneğin, kendisine ödememe talimatı verildiğini ispat eden kişinin, ödenmeyen vergi borcu açısından kanuni temsilci olarak sorumlu tutulamaması gerekmektedir[78].

VUK m. 10'un değişik halinde kanuni temsilci açısından kusursuz sorumluluğun mu yoksa kusur sorumluluğunun mu uygulanması gerektiği konusunda karar verebilmek için aslında maddenin değişiklikten önceki halini de değerlendirmek gerekmektedir. Kusurlu sorumluluğun devam ettiği görüşünde olanlar, daha çok maddenin yeni şekline öncelik vererek değerlendirme yapmaktadırlar. Gerçekten, eski halinden bağımsız olarak fıkra okunduğu zaman, kusursuz sorumluluğu çağrıştıracak bir ifadeye rastlanmamaktadır. İstisnai bir sorumluluk olduğunu kabul ettiğimiz kanuni temsilcinin sorumluluğunun, açıkça düzenlenmediği halde ağırlaştırılacak şekilde yorumlanmasının da doğru olmadığı düşünülebilir. Bu görüşte olanlar, fıkradan "*kasıt ve ihmalleriyle*" ifadesinin çıkarılmış olmasını, kanunkoyucunun, kanuni temsilcinin kusurunu kanuni karine

[76] ÖZEN, a.g.e., s. 70.

[77] KARAYALÇIN, Yaşar, "*Vergi Hukuku Bakımından Kanuni Temsilcinin Sorumluluğu*", Yaklaşım, Yıl: 2, Sayı: 15, s. 6.

[78] KARAYALÇIN, a.g.m., s. 8.

olarak kabul ettiği savı ile açıklamaktadırlar. Diğer görüşe göre ise, maddenin doğru bir şekilde değerlendirilebilmesi için, fıkranın kendisi kadar önceki halinin de önem taşıdığı kabul edilmeli ve ona göre yorum yapılmalıdır.

Kanun koyucunun, söz konusu değişikliği yaparken neyi amaçladığını daha iyi anlamak için, VUK m. 10'un ikinci fıkrasında değişiklik yapan 3505 sayılı Kanun'un gerekçesine bakmak doğru bir yöntem olacaktır. 3505 sayılı Kanun'un gerekçesi şu şekildedir[79]: "*Kanuni temsilcilerin ödevi başlıklı Vergi Usul Kanunu'nun 10. maddesinin ikinci fıkrasında, bu maddenin birinci fıkrasında yazılı olan kimselerin kendilerine kanunla verilmiş bulunan ödevleri, kasıt ve ihmalleri ile yerine getirmemeleri yüzünden mükellef veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi alacaklarının kanuni ödevlerini yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınması öngörülmüştür.*

Anılan fıkrada yapılmış olan değişiklikle kasıt ve ihmalleri ifadesi kanun metninden çıkarılmıştır. Bu suretle tüzel kişilerle, küçüklerin ve kısıtlıların, tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olması ve vergi alacağının bu mükellef veya sorumluların varlığından tamamen veya kısmen alınamaması halinde, tüzel kişilerin, küçüklerin ve kısıtlıların kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenlerin varsa bunların kanuni temsilcilerinin kasıt ve ihmali aranmaksızın vergi vergiye bağlı vergi cezası, para cezası gibi asli, gecikme zammı ile tecil faizi, gecikme faizi gibi fer'i amme alacaklarının ödenmesi bakımından sorumlu tutulmaları amaçlanmıştır."

[79] KIZILOT, *Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması*, s. 215.

Kusura ilişkin ifadenin fıkradan çıkarılmasının kusur sorumluluğunu kusursuz sorumluluğa çevirmek anlamına geldiği görüşü tutarlı olmakla beraber, yukarıda bahsedilen "*kanuni temsilcinin sorumluluğunun istisnai bir sorumluluk olduğu ve bu maddede kusursuz sorumluluğa dair belirgin bir ifade bulunmadığı"* savına karşı diğer görüşün getirebileceği açıklamaların yetersiz olduğu da kabul edilmelidir. Bundan başka, VUK m. 10/2 hükmünde yer alan "*yukarıda yazılı olanların bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden*" ifadesi ile kanuni temsilcinin, ancak ödevlerini yerine getirmemesi durumunda şirketin vergi borcundan sorumlu olacağı düzenlendiğinden, ilgili düzenlemede, kusurun arandığına dair ayrıca bir ifade bulunmasa dahi, kanuni temsilcinin sorumluluğunun, kusur sorumluluğuna dayandırıldığı görülmektedir. Ayrıca, 3505 sayılı Kanun'un Gerekçesinde belirtildiği üzere, bu değişikliğin amacı, kanuni temsilcinin sorumluluğunu ağırlaştırmak değil, vergi borcunun tahsilini kolaylaştırmaktır. Kanun koyucu bu amaçla kanuni temsilcinin kusur ve ihmalini aramaktan vazgeçmiş, kanuni temsilcinin kusurlu olduğunu karine olarak kabul etmiştir. Fıkranın yeni haline ve Gerekçeye dayanılarak söylenebilir ki, kanuni temsilcinin, değişiklikten önceki halde olduğu gibi, kusura dayanan sorumluluğu devam etmektedir.

5. Kusursuzluğun Kanıtlanması

a. 3505 Sayılı Yasa Değişikliğinden Önce

Vergi Usul Kanunu'nun 10. maddesinin, 3505 sayılı Kanun ile değişmesinden önceki halinde kanuni temsilcinin sorumluluğu, ancak, vergi mükellef veya sorumlusunun varlığından, vergi ödevlerinin, kanuni temsilcinin kasıt ve ihmali ile yerine getirilmemeleri yüzünden kısmen veya tamamen alınamaması halinde söz

konusu olmaktaydı. Bu düzenleme biçimine göre, kasıt ve ihmalin varlığını kanıtlama yükünün aidiyeti bakımından iki görüş ortaya atılmaktaydı[80]:

Birinci görüşe göre[81], temsil edilen mükellef veya vergi sorumlusunun vergi ile ilgili ödevlerinin zamanında ve eksiksiz yerine getirilmemesi, kanuni temsilciye, Vergi Usul Kanunu ile getirilmiş bir yükümlülüktür. Bu yükümlülüğe uyulmaması, ancak kanuni temsilcinin, gerekli dikkat ve özeni göstermemesi ile mümkün olabilir. Bu durumda, alacaklı vergi dairesi, vergi ile ilgili ödevlerin zamanında ve eksiksiz olarak yerine getirilmemiş olduklarını ve vergi alacağını tüm cebren tahsil işlemlerinin tüketilmiş olmalarına karşın temsil edilenin varlığından kısmen veya tamamen alınamadığını kanıtlamak suretiyle kanuni temsilcinin varlığına müracaat edebilir. Mutad olan bu durumun aksini, yani vergi ile ilgili ödevlerin yerine getirilmemesinde kasıt ve ihmalin bulunmadığını kanıtlama yükü, VUK m. 3/B uyarınca, kanuni temsilciye aittir. Kanuni temsilci, sorumluluktan ancak bu kanıtlamayı yaparak kurtulabilecektir.

İkinci görüşe göre ise[82], Vergi Usul Kanunu, kanuni temsilciyi, ancak temsil edilenin vergi ile ilgili ödevlerinin yerine getirilmemesinde kasıt veya ihmali varsa sorumlu tutmaktadır. O halde, normal ve mutad olan, kanuni temsilcinin söz konusu ödevlerin yerine getirilmemesinde, kasıt ve ihmalinin bulunmamasıdır. Dolayısıyla, alacaklı vergi dairesinin, temsil edilen mükellef veya vergi sorumlusunun vergi ile ilgili ödevlerinin zamanında ve eksiksiz yerine getirilmemiş olduğunu ve alacağın

[80] CANDAN, *Kanuni Temsilcinin Vergisel Sorumluluğu,* s. 37.

[81] CANDAN, *Kanuni Temsilcinin Vergisel Sorumluluğu,* s. 40.

[82] AYHAN, Rıza, *Limited Şirketlerde Ortakların Sorumluluğu*, Kazancı Hukuk Yayınları No:117, İstanbul 1992, s. 96.

tüm cebren tahsil yöntemleri denenmiş olmasına karşın temsil edilenin varlığından kısmen veya tamamen tahsil edilememiş olduğunu kanıtlaması, kanuni temsilciyi takip edebilmesi için yeterli olmamakta, ayrıca, temsil edilenin söz konusu ödevlerinin yerine getirilmemesinde kanuni temsilcinin kasıt ve ihmalinin bulunduğunun da kanıtlanması gerekmektedir.

Görüldüğü üzere, 3505 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikten önceki halinde de fıkra tartışmalara yol açmaktadır. Bu dönemde, kusur sorumluluğunun varlığı konusunda doktrin hemfikir olmakla beraber, ispat külfetinin kimin üzerinde olduğu konusu hakkında farklı görüşler bulunmaktadır.

b. 3505 Sayılı Yasa Değişikliğinden Sonra

Yukarıda bahsedildiği üzere, 3505 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikten[83] sonra, Vergi Usul Kanunu'nun 10. maddesinin ikinci fıkrasında, kanuni temsilcinin sorumluluğunun kusur sorumluluğu olarak devam mı ettiği yoksa, kusursuz sorumluluk haline mi geldiği hususu doktrinde tartışmalıdır.

Kanuni temsilcinin sorumluluğunun kusursuz sorumluluk haline getirildiğini savunan görüşe göre, kusursuzluğunu kanıtlaması gereken, kanuni temsilcidir.

[83] 213 sayılı Kanun'un 10. maddesinin gerekçesi: "*Tüzel kişiliği olmayıp mükellef veya vergi sorumlusu olmak mevkiinde bulunan cemaatleri idare edenlerin mesuliyetlerinin de tüzel kişiliği haiz mükellefler için kabul edilen esaslara tevfikan tespiti ve tasfiyenin temsilcilerin maddede derpiş edilen mesuliyetlerini bertaraf edememesi tabii olduğundan bu cihetin madde metninde sarih bir hükümle ifadesi uygun görülmüş ve 10. madde bu maksatla tadil edilmiştir." (*KIZILOT, *Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması*, s. 214, 215.)

Kanuni temsilci, kusursuz sorumluluğun unsurlarının gerçekleşmediğini ispatlayarak sorumluluktan kurtulabilecektir[84]. Buna göre, sorumluluktan kurtulmak için:

i) Kanuni temsilci, iradi ve bilinçli bir hareketinin bulunmadığını kanıtlayabilir.

ii) Kanuni temsilci, hareketi ile netice arasında maddi nedensellik bağı bulunmadığını kanıtlayabilir[85].

Kanuni temsilcinin kusur sorumluluğunun devam ettiği görüşünde olanlara göre ise, Vergi Usul Kanunu'nun 10. maddesinin ilk fıkrasıyla, kanuni temsilciye temsil edilenin vergi ödevlerinin vergi kanunlarında öngörülen süre ve şekillerde yerine getirmesi konusunda verilen göreve aykırı davranışın, onun kasıt veya ihmali sonucu olması, normal ve mutad olan durumdur. Vergi Usul Kanunu'nun 3. maddesinin (B) fıkrası uyarınca, iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti, bunu iddia eden tarafa ait olduğu için, ispat külfeti, kanuni temsilcinin üzerindedir[86].

Kanuni temsilci, kusursuzluğunu kanıtlamak için örneğin şu iddialarda bulunabilir[87]:

i) Kanuni temsilci, şirketin vergi ödevlerinin, VUK m. 13'te yer alan mücbir sebepler yüzünden yerine getirilemediğini ileri sürebilir. Mücbir sebep olarak

[84] ÖZSÜT, a.g.m., s. 38.

[85] KARAYALÇIN, a.g.m., s. 6.

[86] CANDAN, *Kanuni Temsilcinin Vergisel Sorumluluğu*, s. 47.

[87] CANDAN, *Kanuni Temsilcinin Vergisel Sorumluluğu*, s. 48.

gösterilen olayın gerçekliğinin kanıtlanması halinde, kanuni temsilcinin kusurundan söz edilemez.

ii) Kanuni temsilci, şirketin vergi ile ilgili ödevlerinin tümünü yerine getirmiş olmasına karşın, vade tarihinde şirketin ödeme güçlüğü içinde bulunması sebebiyle, vergiyi vadesinde ödeyemediğini iddia edebilir. Söz konusu durumda, kanuni temsilcinin kusurundan bahsedilemeyecektir.

iii) Şirket adına kesilen vergi cezaları ile ilgili olarak, kanuni temsilci, Vergi Usul Kanunu'nun 369'uncu maddesinde tanımlanan türde bir yanılma halinin bulunduğunu ileri sürebilir.

Kanuni temsilci, somut olayın özelliklerine göre, başka iddialarda bulunarak da sorumluluktan kurtulabilecektir.

Görüldüğü üzere, 3505 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikten sonra, kanuni temsilci açısından ister kusursuz sorumluluk ister kusurlu sorumluluk söz konusu olduğu düşünülsün, ispat külfetinin kanuni temsilci üzerinde bulunmaktadır.

6. Sorumluluğun Sınırlandırılması

a. Sorumluluğun Zaman Yönünden Sınırlandırılması

Kanuni temsilcinin, şirketin vergi borcundan dolayı sorumluluğu, bu sıfatı devam ettiği sürece bulunmaktadır. Dolayısıyla, kanuni temsilcinin, bu sıfatı kazanmasından önce[88] ve sonraki[89] vergilendirme dönemlerine ait olup da yerine

[88] Limited şirketlerde müdür sıfatı, kanun gereği, şirket ana sözleşmesi ile veya genel kurul kararı ile kazanılmaktadır. (AYHAN, a.g.e., s. 89, 90)

[89] Limited şirkette müdürlük sıfatı, kanun gereği, sözleşmede öngörülen sebeplerle, istifa ile veya azil ile sona erebilir. (AYHAN, a.g.e., s. 90, 91.)

getirilmeyen vergi ödevlerinden dolayı, kanuni temsilci sorumlu tutulamayacaktır[90]. Kural, kanuni temsilcinin bu iki tarih arasında sorumlu olmasıdır; bununla birlikte, Danıştay'ın istisnai nitelikteki kimi kararlarında, kanuni temsilcinin sorumluluğunun bu zaman sınırının ötesine taşırıldığı da görülmektedir[91].

b. Sorumluluğun Temsil Yetkisinin Devri Yoluyla Kişi Yönünden Sınırlandırılması

Vergi Usul Kanunu'nun 8'inci maddesinin üçüncü fıkrasında yer alan "*Vergi Kanunlarıyla kabul edilen haller müstesna olmak üzere, mükellefiyete ve vergi sorumluluğuna müteallik özel mukaveleler*[92] *vergi dairelerini bağlamaz"* hükmünden

---

[90] Dan. 3. D., 6.7.1987, E:1986/3540, K:1987/1752: "*Bir kimsenin kanuni temsilci olarak, temsil edilenin vergi borcundan sorumlu olabilmesi için, vergi borcunun ilgili olduğu dönemde kanuni temsilci olması gerekti*ği...", CANDAN, *Kanuni Temsilcinin Vergisel Sorumluluğu*, s. 50, dn. 38.

[91] Dan. 3. D., 1.10.1991, E:1990/1774, K:1991/2451: "*Uzlaşma talep edilerek uzlaşılması sonucunda kesinleşen vergilerin şirket malvarlığından tahsil edilememesi halinde, uzlaşan kanuni temsilcinin sorumlu tutulması gerekeceği; bu nedenle, salt görev yaptığı döneme ilişkin olması sebebiyle eski kanuni temsilci adına ödeme emri düzenlenmesinde isabet bulunmadığı...*", DD, S. 84-85, s. 186; CANDAN, *Kanuni Temsilcinin Vergisel Sorumluluğu*, s. 50, dn. 40; Dan. 3. D., 28.01.2003, E:2001/2065, K:20037523: "*Limited şirket ortağı olan davacı, şirketten tahsil imkanı bulunmayan 1993 takvim yılına ilişkin vergi borcundan dolayı, 6183 sayılı yasanın 35'inci maddesinin 1993 takvim yılında yürürlükte bulunan hükmü uyarınca şirkete koyduğu sermaye miktarında sorumlu olacağından, anılan yasa maddesinin 29.7.1998 tarihi itibariyle yürürlüğe giren değişiklik hükmüne göre vergi borcundan şirketteki sermaye hissesi oranında sorumlu tutulmasına olanak bulunmadığı hk*." İlgili karar, limited şirket ortağının sorumluluğunun sınırına ilişkin olmakla beraber, sorumluluğun sıfatla birlikte süreceği kuralına istisna getirmesi bakımından örnek teşkil etmektedir.

[92] Dan. 4. D. 24.12.1982 tarih ve E:1982/3668, K:1982/4805: "*Ortaklık hissesinin devrine ilişkin ön sözleşmeler, VUK m. 8'de belirtilen türde bir sözleşme değildir.*" (KIZILOT, *Vergi Usul Kanunu ve*

hareketle yazında vergi yükümlülüğünün devrine ilişkin sözleşmelerin Borçlar Kanunu'nun 19'uncu maddesine aykırı olacakları, dolayısıyla bu sözleşmelerin hem vergi yargısı hem de adli yargıda hükümsüz sayılacağı ifade edilmektedir[93]. Bu bağlamda, sermaye şirketlerinde temsil yetkisinin devrine yönelik sözleşmelerin de, temsilciyi ve dolayısıyla vergi sorumlusunu değiştirdikleri için geçersiz oldukları sonucuna varılabilir. Ancak bu saptama, tartışılabilir niteliktedir. Zira bir başka görüş de, kamu düzenine ve verginin konulmasındaki kamusal amaca aykırı düşmemesi koşuluyla vergi yükümlülüğü ve vergi sorumluluğuna ilişkin sözleşmelerin taraflar arasındaki iç ilişkide geçerli olacağı yönündedir[94].

TTK'nın şirkette, sözleşme ile yetki devrine yönelik hükümleri (TTK m. 540-543) karşısında VUK'nun 8'inci maddesi hükmü, direkt olarak yetki devrini yasaklamamakla beraber, vergi sorumlusunun değişmesi sebebiyle yetki devri sözleşmelerinin vergi dairelerini bağlamayacağını düzenlemektedir. Burada hangi düzenlemenin esas alınması gerektiği problemi karşımıza çıkmaktadır. Bu bağlamda, öncelikle vergi normlarının niteliğinin irdelenmesi gerekmektedir. Vergi normlarının kamu hukukuna mı yoksa özel hukuka mı ait olduklarını belirlemek için kamu

---

Uygulaması, s.188.) Aksi görüş için bkz. KIRBAŞ, Sadık, *Vergi Hukuku*, 9.Bası, Siyasal Kitabevi, Ankara 1997, s. 85: "*Bir adi ortaklıkta ortaklardan birinin kâr payının bir bölümünü başkasına yönelik olarak yaptığı sözleşme vergi dairesi yönünden geçerli değildir. Vergi dairesi eksik gösterilen kâr payı için ikmalen vergi tarhına gidebilecektir*", Dan. 4. D. 22.1.1976 tarih ve E:1974/1953, K:1976/126 (KIZILOT, *Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması*, s. 186).

[93] ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, a.g.e., s. 73.

[94] KANETİ, Selim, *Vergi Hukuku*, İstanbul Üniversitesi Yayın: 3434, Hukuk Fakültesi Yayın: 698, İstanbul 1986/1987, s. 85; AKKAYA, Mustafa, "*Özel Hukuk Sözleşmelerinde Yer Alan Vergisel Hükümlerin Geçerliliği ve Bağlayıcılığı Sorunu*", Yaklaşım, Yıl: 8, Sayı: 95, Kasım 2000, s. 146.

hukuku-özel hukuk ayrımında kullanılan ölçütlere başvurulmalıdır.Kamu hukukunun özel hukukla olan sınırları belirlenirken, "*üstünlük*", "*emredicilik", "kamu yararı", "tek yanlılık", "re'sen uygulanma*" gibi kriterler uygulanmaktadır. Vergi normlarının kamu giderlerinin karşılanması kamusal amacına yönelik olmaları, devletin üstün emretme gücüne dayanarak ihdas edilmeleri ve vergi dairesince re'sen uygulanmaları, kamu hukukuna ait olduklarını açıkça ortaya koymaktadır[95].

Vergi normlarının niteliği incelenirken, esas olarak üzerinde durulması gereken, bu normların "*emredici*" nitelikte olup olmadıklarıdır. Eğer bu normlar aksi kararlaştırılamayacak normlardan ise, vergi normlarında öngörülen yükümlülük ve sorumluluk devredilemeyecek, devre yönelik sözleşmeler de batıl olacaktır. Vergi normlarının kamu hukuku karakteri, bu normların emredici nitelikte oldukları sonucuna ulaşılmasını mümkün kılmakla birlikte, vergilendirme ilişkisinin ayrıca incelenmesi farklı bir sonucu doğurmaktadır[96].

Vergi normlarının niteliği saptanırken, vergi normunun uygulanması sürecinin vergi borcunun doğuşu ve vergilendirme olmak üzere iki ayrı aşamadan oluştuğu gözden kaçırılmamalıdır. Bu aşamalardan ilki tümüyle özel hukuk alanında, ikincisi ise kamu hukuku alanında (vergilendirme aşaması) gerçekleşmektedir. Vergilendirme sürecinde, özel hukuk ilişkileri salt "*alınması gerekli verginin doğru, ekonomik gerçekliklere uygun alınması"* (VUK m. 3) amacı çerçevesinde yine salt vergi hukuku sınırları içerisinde değerlendirilebilir. Bu çerçevede, vergi normlarının salt vergilendirme sürecinde geçerli, emredici normlar oldukları, emredicilik niteliklerinin de normda belirtilen yükümlü ve sorumluların vergilendirme

[95] AKKAYA, a.g.m., s. 147.

[96] AKKAYA, a.g.m., s. 147.

ilişkisindeki konumlarının vergi idaresine karşı değiştirilememesi biçiminde anlaşılması gerektiği saptaması yapılabilir. Başka bir deyişle, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi halinde vergi idaresinin muhatabı normda belirtilen yükümlü ya da sorumlu olacaktır. Bu sebeple, vergisel sorumluluğunu sözleşme ile devredenlerin, bu sözleşmeye dayanarak vergi dairesine yükümlü ya da sorumlu sıfatını taşımadıklarını ileri sürmelerinin mümkün olmadığı saptamasında bulunulabilir[97].

Vergi normlarının vergilendirme sürecinde uygulanmaları ve emredici niteliklerinin bu süreçle sınırlı olmasından çıkarılabilecek bir sonuç da, vergi normlarının emredici niteliklerinin, vergi borcunun doğuşu aşamasında gerçekleştirilen özel hukuk sözleşmelerinin geçerliliğine etkilerinin bulunmadığıdır. Bu bağlamda, yetki devri sözleşmelerinin vergi idaresine karşı geçerli olmamakla beraber, iç ilişkide geçerli olacaklarının kabulü gerekmektedir (VUK m. 8/3). Dolayısıyla, sermaye şirketlerinde de temsil yetkisinin devri ile temsilcinin ve bu statüden kaynaklanan sorumlulukların şirket ana sözleşmesine hüküm konmak suretiyle devredilmesi halinde özel hukuk bakımından bu sözleşmelerin ve doğurduğu sonuçların geçerli kabul edilmesi gerekir. Bu halde, özel hukuk bakımından sermaye şirketlerinde kanuni temsilciler, anonim şirkette *yönetim kurulu veya yetki devrinde bulunulan yönetim kurulu üyelerinden biri veya birkaçı veya ortaklık payı bulunmayan müdür* (TTK m. 317, TTK m. 319/2), limited şirkette *ortaklar veya yetki devrinde bulunulan müdür veya müdürler* (TTK m. 540-543), sermayesi paylara bölünmüş komandit şirkette ise *komandite ortaklardan oluşan yönetim kuruludur* (TTK m. 321).

[97] AKKAYA, a.g.m., s. 148.

Bu saptamaların sermaye şirketlerine vergi hukuku bakımından yansıması, sözleşme ile yetkili kılınmış kişilerin vergi idaresi nezdinde yetkisiz sayılabilmesi biçiminde olmaktadır. Gerçekten, temsil yetkisinin bırakılması, aynı zamanda vergisel sorumluluğun da aktarılması anlamına gelmektedir[98] -zira vergi hukuku bakımından kanuni temsil, vergi sorumluluğunun bir türünü oluşturmaktadır- dolayısıyla bunun VUK m. 8/3 emredici hükmüne aykırılık teşkil ettiği düşünülebilir[99]. Bununla birlikte, sözleşme ile tayin edilen temsilcinin şirket adına özel hukuk işlemleri yapmaya yetkili olup da vergi yükümlülüğü konusunda sorumlu tutulmaması, hak ve yükümlülük dengesi açısından pek de sağlıklı olmayan bir durum ortaya çıkarmaktadır. Bu aşamada, ortaklar veya yönetim kurulu yanı sıra sözleşme ile tayin edilen müdürün de sorumlu tutulması bir çözüm önerisi olarak ileri sürülebilir. Bu çözüm aslında VUK m. 8/3 hükmü amacına aykırılık teşkil etmemekte, hatta sorumluların artırılması söz konusu olduğundan, amaca daha uygun bir yöntem ortaya koymaktadır. Bununla birlikte, her ne kadar ortak olmayan müdürü haksız bir biçimde sorumluluktan kurtaran bir düzenleme olsa da, VUK m. 8/3 hükmü, açık bir biçimde vergi sorumluluğuna ilişkin sözleşmelerin vergi idaresini bağlamayacağını düzenlediği için, lafza bağlı kalınması daha yerinde olacaktır.

---

[98] Aksi görüş için bkz. CANDAN, *Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu*, s. 32: "Vergi Usul Kanununun 8 inci maddesinin üçüncü fıkrasında vergi dairesini bağlamayacağı bildirilen özel mukaveleler, mükellefiyete ve vergi sorumluluğuna ilişkin olanlardır…kanuni temsilci, ne mükellef, ne de vergi sorumlusudur."

[99] Maliye Bakanlığı'nın 1974 tarih ve 1-2126-5-41 sayılı muktezası: "*Özel mukaveleler vergi dairesini bağlamayacağından vergi kimin adına doğmuş ise mükellefiyetle ilgili ödevleri de o kişi yerine getirecektir*.", (KIZILOT, *Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması*, s.185); Dan. 3. D., 14.1.1987 tarih ve E:1986/1175, K:1987/106, DD, Yıl: 18, Sayı: 68-69, 1988, s. 277-279.

Burada en doğru çözüm, VUK m. 8/3 hükmündeki "*yükümlülüğe veya sorumluluğa müteallik*" ifadesinin, "*yükümlülüğü veya sorumluluğu daraltacak"* şeklinde değiştirilmesi olacaktır. Ancak mevcut düzenleme karşısında, yetki devrinin sadece iç ilişkide geçerli olduğu ve "*kanuna aykırılık*" nedeniyle (BK m. 21) batıl sayılamayacağı kabul edilmelidir[100].

Yazında, şirket içinde özel sözleşme ile yapılan müdür tayini ile kanuni temsilcinin değiştirilmesi halinde, VUK m. 8/3'ün "*…yasalarda öngörülen istisnalar dışında…*" ifadesine dayanılarak bu yetki devrinin geçerli olacağı ve yeni kanuni temsilcinin de vergi idaresi tarafından tanınması gerektiği öne sürülmektedir. Bu görüşe göre, TTK'nın sermaye şirketi kanuni temsilcilerine ilişkin hükümlerinde kanuni temsilci kural olarak belirtilmiş, ancak belli koşullar sağlandığı takdirde şirket içinde yapılacak özel bir sözleşme veya alınacak bir karar ile temsilcinin değiştirilebileceği kabul edilmiştir. Halbuki, aynı hükme dayanarak tersini söylemek mümkündür. Bu yaklaşımda, TTK'nın ilgili hükümleri doğru anlaşılmakla birlikte, VUK m. 8/3'te bahsedilen yasaların, "*vergi yasaları*" olduğu gözden kaçırılmaktadır. VUK m. 8/3'ün çok açık lafzına karşın TTK'nın ilgili hükümlerini VUK m. 8/3

[100] AKKAYA, "*Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu*", s. 186; aksi görüş için bkz. ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, a.g.e., s. 73; Dan. 3. D. (9. D. ile müşterek heyet), E:1993/1126, K:1994/3801, 21.11.1994 tarihli kararı: "Şirket ana sözleşmesinin idare ve temsil başlıklı 14. maddesinde, yönetim kuruluna şirket işlerinin yürütülmesi için müdür ve müdürler seçme yetkisi verilmiş bulunduğundan, kamu alacağının ilişkin bulunduğu dönemde, tescil ve ilan edilmek suretiyle şirket genel müdürü olarak görev yapan davacının, kanuni temsilci sıfatıyla şirketin vergi borçlarından sorumlu olacağı hk." (CANDAN, *Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu*, s. 20, dn. 10.)

anlamında istisna saymak, TTK'yı vergisel düzenlemeler bakımından özel kanun niteliğindeki bir vergi kanunu saymakla eşdeğer olacaktır.

Bu noktada değinilmesi gereken bir husus da, VUK m. 8/3 hükmünde, "*özel mukaveleler*" ile yapılan yetki devrinin vergi idaresini bağlamayacağının düzenlendiğidir. Halbuki, ortak olmayan bir kimseye yetki devrinde bulunulması, genel kurul kararı ile de olabilmektedir. Bu durumda, ortak olmayan bir kimseye genel kurul kararı ile yetki devrinde bulunulması halinde, bu işlem vergi idaresini de bağlayıcı nitelikte bir işlem olacaktır. Sözleşme ile yapıldığında geçersiz sayılan yetki devrinin, genel kurul kararı ile yapıldığında geçerli sayılması ise, VUK m. 8/3 hükmünün işlevsiz hale gelmesine yol açmaktadır. Zira, sözleşme ile genel kurul kararı arasında, işlemin üzerinde sonuç doğuracağı kişi, sebep ve sonuç açısından bir fark bulunmamaktadır. Dolayısıyla, VUK m. 8/3 hükmünde yer alan "*özel mukaveleler*" hükmünden, "*özel hukuki işlemler*" anlaşılması ve genel kurul kararı ile yapılan yetki devirlerinin de vergi idaresi nezdinde geçersiz sayılması yerinde olacaktır.

7. Rücû

Rücû, başkasına ait borcu onun yerine ödeyen kişinin, ödediği meblağı asıl borçludan veya borcun ödenmesinden asıl borçlu ile birlikte sorumlu olandan istemesidir[101]. Bu anlamda, Vergi Usul Kanunu'nun 10'uncu maddesi uyarınca şirketin vergi borcunu ödemek zorunda kalan kanuni temsilci ya şirkete ya da diğer kanuni temsilcilere rücû edebilir.

[101] CANDAN, *Kanuni Temsilcinin Vergisel Sorumluluğu*, s. 56.

a. Asıl Borçluya Rücû

Vergi Usul Kanunu'nun 10. maddesinin üçüncü fıkrasında, temsilcilerin, bu madde uyarınca ödedikleri vergileri[102] asıl mükellefe rücû edebilecekleri öngörülmüştür. Dolayısıyla, limited şirket müdürleri, VUK m. 10 gereğince ödedikleri meblağ için şirkete rücû edebileceklerdir. Bu rücû, herhangi bir koşula bağlı bulunmamaktadır.

b. Diğer Kanuni Temsilcilere Rücû

Vergi Usul Kanunu'nun 10'uncu maddesi gereğince ödeme yapan kanuni temsilcinin, diğer kanuni temsilcilere rücû edebileceği konusunda bir düzenleme bulunmamakla birlikte, genel hükümler çerçevesinde diğer kanuni temsilcilere rücû edilebileceği kabul edilmelidir[103].

B. KANUNİ TEMSİLCİNİN AMME ALACAKLARININ TAHSİLİ USULÜ HAKKINDA KANUN ANLAMINDA SORUMLULUĞU

1. Genel Olarak

Bu çalışmanın konusu esas itibariyle kanuni temsilcinin "*vergisel"* sorumluluğu olmakla birlikte, vergi dışındaki kamu borçlarının tahsiline yönelik

[102] VUK m. 10/2'de, 3505 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik sonucu, vergi alacakları yanında, bu alacaklara bağlı diğer alacaklar da kanuni temsilcinin sorumluluğu kapsamına alınmakla beraber, f. 3'te sadece "*vergiler"* için rücu hakkı tanınmıştır. Bu durum karşısında, kanuni temsilci tarafından ödenen "*vergi borcuna bağlı diğer alacaklar*" açısından temsil edilene rücu edilmesi mümkün olmayacaktır. (YANLI, Veliye: "*Limited Şirketlerin Amme Borçlarından Dolayı Ortakların Sorumluluğu"*, Prof. Dr. Erdoğan Moroğlu'na 65. Yaş Günü Armağanı, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını No: 718, İstanbul 1999, s. 764, dn. 58.)

[103] CANDAN, *Kanuni Temsilcinin Vergisel Sorumluluğu*, s. 59.

olan[104] 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun'un kanuni temsilcinin sorumluluğuna ilişkin düzenlemelerinin incelenmemesinin "*kanuni temsilcinin sorumluluğu*" anlamında bir eksiklik oluşturacağı düşünülerek, bu başlık altında –en azından genel hatlarıyla- ele alınmasının uygun olacağı düşünülmüştür.

2. Kanuni Temsilcinin AATUHK Anlamında Vergisel Sorumluluğu

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun'a 25.5.1995 tarihinde 4108 sayılı Kanun'un 11'inci maddesi ile eklenen mükerrer 35'inci maddesi ile sermaye şirketleri kanuni temsilcilerinin kamu borçlarından dolayı AATUHK kapsamında sorumluluğu konusu düzenlenmiştir: "*Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin malvarlığından 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."* Madde hükmünden de anlaşılacağı üzere, şirket mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen amme alacakları, şirket kanuni temsilcilerinin mal varlıklarından tahsil edilebilecektir. Bunun kapsam ve koşulları ise aşağıda incelenecektir.

[104] "*Vergi ve buna bağlı alacaklarda kanuni temsilcilerin tayini için uygulanacak madde özel hüküm olan Vergi Usul Kanunu'nun 10'uncu maddesi olup, 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35'inci maddesi ancak diğer amme alacakları için uygulanabilecektir.*", Dan. 4. D., E: 1996/3659, K:1997/3971, DD,. Yıl: 28, Sayı: 94, s. 300 vd.; Dan. 4. D. E:1997/1869, K:1997/3971, DD, Yıl: 28, Sayı: 96, s. 168 vd., Dan. 7. D., E: 1997/5295, K: 1998/4660, 21.12.1998, www.danistay.gov.tr.

a. Sorumluluğun Kapsamı

6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35'inci maddesinde, Vergi Usul Kanunu'nun 10'uncu maddesinde olduğu gibi, kanuni temsilciler için sınırsız bir sorumluluk öngörülmüştür. Diğer bir ifade ile, alacaklı idare, asıl borçlu olan şirketten tamamen veya kısmen tahsil edemediği veya edemeyeceği anlaşılan amme alacaklarından dolayı kanuni temsilcinin tüm malvarlığına başvurabilecektir.

b. Sorumluluğun Koşulları ve Sınırları

Kanuni temsilcinin, 6183 sayılı AATUHK mükerrer m. 35 anlamında şirketin kamu borçlarından dolayı sorumlu tutulabilmesi için, öncelikle şirketin bir kamu borcunun varlığı ve şirketten bu borcun tahsil edilememiş olması gerekmektedir. Zira asli ve birinci derecede sorumlu şirkettir ve kanuni temsilciye ancak şirketten borç tahsil edilmediğinde başvurulması mümkündür. İlgili maddede yer alan, "*tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan"* ifadesi ile iki ayrı durum öngörülmüştür. Maliye Bakanlığı'nın 387 sayılı Tebliği ile bu kavramların ne anlamda kullanıldığı ayrı ayrı gösterilmiştir. Buna göre[105], "*tahsil edilemeyen amme alacakları*" ile, kamu borçlusu hakkında AATUHK'a göre yapılan takip işlemleri sonucunda, kamu borçlusunun haczedilebilir herhangi bir malvarlığının bulunmaması, haczedilen malvarlığının satılıp paraya çevrilmesine rağmen satış bedelinin kamu alacağını karşılamaması gibi nedenlerle tahsil edilemeyen kamu alacakları ifade edilmektedir. Buna karşılık, "*tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacakları*" ifadesi ile, kamu borçlusunun yapılan tüm araştırmalara rağmen bulunamaması, kamu borçlusunun haczedilen malvarlığına AATUHK

[105] YANLI, a.g.m., s. 759.

hükümlerine göre yapılan değerleme sonucu tespit edilen değerlerin kamu alacağını karşılamaması, borçlunun iflas etmiş olması halinde, iflas idaresi ile kurulan irtibat sonucu kamu alacağının iflas masasından tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması gibi nedenlerle tahsil dairelerince yürütülen takip işlemlerine rağmen, kamu alacağının borçludan tahsil edilemeyeceği kanaatinin oluştuğu halleri kapsamaktadır.

c. Rücû

Vergi Usul Kanunu'nun 10. maddesi düzenlemesinde olduğu gibi, 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35'inci maddesinin dördüncü fıkrasında da kanuni temsilciye, alacaklıya ödediği tutarlar için asıl borçluya rücû imkanı tanınmıştır. Asıl borçludan kasıt, şirket tüzel kişiliğidir.

Bir başka husus, kamu idaresinin şirketten tahsil edemediği alacaklar için, VUK m. 10 anlamında kanuni temsilciler, AATUHK m. 35 uyarınca limited şirket ortakları ile mükerrer m. 35 gereğince kanuni temsilciler arasında başvuru imkanı bakımından seçimlik bir hakkının bulunup bulunmadığıdır. AATUHK m. 35'te, "*Limited şirket ortakları, şirketten tahsil imkanı bulunmayan amme alacağından sermaye hisseleri oranında doğrudan doğruya sorumlu olurlar"* hükmü yer almaktadır. Dolayısıyla, alacaklı vergi idaresi, alacağını tahsil için kanuni temsilciye başvurabileceği gibi, şirket ortaklarına da başvurabilecektir. Ortakların sorumluluğu, tüm kamu alacaklarını kapsamaktadır. Bu sebeple, alacaklı kamu idaresi, vergi alacakları bakımından AATUHK m. 35 uyarınca ortaklara veya VUK m. 10 gereğince kanuni temsilcilere, vergi dışındaki kamu alacakları için yine AATUHK m. 35'e dayanarak ortaklara veya AATUHK mük. m. 35 gereğince kanuni temsilcilere başvurabilecektir. Kanuni temsilcilerin vergi ve diğer kamu borçlarından dolayı sorumluluğu açısından esas alınması gereken maddeyi belirleyebilmek için,

özel-genel hüküm kriterinin uygulanmasında fayda bulunmaktadır[106]. Bir kanun hükmü, bütünü itibariyle genel ya da özel nitelikte olabileceği gibi, sadece bir düzenlemesi veya konuya yaklaşımı itibariyle de genel veya özel nitelikte olabilmektedir.

VUK m.10 ile AATUHK m. 35, özel-genel hüküm kriteri açısından incelendiğinde iki farklı durum ortaya çıkmaktadır. Bu maddeler kapsamları açısından incelendiğinde, VUK m. 10, vergi ve vergiye bağlı alacaklar; AATUHK m. 35 ise tüm kamu alacakları ile ilgili olduğundan, VUK m. 10 özel nitelik taşımaktadır. Buna karşılık, söz konusu maddeler, uygulanacak kişiler açısından incelendiğinde, VUK m. 10 tüm tüzel kişileri kapsar iken, AATUHK m. 35 sadece limited şirketleri kapsamaktadır. Bu açıdan da AATUHK m. 35 özel hükümler içermektedir. Bununla birlikte, öncelik uygulama kapsamı bakımından özel nitelikte olan düzenlemeye verilmelidir. Bu durumda, vergi borcundan dolayı sorumluluğun derecesini belirlemekte, öncelikle VUK m. 10'un uygulanması gerekmektedir. Başka bir ifade ile, vergiyi doğuran olay, limited şirketin tüzel kişiliğinde gerçekleşmesine karşılık, limited şirketten tahsil edilemeyen vergilerin, öncelikle VUK m. 10'a dayanılarak kanuni temsilcilerden tahsil edilmesi, bunlardan da tahsil imkanının bulunmaması halinde, AATUHK m. 35'e göre limited şirket ortaklarından alınması gerekmektedir. Dolayısıyla, limited şirketlerin vergi borçlarından dolayı fer'i vergi borçlusu olarak kanuni temsilciler ikinci derecede sorumluluk taşırken, ortakların sorumluluğu üçüncü derecede kalmaktadır[107]. Öyleyse, alacaklı vergi dairesinin,

[106] GERÇEK, Adnan, "*Limited Şirketlerde Kanuni Temsilciler ve Ortakların Vergi Borcundan Sorumluğu*", Yaklaşım, Yıl:7, Sayı: 83, Kasım 1999, s. 218.

[107] GERÇEK, a.g.m., s. 218.

kanuni temsilci veya ortaklara başvurma konusunda seçimlik bir hakkı bulunmamakta; bu iki grup arasında bir öncelik-sonralık ilişkisi söz konusu olmaktadır. Rücû ilişkisinin de bu sıra gözetilmek suretiyle değerlendirilmesi gerekmektedir. Buna göre, kanuni temsilciler, şirkete rücû edebileceklerdir. Ortaklar ise şirkete rücû edebilecekken, kanuni temsilcilere rücû hakları bulunmamaktadır[108].

Aynı inceleme, AATUHK m. 35 ile AATUHK mük. m. 35 arasında yapıldığında, iki hükmün de kamu alacakları ile ilgili olduğu, bu sebeple uygulama kapsamlarının aynı olduğu görülmektedir. Ancak, AATUHK m. 35 sadece limited şirketlere ilişkin olduğu halde, AATUHK mük. m. 35, tüm tüzel kişiler açısından geçerli bir düzenleme olduğu için, uygulanacak kişiler açısından kapsamlarının aynı olmadığı kabul edilmelidir. Özel-genel hüküm incelemesi yapıldığında ilk bakışta, AATUHK m. 35 hükmünün, AATUHK mük. m. 35 hükmüne göre öncelikle uygulanması gerektiği sonucuna varılabilecekse de, aslında kanunkoyucu tarafından ilgili hükümlerin doğru bir şekilde formüle edilmemesinden dolayı bu yanlış yargıya varılması söz konusu olmaktadır. AATUHK mük. m. 35 hükmü, ortakların sınırlı sorumluluğu ilkesine getirilen istisnanın hafifletilmesi ve kamu alacaklarının tahsilinin kolaylaştırılması amacına yönelik olarak getirilmiştir. Limited şirketler açısından AATUHK m. 35 hükmünün özel hüküm olduğunun kabulü, vergi dışındaki kamu alacakları konusunda öncelikle ortakların sorumluluğuna gidilmesi sonucunu doğuracaktır ki, bu, vergi ve vergiye bağlı alacakların tahsili açısından geçerli olan sırayla çelişen ve bu anlamda vergi ve buna bağlı alacaklar ile vergi dışındaki kamu alacaklarının tahsili arasında ilgili hükümlerin getiriliş amaçlarıyla çelişen bir durum yaratacaktır. Bu sebeple, vergi dışındaki kamu alacakları söz konusu olduğunda,

[108] GERÇEK, a.g.m., s. 219.

öncelikle şirkete başvurulmalı; alacak, şirketten tahsil edilemediği takdirde, kanuni temsilciye gidilmeli; onlardan da tahsil sağlanamazsa, şirket ortaklarının sorumluluğuna gidilebilmelidir. Dolayısıyla, vergi ve buna bağlı alacaklarda kanuni temsilci ve ortaklar açısından geçerli olan öncelik-sonralık ilişkisi ile rücu ilişkisi, burada da geçerli olmalıdır.

Bununla birlikte doktrinde, kanuni temsilci ile ortaklar arasında öncelik-sonralık ilişkisi bulunmadığını ileri süren görüşler de bulunmaktadır. Bir görüşe göre[109], vergi ve buna dahil limited şirketten tahsil edilemeyen tüm kamu alacaklarından sorumlu olanların kamu idaresi karşısındaki durumu, "*gerçek olmayan birlikte kefalet*" halinde sorumlu olanların durumuna benzetmek mümkündür. "*Bağımsız kefalet*" olarak da adlandırılan bu halde, birden fazla kimse, alacaklıya karşı borcun tamamından diğerlerinden bağımsız bir şekilde sorumludurlar. Bu tür kefalette, kefillerden hiç birisi borcun kısmen diğer kefiller tarafından ödenmesi def'ini ileri süremez. Dolayısıyla, burada da kamu alacaklısı, kanuni temsilci olan müdür veya müdürler ile birlikte ortaklara da şirketten tahsil edemediği alacağının tamamından dolayı başvurabilecektir. Diğer bir ifade ile, kamu alacaklısı, söz konusu sorumlular karşısında bir seçim hakkına sahiptir. Bu takdirde, kendisine başvurulan kişiler, borcun tamamını ödemek zorundadırlar.

Bu görüşlerden hangisi benimsenirse benimsensin, belirtmek gerekir ki, kanuni temsilcilerin, bu sıfatı taşıdıkları dönemlerde doğan sorumluluğu, kanuni temsilci

[109] YANLI, a.g.m., s. 767.

sıfatının sona erdiği tarihten sonra da, kamu borcu tamamen ödeninceye kadar devam etmektedir[110].

VI. TASFİYE HALİNDE KANUNİ TEMSİLCİNİN VERGİSEL SORUMLULUĞU

A. GENEL OLARAK

Fesih veya infisah eden sermaye şirketlerinin tasfiye haline girmesi, bu şirketlerin ehliyetleri ile idare ve temsilleri üzerinde önemli değişiklikler meydana getirir. Şirketin ehliyeti tasfiye amacı ile sınırlanır ve iflas hali hariç idare ve temsil yetkisi tasfiye memurlarına geçer[111].

Tasfiye halinde sermaye şirketlerinin kanuni temsilcisi konumunda olan tasfiye memurlarının sorumluluğu, özel hukuk ve vergi hukuku açısından değerlendirilmek üzere "Tasfiye Halinde Kanuni Temsilci" başlığı altında incelenmek gereği duyulmuştur.

B. TASFİYE KAVRAMI

Tasfiye, ticaret şirketleri bakımından, "bir şirketin fesih veya infisahı üzerine şirket alacaklarının, mallarının ve borçlarının tayin ve tespitiyle alacaklar tahsil ve mallar nakde tahvil edilerek borçların ödenmesini sermaye payları geri verildikten sonra, kalanın ortaklara kanun ve nizamname hükümlerine göre verilmesini temin eden muamelelerin bütünü"nü ifade etmektedir[112].

---

[110] GERÇEK, a.g.m., s. 219.

[111] İZMİRLİ, Yadigar, *Türk Ticaret Kanununa Göre Tasfiye Memurlarının Görev Yetki ve Sorumlukları*, 1. Basım, Gazi Kitabevi, Ankara 2001, s. 1.

[112] İZMİRLİ, a.g.e., s. 4.

Tasfiye halindeki şirketin amacı, aktif amaç olan kazanç paylaşma değil, pasif amaç olan tasfiyedir. Bundan böyle şirket varlığını hukuki ve mali ilişkilerini sona erdirmek amacıyla sürdürmektedir[113].

C. TÜRK TİCARET HUKUKUNDA SERMAYE ŞİRKETLERİNİN TASFİYESİ

Türk Ticaret Kanunu'nda tasfiye ile ilgili hükümler genel olarak kollektif şirketler hakkında öngörülmüştür (TTK m. 206-242). Anonim şirketlerin tasfiyesi ise bu şirketler hakkında öngörülen özel düzenlemeler (TTK m. 441-449) dışında, TTK m. 450'nin atfı nedeniyle kollektif şirketler hakkındaki hükümlere göre yürütülür. Türk Ticaret Kanunu'nda diğer ticaret şirketlerinin tasfiyesi ile ilgili herhangi bir düzenleme mevcut değildir. Bu sebeple kollektif ve anonim şirketler dışındaki ticaret şirketlerinin tasfiyesi hakkında bu şirketin şahıs veya sermaye şirketi olmasına göre ya doğrudan kollektif şirketlere ya da anonim şirketlere ilişkin hükümler uygulanır[114]. Dolayısıyla diğer sermaye şirketleri olan limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket hakkında da anonim şirketlere ilişkin hükümler geçerli olur.

[113] İZMİRLİ, a.g.e., s. 5.

[114] İZMİRLİ, a.g.e., s. 7, 8.

D. TASFİYE HALİNDEKİ SERMAYE ŞİRKETLERİNİN HUKUKİ DURUMLARI

1. Tüzel Kişiliğin Devam Etmesi

Fesih veya infisah sebebiyle tasfiye haline girmiş olan şirket tüzel kişiliği, tasfiye sonuçlanıp şirket kaydı ticaret sicilinden silininceye dek devam eder. Bu itibarla, tasfiye halindeki şirket hak iktisap edebilir, borç altına girebilir[115].

2. Ticaret Ünvanının Kullanılması

Şirket, tüzel kişiliğini koruduğu sürece tacir sıfatına sahiptir ve bunun sonucu olarak ticaret ünvanı kullanma hak ve yükümlülüğü devam eder. Ancak tüzel kişiliğin tasfiye amacı ile sınırlı olarak devam etmesi, bu durumun ticaret ünvanında "*tasfiye halinde*" ibaresiyle açıkça gösterilmesini zorunlu kılar. Bu ibarenin ticaret ünvanına eklenmemesi halinde yapılan hukuki işlemler geçersiz sayılmamakla birlikte, işlemin karşı tarafı, tasfiye halinde olduğu ticaret ünvanından anlaşılmayan şirket ile yapmış olduğu hukuki işlemlerden dönebilir, veya fesih hakkını kullanabilir. Bu durumda meydana gelen zararlardan tasfiye memurları sorumlu olur[116].

3. Şirket Amacının Değişmesi

"*Kâr paylaşma*" amacı ile kurulan şirket, tasfiye kararı alındıktan sonra sadece "*tasfiye"* amacına yönelir. Artık, şirket ancak "tasfiyeyi sağlamaya yönelik ve tasfiye amacına yardımcı olduğu ölçüde"[117] hukuki işlemlere girişebilir. Şirketin ehliyeti

[115] İZMİRLİ, a.g.e., s. 11.

[116] İZMİRLİ, a.g.e., s. 12.

[117] İZMİRLİ, a.g.e., s. 12.

tasfiye amacı ile sınırlandığından, şirketi idare ve temsile yetkili olan kimselerin bu yetkileri de kural olarak sona erer. Tasfiye işlemleri özel bir organ tarafından yürütülür.

E. TASFİYENİN SERMAYE ŞİRKETİNİN TEMSİLİ ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ

Anonim şirketlerde, şirketi idare ve temsile yetkili organlar varlıklarını sürdürürler ancak TTK'nun 440'ıncı maddesinin birinci fıkrası gereğince bu organların görev ve yetkileri*, "tasfiyenin yapılabilmesi için zaruri olan ve fakat mahiyetleri icabı tasfiye memurlarınca yapılamayan muameleler*" bakımından devam eder. Bu hüküm, TTK'nın 441'inci maddesi ile birlikte değerlendirilmelidir. TTK'nun 441'inci maddesinde, "*Esas mukavele veya umumi heyet kararıyle ayrıca tasfiye memuru tayin edilmedikçe tasfiye işleri, idare meclisi tarafından yapılır*" denildiğinden, tasfiyenin esas olarak yönetim kurulu tarafından yürütüleceği, ancak istenirse bu yetkinin ana sözleşmeye hüküm konulmak veya genel kurul kararı alınmak suretiyle tasfiye memurlarına devredilebileceği kabul edilmelidir. Tasfiye memurlarının temsil yetkisi, tasfiye süreci ve amacı ile sınırlı olan ve TTK'nun 441'inci maddesine dayanan kanuni temsil yetkisidir.

Tasfiye memuruna temsil yetkisinin devredilmesi halinde, yönetim kurulunun şirket malları üzerinde tasarruf hakkı ve şirket malları ile ilgili işlemlerde temsil yetkisi sona erer. Buna karşılık yönetim kurulunun tasfiye işlerine nezaret etme görevi bulunmaktadır[118].

[118] İZMİRLİ, a.g.e., s. 23.

Anonim şirket yönetim kurulu hakkındaki bu uygulamalar, limited şirket ortakları ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirkette yönetim kurulu için de geçerlidir. Dolayısıyla tasfiye halinde kanuni temsilci, özel hukuk bakımından kural olarak anonim şirketler için yönetim kurulu, yetki devri halinde tasfiye memurları; limited şirketlerde kural olarak müdürler, yetki devri halinde tasfiye memurları; sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler bakımından kural olarak komandite ortaklar, yetki devri halinde tasfiye memurlarıdır.

Tasfiye halindeki sermaye şirketlerinde vergi hukuku bakımından kanuni temsilciyi saptarken, öncelikle Vergi Usul Kanunu'nun 8'inci maddesinin üçüncü fıkrasında yer alan "*Vergi kanunlariyle kabul edilen haller müstesna olmak üzere, mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna müteallik özel mukaveleler vergi dairelerini bağlamaz"* kuralı göz önünde bulundurulmalıdır. Tasfiye memurları, şirket ana sözleşmesi ile yani bir özel sözleşme ile veya genel kurul kararı ile atandığından ve kanuni temsilci sayılan kişilerin yetkilerini devraldığından, ilk bakışta vergi dairesini bağlamayacak türde bir yetki devrinden söz konusu gibi görünse de, Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun'un 32'nci maddesinde, "*Hükmi şahısların tasfiyesinde bunların borçlu bulundukları amme alacaklarını ödeme ve bu kanun hükümlerinin tatbikiyle ilgili vecibeleri tasfiye memurlarına…geçer*" denildiğinden, VUK'nun 8'inci maddesinin üçüncü fıkrasında yer alan "*Vergi kanunlariyle kabul edilen haller müstesna olmak üzere"* şartı gerçekleşmiş olacak ve tasfiye memurları geçerli bir yetki devri halinde kanuni temsilci sayılacaktır.

F. TASFİYE MEMURLARININ GÖREV VE YETKİLERİ

1. Tasfiye Memurlarının Yetkileri

Tasfiye halindeki sermaye şirketlerinin idare ve temsil organı ve dolayısıyla kanuni temsilcileri, tasfiye memurlarıdır. Tasfiye memurlarının yetkileri, tasfiye amacı ile sınırlandırılmıştır. Tasfiye memurları, TTK m. 230 gereğince, şirketin devamı zamanında başlayıp, henüz neticelendirilmemiş iş ve işlemleri yapmaya, şirketin borç ve taahhütlerini yerine getirmeye, şirket alacaklarını tahsile ve mevcut malları paraya çevirmeye yetkili ve mecburdurlar.

Tasfiye memurlarının temsil yetkilerini aktif temsil veya pasif temsil şeklinde kullanmaları mümkündür. Pasif temsil ile kastedilen, TTK m. 217 uyarınca birlikte hareket etmekle yükümlü tasfiye memurlarından her birinin temsil yetkisine sahip olmasıdır. Örneğin, şirkete yapılan ihbar, ihtar, mühlet tayini gibi beyanları tasfiye memurlarından her biri şirket namına kabule yetkilidir. Aktif temsil yetkisi ise temsilcinin temsil olunan kimse adına irade beyanında bulunabilmesi anlamındadır. Aktif temsil yetkisine sahip olan temsilci, temsil olunan adına icap, kabul, fesih gibi irade beyanlarında bulunabilir[119].

2. Tasfiye Memurlarının Görevleri

Tasfiye memurlarının görevleri tasfiye amacı ile sınırlandırılmıştır. Tasfiyenin amacı, şirket tüzel kişiliğine bağlı olan ilişkileri çözerek elde edilen mevcudun ortaklara intikalini sağlamak olduğuna göre, bu amacı geçekleştirmek için yapılması gereken işlemler, tasfiye memurlarının görevlerini oluşturmalıdır. Bu bağlamda sermaye şirketlerinde tasfiye memurlarının görevleri, ilk envanter ve bilançonun

[119] İZMİRLİ, a.g.e., s. 64, 65.

hazırlanması, alacaklıları davet, tasfiye işlemlerini yürütme, ticari defterlerin tutulması ve ara bilanço tanzimi, tasfiye bakiyesini dağıtma, şirket kaydının sicilden silinmesini talep etmek olarak sayılabilir[120]. Bunlardan başka, tasfiye memurlarının basiretli iş adamı gibi hareket etme yükümlülükleri bulunmaktadır (TTK m. 450, 225).

G. TASFİYE MEMURLARININ SORUMLULUĞU

1. Tasfiye Memurlarının Özel Hukuktan Kaynaklanan Sorumluluğu

TTK'nun 224'üncü maddesinin birinci fıkrasında, tasfiye memurları için genel bir sorumluluk sebebi öngörülmüştür. Söz konusu hükme göre, kanun, şirket sözleşmesi veya iş görme şartlarını tespit eden diğer hükümlere aykırı hareket ederek, üçüncü şahıslara veya ortaklara zarar veren tasfiye memurları sorumlu olurlar. Bu kuralın konumuza yansıması, tasfiye memurlarının temsil yetkilerini kullanırken kanun, şirket sözleşmesi veya iş görme şartlarını tespit eden diğer hükümlere (BK m. 100 vd.) uygun davranmamaları halinde özel hukuk bakımından sorumlu olacaklarıdır.

2. Tasfiye Memurlarının Vergi Hukukundan Kaynaklanan Sorumluluğu

a. Genel Olarak

Tasfiye memurlarının vergi hukuku bakımından sorumluluğu, şirketin vergi borçlarının ödenmemesi dolayısıyla sorumluluğunu ifade eder. Bu sorumluluk, Vergi Usul Kanunu'nda kanuni temsilciler için öngörülen sorumluluk (VUK m. 10), Kurumlar Vergisi Kanunu'nda tasfiye memurlarının sorumluluğu (KVK m. 34 vd.)

[120] İZMİRLİ, a.g.e., s. 73.

ve Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanunu'nda tasfiye memurlarının sorumluluğu (AATUHK m. 33) olarak görünmektedir.

b. Vergi Usul Kanunu'na Göre Tasfiye Memurlarının Sorumluluğu

Kanuni temsilcilerin sorumluluğu, Vergi Usul Kanunu'nda 10'uncu maddede düzenlenmiştir. Buna göre, tüzel kişilerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde, bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri tarafından yerine getirilir. Tasfiye memuru da kanuni temsilci sayıldığından, VUK'nun 10'uncu maddesi kapsamında sorumludur.

c. Kurumlar Vergisi Kanunu'na Göre Tasfiye Memurlarının Sorumluluğu

Vergi Usul Kanunu'nda yer alan genel düzenleme (VUK m. 10) yanında Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 34'üncü maddesi ile de tasfiye memurlarına ayrıca bir sorumluluk yüklenmiştir. Buna göre, tasfiye memurları, şirketin tahakkuk etmiş vergileri ile tasfiye beyannamelerine göre hesaplanan vergileri ödemeden veya bu vergilerle diğer itirazlı tarhiyat için karşılık ayırmadan, İcra ve İflas Kanunu'nun 206'ncı maddesinde yazılı alacaklılara ödeme ve ortaklara paylaştırma yapamazlar. Aksi takdirde bu vergilerin asılları, zamları ve cezalarından şahsen ve müteselsilsen sorumlu olurlar.

Tasfiye memurları, bu hüküm gereğince ödedikleri vergilerin asıllarından dolayı, tasfiyeden pay alan ortaklara, paylaştırma yapılmışsa veya ortakların tasfiye payları vergileri karşılamaya yetmezse alacaklarını tamamen veya kısmen tahsil eden alacaklılara rücu edebilirler[121].

[121] İZMİRLİ , a.g.e., s. 169.

KVK'nun 34'üncü maddesine düzenlenen bu sorumluluk -tasfiye beyannamesinin verilmesinden itibaren en geç bir ay içinde başlanan- vergi incelemesi neticesinin -bitmesini izleyen on beş gün içinde- tasfiye memurlarına tebliğ edilmesine dek sürer (KVK m. 35).

İKİNCİ BÖLÜM

SERMAYE ŞİRKETLERİNDE KANUNİ TEMSİLCİNİN VERGİSEL SORUMLULUĞU

I. ANONİM ŞİRKETLERDE KANUNİ TEMSİLCİNİN VERGİSEL SORUMLULUĞU

A. ANONİM ŞİRKETİN TANIMI VE UNSURLARI

1. Anonim Şirketin Tanımı

"*Anonim*" sözcüğünün aslı, "*anonyme*" olup, dilimize Fransızca'dan girmiştir. "*Anonim*" sözcüğü, " *adı sanı bilinmeyen*", "*yaratıcısının adı bilinmeyen*" anlamlarına gelmektedir[122]. "Anonim şirket" ifadesindeki anonim sözcüğü ise "*çok ortaklı*" anlamında kullanılmakta olup, anonim şirket deyiminden terminolojik olarak "*çok ortaklı şirket"* anlaşılmak gerekir. 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 269. maddesinin birinci fıkrasında anonim şirket tanımlanmıştır. Buna göre, "*Anonim şirket, bir unvana sahip esas sermayesi muayyen ve paylara bölünmüş olan ve borçlarından dolayı yalnız mamelekiyle mesul bulunan şirkettir."*[123]

Yazında da anonim şirkete dair farklı tanımlar bulunmaktadır. Bunlar, esas olarak Türk Ticaret Kanunu'nun anonim şirkete ilişkin hükümlerinde yer alan ve

[122] Türkçe Sözlük, Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Yüksek Kurumu, 1, A-J, Türk Dil Kurumu Yayınları: 549, Türk Tarih Kurumu Basımevi, Ankara 1988, s. 73.

[123] Türk Ticaret Kanunu Tasarısı'nın 329'uncu maddesinin birinci fıkrasında anonim şirket yeniden tanımlanmıştır: "Anonim şirket, sermayesi belirli ve paylara bölünmüş olan, borçlarından dolayı yalnız malvarlığıyla sorumlu bulunan şirkettir." Tasarıda yalnızca "bir ünvana sahip" ifadesi çıkarılmış, şirketin sorumluluğunun sınırı aynı biçimde korunmuştur.

anonim şirketin belirleyici özelliklerini yansıtan unsurların bir araya getirilmesiyle oluşturulan, özü itibariyle benzer tanımlardır. Örneğin:

"*Anonim şirket, bir unvan altında, iktisadi amaç ve konular için kurulan, esas sermayesi belirli ve paylara bölünmüş borçlarından varlığı ile sorumlu, ortakların sorumluluğu taahhüt ettikleri sermaye payları ile sınırlı, ortaklık sıfatı paya göre ortaya çıkan, tüzel kişiliği olan bir kişiler arası birleşmedir*"[124].

Bir başka tanıma göre, *"anonim şirket,sermayesi belli (sabit) ve paylara bölünmüş olan ve üçüncü kişilere karşı ortaklarının sorumluluğu sınırlı bulunan iktisadi maksat ve konular için kurulmuş bir ticaret şirketidir*"[125].

Diğer bir tanıma göre, "*anonim şirket, her türlü iktisadi maksat ve mevzular için kurulan, bir ünvana sahip, esas sermayesi muayyen ve paylara bölünmüş, borçlarından dolayı yalnız mamelekiyle mesul ve hissedarların mesuliyeti taahhüt etmiş oldukları sermaye payları ile mahdut bulunan şirkettir"*[126].

2. Anonim Şirketin Unsurları

Anonim şirkete ilişkin olarak yapılan tanımlardan, anonim şirketin belirleyici unsurlarını çıkarmak mümkündür. Bunlar, unvan, amaç ve konu, sermaye ve paylar, şirketin bütün malvarlığı ile sorumlu olması ve tüzel kişilik unsurlarıdır.

---

[124] ARSLANLI, Halil, *Anonim Şirketler*, C. 1, Umumi Hükümler, 2. Bası, İstanbul Üniversitesi Yayınlarından No: 805, Hukuk Fakültesi No: 170, İstanbul 1959, s. 15.

[125] ANSAY, Tuğrul, *Anonim Şirketler Hukuku*, Ankara 1973, s.21.

[126] EREM, Turgut S., *Türk Ticaret Kanununa Göre Ticaret Hukuku Prensipleri*, C. 2, Ticaret Şirketleri, Genişletilmiş İkinci Baskı, Yörük Matbaası, İstanbul 1965, s. 140.

a) Unvan

TTK'nın 269'uncu maddesinin ilk fıkrasında yer alan anonim şirket tanımında, "*…bir unvana sahip…*" ifadesi yer aldığından, unvan, anonim şirketin bir unsuru konumundadır. Anonim şirketin unvanı, adıdır.

b) Amaç ve Konu

Anonim şirketin amaç ve konusunun ne olacağı, TTK m. 271'de düzenlenmiştir. TTK m. 271'e göre, "*Anonim şirketler kanunen yasak olmayan her türlü iktisadi maksat ve konular için kurulabilir. Şu kadar ki, esas mukavelede şirket mevzuunun hudutlarının açıkça gösterilmiş olması şarttır.*" Bu hükme dayanarak söyleyebiliriz ki, Türk Ticaret Kanunu'na göre bir anonim şirket, kural olarak her türlü amaç ve konuyu seçmekte serbesttir. Bunun istisnasını kanunen yasaklanmış olan konu ve amaçlar oluşturmaktadır. Ancak hemen belirtmek gerekir ki, vergi hukuku açısından amaç ve konu unsurları bakımından hukuka aykırılık önem taşımamaktadır (VUK m. 9/3). Ayrıca, şirketin konusunun ana sözleşmede açıkça belirtilmesi zorunludur.

c) Sermaye ve Paylar

TTK'nın 269'uncu maddesinin ilk fıkrasında yer alan anonim şirket tanımında, "*…esas sermayesi muayyen ve paylara bölünmüş olan…"* ifadesi yer aldığından, şirket sermayesinin belirli ve paylara bölünmüş olması gerekmektedir.

d) Şirketin Bütün Malvarlığı ile Sorumlu Olması

TTK'nın 269'uncu maddesinin ilk fıkrasında yer alan anonim şirket tanımında, "*…borçlarından dolayı yalnız mamelekiyle mesul bulunan…"* ifadesi yer aldığından,

anonim şirketin borçlarından dolayı sorumluluğunun sınırını mameleki (malvarlığı) oluşturmaktadır.

Şirket sermayesi, değişmez, itibari bir kıymettir. Buna karşılık şirket malvarlığı, faaliyet sonucu her an değişen bir kıymettir. Şirket malvarlığı değer itibariyle sermayeyi aşıyorsa, alacaklılar sermayeyi aşan kısımlara da başvurabilir; az ise açıkta kalan kısım için ortaklara başvurulmaz. Sorumluluğun sermaye ile değil, malvarlığıyla sınırlı olması bu noktada önem teşkil eder[127].

e) Ortakların Sınırlı Sorumlu Olması

TTK m. 388 uyarınca, anonim şirkette ortakların sorumluluğu taahhüt edilen sermaye payının şirkete ödenmesi veya konmasıyla kesin olarak son bulur. Başka bir deyişle, anonim şirket ortağı sınırlı bir sorumluluğa sahiptir ve bu sınır da taahhüt ettiği sermaye payıdır. Oybirliği ile karar alınmadıkça bu sorumluluk artırılamaz. Ancak bazı hallerde, sözleşmede hüküm bulunması kaydıyla ortaklara dönemsel nitelikte, tali yükümlülükler yüklenebilir. Belirtmek gerekir ki, ödenmeyen sermaye taahhüdünden dolayı ortak, şirket alacaklılarına değil, şirkete karşı sorumludur.

f) Tüzel Kişilik

Anonim şirket, bir ticaret ortaklığı olması nedeniyle tüzel kişiliğe sahiptir (TTK m. 18). Medeni haklardan yararlanma (hak) ehliyetinin sınırı, dolayısıyla tüzel kişi olarak hukuksal varlığının sınırı "*ana sözleşmesinde yazılı işletme konusu*"dur (TTK m. 137). Şirket tüzel kişiliği, ticaret siciline tescil anında kazanılır (TTK m. 301/1).

[127] KIZILOT, Şükrü/EYÜPGİLLER, Saygın, *Ticaret Şirketleri Muhasebesi Vergilendirilmesi Hukuku ve Mevzuatı*, Genişletilmiş 3. Basım, Savaş Yayınları, Ankara 1989, s. 511.

B. ANONİM ŞİRKET TÜRLERİ

Anonim şirketler, yazında birtakım özelliklerine göre türlere ayrılır. Burada temsil konusu bakımından önem arz etmesi nedeniyle sadece "*amaç ve konuları*" bakımından yapılan ayrım incelenecektir[128]. Amaç ve konuları bakımından anonim şirketler, aşağıdaki gibi sınıflandırılmışlardır[129]:

---

[128] Diğer ayrımlar için bkz. DOMANİÇ, Hayri, *Anonim Şirketler*, Eğitim Yayınları, İstanbul 1978, s. 41 vd.

-Anonim şirketler, kuruluşları yönünden şu şekilde bir ayrıma tâbidir:

1. Ani kuruluşlu anonim şirketler (TTK m. 303).

2. Tedrici kuruluşlu anonim şirketler (TTK m. 281-302).

3. Ticaret Kanunu'na göre ana sözleşme ile kurulan anonim şirketler, özel kuruluş kanunları ile kurulan anonim şirketler (TTK m. 270).

4. Diğer ticaret şirketlerinden birinin nevi değiştirmesi yolu ile oluşturulan anonim şirketler (TTK m. 152).

5. Birden fazla anonim şirketin birleşmesi veya bir anonim şirketin diğer bir anonim şirket tarafından devralınması suretiyle kurulan anonim şirketler (TTK m. 451, 452).

-Anonim şirketler, ortakların sayısı ve türü bakımından şu sınıflara ayrılır:

1. Aile tipi anonim şirketler-çok ortaklı halka açık anonim şirketler

2. İşçilerin ortak bulunduğu anonim şirketler

3. Tek uluslu-çok uluslu anonim şirketler

4. Yerli-yabancı uyruklu anonim şirketler

-Sermayeleri bakımından anonim şirketler şu türlere ayrılır:

1. Nakdi-ayni sermayeli anonim şirketler

2. Sabit sermayeli-değişir sermayeli anonim şirketler

3. Yerli sermayeli-yabancı sermayeli anonim şirketler

[129] DOMANİÇ, *Anonim Şirketler*, s. 42.

1. Ticari Ve Sınai Konularla Uğraşan Anonim Şirketler

Bunlar, klasik anonim ortaklıkları olup Ticaret Kanunu'nun anonim şirketlerle ilgili genel hükümlerine göre kurulur ve işletilir. Tezimizde esas olarak bu tür anonim şirket tipi incelenecek olmakla birlikte, ilgili bölümlerde diğer anonim şirket tiplerinin ayrıksı konumları da belirtilecektir.

2. Holdingler

TTK'da "holding" kavramı, sadece 466'ncı maddenin dördüncü fıkrasında yer almaktadır. Bu maddedeki, "…*gayesi esas itibariyle başka işletmelere iştirakten ibaret olan holding şirketleri*…" ifadesinden, holding şirketin temel ilkelerinin çıkarılması mümkündür.

a) İştirak

Holding şirket ilişkisinin doğmasında temel ilkelerden birisi, holding şirketin (ana şirket) yavru şirkette bir iştirakinin bulunmasıdır. İştirak tabiri geniş anlamda, gerçek veya tüzel bir kişinin bir şirkete ortak olması olarak tanımlanabilir. Başka bir deyişle, sermayeden pay alan herkes, şirketin iştirakçisidir[130]. İştirakin amacı, yatırım olabileceği gibi ana şirket-yavru şirket ilişkisinin kurulması da olabilir. Ana şirket, bu niyetini baştan açıklayarak holding şirket adını alıp yavru şirket veya şirketlerin yönetimini elde tutmakla beraber iştirakini çoğaltmaya çalışabileceği gibi başlangıçta holding adını almamakla beraber sonradan iştirakin yönetimine el koyarak bu adı alabilir[131].

[130] ULUSOY, a.g.e., s. 615.

[131] ULUSOY, a.g.e., s. 616.

Holding şirketin amacı kural olarak başka işletmelere iştirak olmakla birlikte, gerek maddede yer alan "*esas itibariyle*" ifadesinden, gerek akit serbestisini düzenleyen BK m. 19 ve "*Anonim şirketler kanunen yasak olmayan her türlü iktisadi maksat ve konular için kurulabilirler*." şeklindeki TTK m. 271/1'den, holdinglerin başka şirketlere iştirak yanında diğer iktisadi işlerle de uğraşabileceği kabul edilmektedir[132].

b) Tâbi şirket yönetimine hakim olma

Tâbi şirket esas sermayesinin bu hakimiyeti sağlayacak şekilde ana şirketin eline geçmesi, holding şirketin diğer bir unsurunu oluşturmaktadır. Yavru şirkette sermaye, kendi yöneticileri tarafından, o şirketin çıkarları düşünülerek değil, holding şirket yöneticileri tarafından, holdingin ve diğer yavru şirketlerin çıkarları düşünülerek kullanılmaktadır[133].

3. Bankacılıkla Uğraşan Anonim Şirketler

4389 sayılı Bankalar Kanunu'nun 7'nci maddesinin ikinci bendinin (a) fıkrası uyarınca, Türkiye'de kurulacak bir bankanın anonim şirket şeklinde kurulması şarttır. Buna göre, Türkiye'deki bankalar birer anonim şirkettirler. Ancak bunların sıradan anonim şirketlerden farkı, Bankalar Kanunu'nda haklarında özel düzenlemeler bulunması ve bu sebeple Bankalar Kanunu'nda özel düzenleme bulunmadığı hallerde Ticaret Kanunu'na gidilebilmesidir. Bankalar Kanunu'nda, bankalarla ilgili olarak, Ticaret Kanunu'nda sıradan anonim şirketlere ilişkin düzenlemelerden birçok sapmalar bulunmaktadır. Bu sapmalardan birisi de, temsil konusunda kendini

[132] DOMANİÇ, *Anonim Şirketler*, s. 49.

[133] ULUSOY, a.g.e., s. 617.

göstermektedir. Banka kanuni temsilcilerinin vergisel sorumluluğu konusu ise ileriki bölümlerde ele alınacaktır.

4. Sigortacılıkla Uğraşan Anonim Şirketler

539 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile değişik 7397 sayılı Sigorta Murakabe Kanunu'nun 2'nci maddesinin ilk bendinin (a) fıkrasında, Türkiye'de kurulacak ve münhasıran sigorta işiyle uğraşacak sigorta şirketlerinin, anonim şirket şeklinde kurulmaları zorunluluğu belirtilmiştir. Dolayısıyla Türkiye'de kurulan ve münhasıran sigorta işleriyle uğraşan sigorta şirketleri de birer anonim şirkettir.

5 Kamu Hizmeti Amacı İle Kurulan Anonim Şirketler

Konusu kamu hizmeti olan anonim şirketler, TTK m. 275 ile özel hükümlere tâbi tutulmuştur. Maddenin getirdiği özellikler şunlardır:

Sıradan anonim şirketlerde yönetim kurulu üyeliği ortak sıfatına bağlanmış olduğu halde, kamu hizmeti amacı ile kurulan anonim şirketlerde, kamu tüzel kişileri, ortak olmasalar bile ana sözleşmeye konacak bir hüküm ile şirket yönetim kurulunda ve denetim kurulunda üye bulundurabilir (TTK m. 275/1).

Kamu hizmeti amacı ile kurulan anonim şirketlerde, kamu tüzel kişilerini temsilen seçilecek gerçek kişi denetçi ve yöneticiler, genel kurulca değil, münhasıran kamu tüzel kişilerince seçilip azledilebilirler. (TTK m. 275/2).

Kamu tüzel kişilerinin şirket yönetim kurulundaki temsilcileri, genel kurul tarafından seçilen üyelerin hak ve görevlerine[134] sahiptir. Kamu tüzel kişileri, şirket yönetim kurulundaki temsilcilerinin bu sıfatla yaptıkları işlemlerden dolayı şirkete ve

[134] Kamu tüzel kişilerinin şirket yönetim kurulundaki temsilcileri, pay senedi tevdi etmek yükümlülüğünden muaftırlar.

onun alacaklılarıyla pay sahiplerine karşı sorumludur. Kamu tüzel kişisinin rücu hakkı bulunmaktadır (TTK m. 275/3).

Kamu tüzel kişilerinin şirket yönetim kurulundaki temsilcileri, TTK m. 275/3 uyarınca şirketin diğer yönetim kurulu üyeleri ile aynı sorumluluğa sahiptir. Bu sorumluluğun, vergisel sorumluluğu da kapsaması gerekir. Kamu tüzel kişilerinin şirket yönetim kurulundaki temsilcilerinin, şirket kanuni temsilcisi olan yönetim kurulundaki diğer üyelerden sorumluluk açısından farkı, kamu tüzel kişisi temsilcisinin sebep olduğu zarardan dolayı, asli olarak, temsilcisi olduğu kamu tüzel kişisinin sorumlu olmasıdır. Halbuki ilerde açıklanacağı üzere, anonim şirket kanuni temsilcisi olan yönetim kurulu üyeleri, şirkete verdikleri vergiden kaynaklı zararlar için asli olarak sorumlu olurlar.

6. İktisadi Devlet Teşekkülü Niteliğindeki Anonim Şirketler

233 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'de kamu iktisadi teşebbüsleri, iktisadi devlet teşekkülleri ve kamu iktisadi kuruluşları olarak ikili bir ayrıma tâbi tutulmuştur. Buna göre:

Kamu iktisadi teşebbüsü (KİT) *"Teşebbüs"*; iktisadi devlet teşekkülü (İDT) ile kamu iktisadi kuruluşu (KİK)nun ortak adıdır.

İktisadi devlet teşekkülü (İDT) *"Teşekkül"*: Sermayesinin tamamı Devlet'e ait, iktisadi alanda ticari esaslara göre faaliyet göstermek üzere kurulan, kamu iktisadi teşebbüsüdür.

Kamu iktisadi kuruluşu (KİK) *"Kuruluş"*; Sermayesinin tamamı Devlet'e ait olan ve tekel niteliğindeki mallar ile temel mal ve hizmet üretmek ve pazarlamak üzere kurulan, kamu hizmeti niteliği ağır basan kamu iktisadi teşebbüsüdür".

233 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'nin, teşebbüslerden, iktisadi devlet teşekkülü olanların, bankacılık alanında, sermayelerinin en az %91'inin Devlete ait olması şartıyla anonim şirket şeklinde de kurulabileceğini, bu durumda Türk Ticaret Kanunu'nun 277'nci maddesinde sözü edilen 5 kurucunun bulunması şartının aranmayacağını, genel kurulu ve denetçilerinin bulunmayacağını öngören 3'üncü maddesinin üçüncü fıkrası 25.01.2001 tarih ve 4622 sayılı Kanun ile değiştirilmiştir. Söz konusu değişiklik ile; bankacılık alanında faaliyet gösterme ve asgari sermaye şartı kaldırılırken, tüm iktisadi devlet teşekküllerine anonim şirket olarak kurulabilme imkanı getirilmiştir.

C. ANONİM ŞİRKETİN ORGANLARI

Medeni Kanun'un 49'uncu maddesine göre, "*tüzel kişiler, kanuna ve kuruluş belgelerine göre gerekli organlara sahip olmakla, fiil ehliyetini kazanırlar*." Anonim şirket tüzel kişiliği de organları yoluyla eylemler ve işlemler gerçekleştirir, fiil ehliyetini kullanır. Ancak, kanunlar, organ kavramının tanımını yapmamışlardır. Bununla birlikte, doktrin ve mahkeme kararlarında tüzel kişinin iradesinin oluşması ve ifade edilmesinde kesin rol oynayan herkes organ olarak nitelenmektedir[135].

TTK hükümlerine göre kurulan ve tüzel kişiliğe sahip olan bir sermaye şirketi olan anonim şirkette irade ve karar organı olarak genel kurulun[136], idare ve temsil

---

[135] YILDIZ, Şükrü, "*Anonim Ortaklıkta Yönetim Kurulu Üyelerinin Kamu Borçlarından Sorumluluğu*", Prof. Dr. Erdoğan Moroğlu'na 65. Yaş Günü Armağanı, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Yayın No: 718, İstanbul 1999, s. 771.

[136] İmregün, "karar alma" ve "iradesini açıklama" yetkilerini de yönetim kuruluna atfetmektedir. (İMREGÜN, Oğuz, "*Anonim Ortaklıkta Yönetim Kurulu Üyelerinin Ortaklığa Karşı Hukuksal*

organı olarak yönetim kurulunun, denetim organı olarak da denetçilerin bulunması kanuni bir zorunluluğu ifade eder. TTK m. 435 uyarınca bu organlardan birinin olmaması veya toplanamaması ortaklığın fesih sebepleri arasında sayılmıştır. Bu halde, anonim şirketin organları, esas olarak genel kurul, yönetim kurulu ve denetim kuruludur. Bunun dışında, şirket sözleşmesindeki bir hükme dayanarak oluşturulan murahhas üyelik veya genel müdürlük de bir organ olarak düşünülebilir[137]. Adliye Encümeni TTK m. 321 hakkındaki gerekçesinde "…*temsil salâhiyeti olmadığı halde, kendilerine yalnız idare salâhiyeti bırakılmış veya verilmiş olan idare meclisi azası veya müdürlerin uzuv vasfı bakidir*" demek suretiyle üyelerin de organ niteliğini kabul etmiştir[138].

D. ANONİM ŞİRKET KANUNİ TEMSİLCİSİ

1. Genel Olarak

Anonim şirketlerde kanuni temsilci sıfatı konusunda farklı görüşler bulunmaktadır.

Bir görüşe göre, vergi kanunlarında sermaye şirketlerinin kanuni temsilcilerinin kim olduğu konusunda bir düzenleme yapılmamıştır[139]. Türk Ticaret Kanunu'nun

---

Sorumu", Prof. Dr. Erdoğan Moroğlu'na 65. Yaş Günü Armağanı, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını No: 718, İstanbul 1999, s. 256.).

[137] DOMANİÇ, Hayri, *Anonim Şirketler Hukuku ve Uygulaması*, *TTK Şerhi-II*, Temel Yayınları, İstanbul 1988, s. 465; DOMANİÇ, *Anonim Şirketler*, s. 359.

[138] İMREGÜN, Oğuz, *Anonim Ortaklıklar*, Gözden Geçirilmiş 2. Bası, Kutulmuş Matbaası, İstanbul 1970, s. 172.

[139] Ancak vergi hukuku-özel hukuk ilişkileri çerçevesinde 264 Seri No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ve 390 Seri No.lu Tahsilat Genel Tebliği birlikte değerlendirildiğinde, anonim şirket kanuni

317'nci maddesinde, anonim şirketlerin yönetim kurullarınca temsil edileceği, 319'uncu maddesinin ikinci fıkrasında ise ana sözleşme ile temsil yetkisinin tamamının veya bir kısmının yönetim kurulu üyelerinden birine, bir kaçına veya pay sahibi olmayan şirket müdürlerine devredilebileceği hüküm altına alınmıştır. Türk Ticaret Kanunu'ndaki bu düzenlemelere göre, anonim şirketlerde kanuni temsil yetkisi, kural olarak yönetim kuruluna aittir. Yönetim kurulu tarafından temsil yetkisi TTK m. 319/2'ye uygun olarak devredilmediği sürece, kanuni temsilci yönetim kuruludur. Vergi Usul Kanunu'nun 10'uncu maddesi kapsamında da kanuni temsilci, yönetim kurulu üyelerinin tamamıdır. Ancak yönetim kurulu temsil yetkisini devrettiğinde kanuni temsilci, temsil yetkisini devralanlar olup, Vergi Usul Kanunu'nun 10'uncu maddesi anlamında da kanuni temsilci, temsil yetkisini devralan kişiler olacaktır[140].

İkinci görüşe göre[141], Vergi Usul Kanunu'nun 10'uncu maddesinde açıkça, sorumlu tutulacak kişilerin kanuni temsilciler olacağı belirtilmiştir. Anonim şirketlerde kanuni temsilciler, Türk Ticaret Kanunu'nun 317'nci maddesi uyarınca yönetim kuruludur. Türk Ticaret Kanunu'nun 319'uncu maddesinin ikinci fıkrasına dayanılarak temsil yetkisinin yönetim kurulu üyelerinden birine, birkaçına veya ortak olmayan şirket müdürüne devredilmesi, "*iradi bir tasarruftur*". Bu işlem sonucu elde edilen temsil yetkisi, iradi temsile yönelik bir yetkidir. Bu nedenle yönetim

---

temsilcilerinin, anonim şirketlerin hukuki yapısının düzenlendiği Türk Ticaret Kanunu'nun ilgili maddelerine göre belirleneceği açıktır.

[140] GÜRGÜR, Şebnem Pınar/YEŞİLYURT, Eren, "*Vergi Hukuku'nda Kanuni Temsilciler ve Sorumlulukları-II*", Yaklaşım, Yıl: 11, Sayı: 131, Kasım 2003, s.130.

[141] BAĞDINLI, Halil, "*Anonim Şirketlerde Kanuni Temsilciler ile Ortakların Vergisel Sorumluluğu*", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 119, Ağustos 1998, s. 62.

kurulunca temsil yetkisinin devredilip devredilmediğine bakılmaksızın, Vergi Usul Kanunu'nun 10'uncu maddesine göre kanuni temsilci anonim şirket yönetim kuruludur[142].

Yukarıda açıklanan iki farklı görüş de anonim şirketlerde kanuni temsilcinin Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre tespit edileceğini kabul etmektedir. Bununla birlikte, temsil yetkisini TTK m. 319/2'ye göre devralanların kanuni temsilci sıfatları farklı değerlendirilmektedir. Birinci görüşü savunanlar, TTK m. 319/2 kapsamında temsil yetkisini devralanların da kanuni temsilci olduklarını, zira devir işleminin bir kanun maddesine dayandığını ileri sürmektedirler. İkinci görüşü savunanlar ise temsil yetkisini devralanların kanuni temsilci değil iradi temsilci olduklarını, çünkü söz konusu kişilerin temsil yetkisini kanundan değil, iradi bir tasarruf olan devir işleminden aldığını, bu nedenle Vergi Usul Kanunu'nun 10'uncu maddesi kapsamında kanuni temsilci sayılamayacaklarını belirtmektedirler[143].

264 Seri No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ve 390 Seri No.lu Tahsilat Genel Tebliği, birinci görüşü desteklemektedir. Nitekim 390 Seri No.lu Tahsilat Genel Tebliği'nde, "*Yapılacak tespit sonucunda; şirketi temsil selâhiyetinin murahhas üye veya üyeler ile şirkette pay sahibi olmayan müdürlere bırakıldığının anlaşılması halinde, kamu alacağının bunlardan takip ve tahsiline gidilmesi, bu durumda diğer yönetim kurulu üyeleri hakkında işlem yapılmaması icap etmektedir*" denilerek, yetki devri işleminin, yetkiyi devralanları iradi temsilci değil, kanuni temsilci statüsüne soktuğu ve dolayısıyla bu statünün gerektirdiği sorumluluklarla donattığı ifade edilmiştir.

[142] BAĞDINLI, a.g.m., s. 130.

[143] BAĞDINLI, a.g.m., s. 131.

264 Seri No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde de "*…vergi numarası alma zorunluluğu bulunan şirket temsilcilerinin temsilcilik sıfatının kanundan doğması veya şirket esas sözleşmesi ile temsile yetkilendirilmiş veya kaynağını esas sözleşmeden alan yetki ile yönetim kurulu ya da genel kurulca temsil yetkisi verilmiş kişi veya kişilerden olması gerekir. Bir başka ifadeyle, kanuna dayanan temsil yetkisine haiz bulunan kişiler vergi numarası alacaklardır…*" denilerek TTK m. 319/2 kapsamında yetki devrinde bulunulan kişiler de kanuni temsilci sayılmıştır.

Danıştay 4. Dairesi, bir kararında[144] "*Türk Ticaret Kanunu'nun 317. maddesi, anonim şirketlerde yasal temsilcilerin yönetim kurulu olduğunu belirlediğinden, vergi hukuku yönünden sorumluluk murahhas azada değil, yasal temsilci durumunda olan yönetim kurulundadır. Murahhas aza yönetim kurulu adına muayyen işlemleri yapmakla yükümlüdür. Bu yükümlülüğün doğal sonucu olarak bazı yetkileri vardır. Bu yetkilerin kullanılmasından doğacak sorumluluk ise yönetim kurulunundur. Yönetim kurulu üyelerinin sorumlulukları üyelik sıfatıyla beraber doğar, bu sıfatın kaybı ile de sona erer. Aksi halde büyük sermayelerin toplandığı ve büyük sorumlulukların oluştuğu anonim şirketlerde yönetim yetkisinin bir kişinin uhdesinde toplanmasıyla yönetim kurulları işlevlerini yitirecekleri gibi, organlık sıfatlarını da uygulamada kaybetmiş duruma düşerler…*" ifadelerine yer vererek, anonim şirkette kanuni temsilci tartışmasında farklı bir yaklaşım getirmiştir. Buna göre, anonim şirketlerde büyük sermayeler ve büyük sorumluluklar söz konusu olduğu için, yönetim yetkisinin bir tek kişide toplanması, yönetim kurullarının işlevlerini yitirmesine yol açacağından, kanuni temsilci sadece yönetim kurulu olmalıdır.

[144] Dan. 4. D., E:1977/2272, K:1978/503 (ÜNAL, Mustafa, "*Anonim Şirketlerde Kanuni Temsilcilerin Kamu Alacağından Sorumluluğu*", Yaklaşım, Yıl: 4, Sayı: 47, Kasım 1996, s. 60.)

Yukarıda belirtilen görüşler ışığında konu değerlendirildiğinde, özel hukuk ve vergi hukuku bakımından ikili bir ayrım yapılması yerinde olacaktır. Özel hukuk açısından, anonim şirket kanuni temsilcisi, TTK m. 317 uyarınca kural olarak yönetim kuruludur. Ancak, TTK m. 319/2'de, esas sözleşmede belirtilmesi kaydı ile temsil işlerinin tamamen veya kısmen, yönetim kurulu üyelerinden birine, bir kaçına veya pay sahibi olmayan şirket müdürlerine devredilebileceği hüküm altına alındığından, kanuni temsilci, TTK m. 319/2'de belirtilen koşullar sağlandığı takdirde ilgili fıkrada belirtilenler de olabilir. Zira temsil yetkisinin devri, TTK m. 319/2'ye yani bir kanun hükmüne dayanmaktadır. Bu halde, anonim şirket kanuni temsilcisi, özel hukuk bakımından, yönetim kurulu veya TTK m. 319/2'ye uygun olarak yetki devrinde bulunulan yönetim kurulu üyeleri veya müdürlerdir.

Vergi hukuku bakımından konuya bakıldığında ise, ilk bakışta yine temsil yetkisi bir kanun hükmüne dayanılarak devredildiğinden dolayı TTK m. 319/2'de sayılan kişilerin de kanuni temsilci sayılması gerekir gibi görünse de, Vergi Usul Kanunu'nun 8'inci maddesinin üçüncü fıkrasında, "*Vergi kanunlarıyla kabul edilen haller müstesna olmak üzere, mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna müteallik özel mukaveleler vergi dairelerini bağlamaz"* denildiğinden, vergi hukuku bakımından TTK m. 319/2'de sayılan kişilerin kanuni temsilci olarak kabul edilmesi mümkün değildir. Zira, temsil yetkisinin devri, dayanağı Ticaret Kanunu'nda yer alsa da, bir sözleşme ile yapılmaktadır ve bu sözleşmenin temsilciyi, dolayısıyla vergi sorumlusunu değiştireceği açıktır. Vergi sorumluluğunun özel sözleşmeler ile değiştirilmesi halinde, bu değişiklik vergi dairesini bağlamayacağından, vergi hukuku bakımından anonim şirket kanuni temsilcisi yönetim kurulundan başkası olamaz. 264 Seri No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ve 390 Seri No.lu Tahsilat

Genel Tebliği farklı sonuçlara yönlendirse de, Vergi Usul Kanunu hükmü ile bir Tebliğ çeliştiğinde Kanun hükmünün dikkate alınması gerektiğinden, sonuç değişmemektir.

2. Yönetim Kurulunun Ortaklıktaki Konumu

TTK m. 269, anonim ortaklığı, "*Anonim şirket, bir unvana sahip, esas sermayesi muayyen ve paylara bölünmüş olan ve borçlarından dolayı yalnız mamelekiyle mesul bulunan şirkettir*" olarak tanımlamıştır. Bu teknik tanım yanında, anonim ortaklıklar, küçük tasarruf sahiplerine, sermayelerini nemalandırma imkanı veren ve bu surette toplanan büyük meblağlarla iş sahalarında yatırımlara girişen ortaklıklar olarak karakterize olunurlar[145].

TTK m. 317'de ise, "*Anonim şirket idare meclisi tarafından idare ve temsil olunur*" denilmek suretiyle, yönetim kurulunun anonim ortaklıktaki konumu belirlenmiştir[146]. Buna göre, yönetim kurulu, anonim ortaklığın kanuni temsilcisi olup, ortaklığın yönetim ve temsilinde işletme sahibi gibi görev görür. Kural olarak, tüzel kişiliğin kazanılmasından başlayarak sona ermesine kadar şirketin yönetim ve temsili yönetim kuruluna aittir. Yönetim kurulunun kurul olarak görev ve yetkileri kanundan veya esas sözleşmeden doğar[147].

---

[145] ÇAMOĞLU, Ersin, *Anonim Ortaklık Yönetim Kurulu Üyelerinin Hukuki Sorumluluğu*, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Yayın No: 98, İstanbul 1972, s. 1.

[146] Ticaret Kanunu Tasarısı'nın 365'inci maddesinin birinci fıkrasında, "Anonim şirket, yönetim kurulu tarafından yönetilir ve temsil olunur" denilmek suretiyle yürürlükteki kanun hükmündeki kural korunmuştur.

[147] YILDIZ, Şükrü, "*Anonim Ortaklıkta Yönetim Kurulu Üyelerinin Kamu Borçlarından Sorumluluğu*", s. 771, 772.

Yönetim kurulu, bu niteliği gereği, genel kurulun aksine, daimi bir organdır. Anonim ortaklığın tüzel kişiliği tescille kazandığı andan (TTK m. 309/1), feshedilip tasfiyeye girdiği, hatta sınırlı olmakla beraber tasfiye süresince dahi (TTK m. 440, 441) ortaklığı yönetir, temsil eder, ortaklığın, ortaklık alacaklılarının ve pay sahiplerinin hak ve çıkarları üzerinde etkili olur.

Dolayısıyla, anonim ortaklığın denetime tutulmasında en çok yarar olan organ, yönetim kuruludur. "*Görev ve yetki ölçüsünde sorumluluk*" formülünün bir gereği olarak yönetim kurulunun geniş yetkileri, sorumluluk hükümleri ile dengelenmeye çalışılmıştır.

Yönetim kurulunu oluşturan üyelerin de birtakım özelliklere sahip olması gerekmektedir. Bunlar, kanunen aranan zorunlu özellikler olabileceği gibi, şirket sözleşmesinde aranan özel nitelikler de olabilir. Kanunen aranan zorunlu nitelikler şöyle sayılabilir:

a) TTK m. 312/1 uyarınca, yönetim kurulu üyelerinin ortaklardan seçilmesi gerekir[148]. Ancak, bu kuralın iki istisnası bulunmaktadır. Bunlardan ilki, TTK m.

---

[148] Ticaret Kanunu Tasarısı'nın 360'ıncı maddesinin birinci fıkrasında, "*Esas sözleşmede öngörülmek şartı ile, belirli pay gruplarına ve azlığa yönetim kurulunda temsil edilme hakkı tanınabilir. Bu amaçla, yönetim kurulu üyelerinin, belirli grup pay sahipleri ve azlık arasından seçileceği öngörülebileceği gibi, belirli pay gruplarına ve azlığa yönetim kuruluna aday önerme hakkı da tanınabilir. Haklı bir neden gösterilmedikçe, genel kurul tarafından, yönetim kurulu üyeliğine önerilen adayın veya hakkın tanındığı gruba ve azlığa dahil bir paysahibinin seçilmesi zorunludur. Bu şekilde tanınacak temsil edilme hakkı, halka açık anonim ortaklıklarda yönetim kurulu üye sayısının üçte ikisini aşamaz*" hükmüne yer verilmiştir. Bu şekilde azınlığın veya belirli grup pay sahiplerinin yönetim kurulu üyesi sayılmasına olanak sağlanması amaçlanmıştır. (www.alomaliye.com.)

312/2'de belirtilen, anonim şirkete ortak olan bir tüzel kişinin yerine, ortak olmayan, fakat bu ortak tüzel kişinin kanuni temsilcisi olan bir gerçek kişinin yönetim kurulu üyesi seçilmesi halidir[149]. Yönetim kurulu üyeliğine seçilip de pay sahibi olmayan kişi, üye sıfatına sahip olsa da diğer yönetim kurulu üyeleri gibi sorumlu tutulamayacaktır[150]. Ancak, bu kişinin yönetim kurulu üyeliğine seçildiği Ticaret Sicili Gazetesi'nde ilan edilmiş ise, iyi niyetli üçüncü kişilerin korunması amacıyla sorumluluktan kurtulamayacaktır[151]. İkinci istisna, TTK m. 275 gereğince anonim şirketle ilgisi bulunacağı şirket ana sözleşmesi ile belirtilen kamu tüzel kişilerinin temsilcilerinin yönetim kurulu üyesi olmasıdır.

b) Medeni Kanun'un 10'uncu maddesi gereğince yönetim kurulu üyelerinin reşit ve mümeyyiz olması gerekmektedir.

---

[149] Dan. 4. D., E:1995/1259, K:1995/5877, 27.12.1995 tarihli kararı: "*Bir anonim şirket ortağı olan ve kanun gereğince gerçek kişi vasıtasıyla, bu anonim şirkette temsil edilen anonim şirketin, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 10. maddesine göre kanuni temsilci sıfatıyla takibinin mümkün bulunmadığı hk.*", www.danistay.gov.tr.

[150] Dan. 7. D., E:1990/3896, K:1993/3907, 04.10.1993 tarihli kararı: "*Anonim şirketin yönetim kurulu üyesi olup, pay sahibi olmayan kişinin vergi sorumluluğundan söz edilemeyeceği hk.*", www.danistay.gov.tr. ; Dan. 4. D., E:1995/1259, K:1995/5877, 27.12.1995 tarihli kararı: "*Bir anonim şirketin ortağı olan ve kanun gereğince gerçek kişi vasıtasıyla, bu anonim şirkette temsil edilen anonim şirketin, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 10. maddesine göre kanuni temsilci sıfatıyla takibinin mümkün bulunmadığı hk.*", www.danistay.gov.tr.

[151] Dan. 9. D., E:1990/532, K:1991/534, 20.02.1991 tarihli kararı: "*Anonim şirkette 6762 sayılı Kanunun 312. maddesi gereğince pay sahibi olmasa dahi, A.Ş.'nin genel kurul kararı ile yönetim kurulu üyeliğine seçilerek, söz konusu karar Ticaret Sicili Gazetesi'nde ilan edildiğinden, yükümlünün, iyi niyetli üçüncü şahıslara karşı yönetim kurulu üyeliği göreviyle ilgili olarak sorumluluktan arındırılmasının mümkün olmadığı hk.*", www.danistay.gov.tr.

c) TTK m. 315/2'de yönetim kurulu üyeliği sıfatının kazanılmasına engel, kazanıldıysa kaybedilmesine neden olan bazı durumlar sayılmıştır. Bunlar, ağır hapis cezası veya sahtekarlık, emniyeti suiistimal, hırsızlık, dolandırıcılık suçlarından dolayı mahkumiyet ile iflas ve kısıtlılık halleridir. İflas ve mahkumiyet hallerinin engel teşkil edebilmesi için bunlara ilişkin kararlarının kesinleşmesi gerekir[152].

d) Yönetim kurulu üyelerinin Türk vatandaşı olması yasal bir zorunluluk değildir.

e) 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'nun 28'inci maddesinin birinci fıkrasına (Değişik: 30.5.1974- KHK 12/1 md.; değiştirilerek kabul: 15.5.1975-1897/1 md.) göre, "Memurlar Türk Ticaret Kanununa göre (Tacir) veya (Esnaf) sayılmalarını gerektirecek bir faaliyette bulunamaz, ticaret ve sanayi müesseselerinde görev alamaz, ticari mümessil veya ticari vekil veya kollektif şirketlerde ortak veya komandit şirkette komandite ortak olamazlar. (Görevli oldukları kurumların iştiraklerinde kurumlarını temsilen alacakları görevler hariç)."

İlgili hüküm gereğince memurların şirketlerde yönetim kurulu üyesi olmaları yasaklanmıştır. Dolayısıyla, yönetim kuruluna seçilecek kimsenin, memur sıfatı bulunmaması gerekmektedir.

f) TTK m. 347/4'e göre, "Murakıplar, aynı zamanda idare meclisi azalıklarına seçilemeyecekleri gibi, şirketin memuru dahi olamazlar."

İlgili hüküm gereğince deneticiler, bu sıfata sahipken yönetim kurulu üyesi olmazlar.

---

[152] DOMANİÇ, *Anonim Şirketler Hukuku ve Uygulaması, TTK Şerhi-II*, s. 467.

g) Yönetim kurulu üyeleri TTK m. 312/2 gereğince kural olarak gerçek kişilerden seçilir ancak tüzel kişilerin temsilcileri de yine aynı hükme dayanılarak yönetim kurulu üyesi olabilirler.

Yönetim kurulu üyeliği için kanunen aranan şartlar yanında, ana sözleşme ile özel şartlar da aranabilir.

3. Müdürlerin Ortaklıktaki Konumu

Yönetim kurulunun şirket faaliyetlerini her zaman tek başına yerine getirmesi mümkün olmamaktadır. Bu duruma özelikle halka açık anonim ortaklıklar ve büyük anonim ortaklıklarda sıkça rastlanmaktadır. TTK m. 319/2'de, yönetim kuruluna, esas sözleşmede belirtilmesi şartıyla, temsil yetkisini, murahhas üyelere olduğu gibi, murahhas müdürlere[153] de devretme yetkisi tanınmakla bu sorun aşılmaya çalışılmıştır[154]. TTK m. 319/2'deki koşullar yerine getirildiği takdirde, özel hukuk bakımından şirketin kanuni temsilcisi müdürdür[155]. TTK m. 319'da öngörülen müdürler, şirket ana sözleşmesi veya genel kurul kararı ile yönetim kurulunun haiz

[153] TTK m. 319 gereğince müdür tayin edilecek kişinin ortaklardan olması zorunluluğu bulunmamaktadır. Ortak sıfatı bulunmayan müdüre murahhas müdür, ortak sıfatı bulunan müdüre ise murahhas üye denilmektedir.

[154] Ticaret Kanunu Tasarısı'nın 367'nci maddesinin birinci fıkrasında bu kural aynı şekilde korunmuştur.

[155] Ticaret Kanunu Tasarısı'nın 370'inci maddesinin ikinci fıkrasında, "*Yönetim kurulu temsil yetkisini bir veya daha fazla üyeye (murahhas) veya üçüncü kişilere (müdürler) devredebilir. Son durumda en az bir yönetim kurulu üyesinin temsil yetkisini haiz olması gerekir.*" denilerek temsil yetkisinin tamamen murahhas üye veya müdürlere devredilmesinin önüne geçilmek istenmiştir.

oluğu yetkilerle donatılan ve ancak genel kurul tarafından azledilebilen organ-müdür niteliğinde kişilerdir[156].

Yukarıdaki açıklamalardan özel hukuk bakımından şu sonuçlar çıkmaktadır[157]:

a) Ana sözleşmede idare ve temsil işlerinin yönetim kurulu üyeleri arasında paylaştırılmasına veya müdüre bırakılmasına yetki verilmemiş olması durumunda, yönetim kurulu başkan ve üyelerinden her biri,

b) Ana sözleşmede yetki verilmesi koşuluyla, kendisine şirketi idare ve temsil yetkisi verilmiş yönetim kurulu üyeleri,

c) Ana sözleşmede yetki verilmesi koşuluyla, kendisine şirketi idare yetkisi bırakılan müdür,

d) Ana sözleşmede idare ve temsil işlerinin murahhas üyeye veya müdüre bırakılması konusunda genel kurula ve yönetim kuruluna yetki verilmesine karşın bu yetkinin kullanılmaması durumunda yönetim kurulu başkan ve üyelerinin her biri, kanuni temsilci sayılacaktır.

Burada belirtmek gerekir ki, şirket işlemlerinin icra aşaması ile ilgili olarak TTK m. 342 uyarınca görevlendirilen müdürler, kanuni temsilci sayılmazlar. Zira bu görevlendirme, idare ve temsil yetkisinin devri anlamına gelmemektedir. Şirketi idare ve temsil yetkisi, bu görevlendirmeye karşın yönetim kuruluna aittir[158].

---

[156] İMREGÜN, *Anonim Ortaklıklar*, s. 194.

[157] CANDAN, *Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu*, s. 20.

[158] DOĞANAY, İsmail, *Türk Ticaret Kanunu Şerhi,* Cilt: 1, Yeniden İncelenip Genişletilmiş İkinci Baskı, Olgaç Matbaası, Ankara 1981, s. 795.

Müdürlük sıfatı TTK m. 319'a dayanan müdürler ile TTK m. 342'den kaynaklanan müdürler arasındaki farklar şu şekilde sıralanabilir[159]:

a) TTK m. 319 müdürleri yönetim kurulu üyeleri yerine idare ve temsil işleri yapan organ ve yetkili temsilci konumundadır. TTK m. 342 müdürleri ise işveren vekili ve iç idarede şirket muamelelerinin icra safhasına yönelik işlerde görevli kimselerdir, organ sıfatları yoktur, müstahdem konumundadırlar.

b) TTK m. 319 anlamında bir müdür tayini için ana sözleşmede hüküm olması gerektiği halde, müdürlük sıfatı TTK m. 342'ye dayananlar için buna gerek yoktur.

c) TTK m. 319 müdürlerinin, üyeler dışından seçilmesi şarttır. Aksi halde, müdürlük değil, murahhas üyelik söz konusu olur. TTK m. 342 müdürlerinin ise üyelerden seçilmesi mümkündür.

4. Özel Bir Durum: Bankalarda Kanuni Temsilci

4389 Sayılı Bankalar Kanunu'nun 9'uncu maddesinde bankaların teşkilat ve organları düzenlenmiştir. Buna göre, idare ve temsil organı yönetim kurulu olup, banka genel müdürü, bulunmadığı hallerde vekili yönetim kurulunun tabii üyesidir. Halbuki Türk Ticaret Kanunu'na göre anonim şirket yönetim kurulu üyeleri kuruluşta ana sözleşme ile, daha sonra şirket genel kurulu tarafından seçilmekte, Türk Ticaret Kanunu'nda genel müdür fonksiyonlarını gören müdürlerden söz edilmekte (TTK m. 342), ancak bunlar hiçbir şekilde yönetim kurulunun tabii üyesi sayılmamaktadır[160].

---

[159] DOMANİÇ, *Anonim Şirketler Hukuku ve Uygulaması*, *TTK Şerhi-II*, s. 716-719.

[160] REİSOĞLU, Seza, *Bankalar Kanunu Şerhi ve Bankacılık Uygulamasında Diğer Hukuki Kavramlar*, Ankara 2002, s. 224.

Bankalar Kanunu'nun 9'uncu maddesinde bahsedilen genel müdür, sıradan anonim şirketlerde TTK m. 342'de bahsedilen organ ve kanuni temsilci sıfatlarına sahip olmayan müdür olup, bankada yönetim kurulunun tabii üyesi sayılması, onu özel hukuk ve vergi hukuku bakımından kanuni temsilci olan yönetim kurulunun bir parçası haline getirmektedir.

Türk Ticaret Kanunu'nun anonim şirket yönetim kurulu üyeleri hakkındaki tüm hükümleri (TTK m. 312-341), banka yönetim kurulu üyeleri hakkında da uygulanır[161]. TTK m. 319/2 kapsamında yetki devrinde bulunulan murahhas üye veya murahhas müdür, yönetim kurulu yerine geçip münhasıran yönetim kuruluna ait görevler[162] dışında onun görevlerini üstlenebildiğinden, bankalar açısından da murahhas üye veya murahhas müdür seçilen kişinin yetki ve görevleri sınırlı olarak belirlenmemişse, bunlar Bankalar Kanunu ile yönetim kuruluna tanınan yetkileri kullanır. Murahhası ana sözleşmeye göre atamaya yetkili organ –genel kurul veya yönetim kurulu- görevden alabilir veya yetkilerini sınırlayabilir. Murahhas üyelik görev ve yetkisi geri alınan üyenin, yönetim kurulu üyeliği devam eder[163]. Murahhas tayininde, kanuni temsilci, özel hukuk bakımından murahhas üye veya murahhas müdür, vergi hukuku bakımından ise yönetim kuruludur.

[161] REİSOĞLU, a.g.e., s. 226.

[162] REİSOĞLU, a.g.e., s. 230: "Yönetim ve temsil yetkisi, ancak yönetim kurulunun münhasır yetkisine girmeyen konularda murahhaslara bırakılabilir. Örneğin genel kurulu toplantıya çağırma, ana sözleşmede değişiklik kararı alma gibi yetkiler sadece yönetim kuruluna aittir."

[163] REİSOĞLU, a.g.e., s. 223.

E. ANONİM ŞİRKETTE İDARE VE TEMSİL İŞLERİNİN YÜRÜTÜLMESİ

TTK m. 317'de, "*Anonim şirket idare meclisi tarafından idare ve temsil olunur*" denilerek anonim şirketin temsili usulündeki kuralın, kanuni temsil usulü olduğu ifade edilmiştir. Bununla birlikte bu hüküm emredici nitelikte olmayıp, TTK m. 319/1'de, "*Esas mukavelede idare ve temsil işlerinin idare meclisi âzaları arasında taksim edilip edilemeyeceği ve taksim edilecekse, bunun nasıl yapılacağı tespit olunur*" denilmek suretiyle bu kurala bir istisna getirilmiştir. Buna göre, kanuni temsil usulünün kabul edildiği hallerde bile, anonim şirket ana sözleşmesinde idare ve temsil usulü hakkında açıklık bulunması zorunludur. Ana sözleşmede idare ve temsil işlerinin taksim edilmeyeceği açıklanmışsa, idare ve temsil konusunda TTK m. 317 ve m. 321 hükümleri uygulanmalı; başka bir deyişle yönetim kurulu üyelerinden herhangi ikisinin müşterek irade beyanı veya imzası ile şirket temsil edilmelidir[164].

Temsil yetkisi, şirket amaç ve konusuna giren her türlü işi ve hukuki işlemi şirket adına yapmayı ve şirket ünvanını kullanmayı kapsar. Temsil yetkisi, yer (merkez veya şube işleri ile yetkilendirme) ve kişiler bakımından (yetkinin müştereken kullanılması) sınırlandırılabilir. Temsil yetkisinin sınırlandırılması, tescil ve ilan edilmedikçe, iyiniyetli üçüncü kişiler açısından geçersizdir[165].

TTK m. 319/1'in son cümlesine göre, yapılacak görev dağılımında üyelerden en az birine şirketi temsil yetkisinin verilmesi şarttır. Aslında, TTK m. 317 gereğince şirketin idare ve temsili yönetim kuruluna ait olduğundan, TTK m. 319/1'de bu

[164] DOMANİÇ, *Anonim Şirketler*, s. 420, 422.

[165] CANDAN, *Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu*, s. 19.

görevin üyeler arasında bölüştürülmesinden söz edildiğinden ve bu görev dağılımında üçüncü kişilere yer verilmediğinden, en az bir üyenin temsil yetkisinin bulunması zaten bir zorunluluktur; TTK m. 319/1'in son cümlesi gereksizdir. En az bir üyeye temsil yetkisi verilmesi zorunluluğunun istisnası, TTK m. 319/2'de düzenlenen, esas sözleşmede belirtilmesi kaydı ile temsil işlerinin tamamen veya kısmen, ortak olması şart olmayan bir müdüre bırakılması halidir. Bu hükme göre, "*Esas mukavele ile temsil salâhiyetinin ve idare işlerinin hepsini veya bazılarını idare meclisi âzası olan murahhaslara veya pay sahibi olmaları zaruri bulunmayan müdürlere bırakabilmek için umumi heyete veya idare meclisine salâhiyet verilebilir*". Murahhas üye, yönetim kurulu üyesi olduğundan ve en az bir murahhas üye tayin edilebildiğinden, temsil işlerinde en az bir üyenin yetkili olması zorunluluğu murahhas üye tayini halinde devam eder. Ancak, temsil işlerinin tamamı üye olmayan bir üçüncü kişiye bırakılmışsa, TTK m. 319/1'in son cümlesinin uygulanmasına gerek kalmaz[166].

Anonim şirketin temsilinin murahhas üye veya müdürlere bırakılabilmesi, TTK m. 319/2 uyarınca şirket ana sözleşmesi ile genel kurul veya yönetim kuruluna yetki verilmesi şeklinde olmakla birlikte, ana sözleşmede genel kurula bu yönde bir yetki tanınmadığı takdirde, TTK m. 317 gereğince şirketin idare ve temsili yönetim kuruluna ait olduğundan, müdür tayini yetkisinin yönetim kuruluna tanınmış sayılması gerekir[167] (TTK m. 343).

Burada belirtilmesi gereken bir nokta da, yönetim kurulu üyelerinin kurul içinde herhangi bir ana sözleşme maddesi olmadan iç teşkilatlanmasını düzenleyen

[166] DOMANİÇ, *Anonim Şirketler*, s. 423.

[167] DOMANİÇ, *Anonim Şirketler*, s. 424.

TTK m. 318 hükmü ile ana sözleşmede değişiklik yapılması kaydı ile yönetim kurulu üyelerine görevlerini tamamen veya kısmen pay sahibi olan murahhas üyelere veya pay sahibi olmayan murahhas müdürlere bırakılmasını düzenleyen TTK m. 319/2 hükmünün karıştırılmaması gerektiğidir. TTK m. 319/2 gereğince yapılan bir yetki devrinde, murahhas üye veya müdürün organ sıfatına sahip olduğu söylenmelidir[168]. Söz konusu durumda bu kişilerin sorumluluğu, TTK m. 336'dan kaynaklanacaktır[169]. TTK m. 319/2'de belirtilen yetki devri, TTK m. 336/2'de müteselsilen sorumluluğun söz konusu olmayacağı hallerden biri olarak sayıldığından, murahhas üye ve murahhas müdür, kendisine usulüne uygun olarak bırakılan görevlerden dolayı tek başına sorumlu tutulabilecektir[170]. Murahhaslar dışında kalan yönetim kurulu üyelerinin sorumluluğu ise TTK m. 331'de düzenlenen "*gözetim sorumluluğu*" olacaktır[171]. Bu sorumluluk, hukuki sorumluluğa ilişkin olup, vergisel sorumluluk konusu ileriki bölümlerde incelenecektir.

F. YÖNETİM KURULUNUN HUKUKSAL SORUMLULUĞUNUN ANLAMI

1. Genel Açıklama

Tez konusu "*vergisel sorumluluk*" ile sınırlı olduğundan, yönetim kurulunun hukuksal sorumluluğu salt inceleme konusuyla sınırlı olarak incelenecek, ayrıntılardan kaçınılacaktır.

---

[168] HELVACI, Mehmet, "*Yönetim Kurulunun Görevlerin Murahhaslara Devretmesi*", Yaklaşım, Yıl:2, Sayı:24, Aralık 1994, s. 117.

[169] ÇAMOĞLU, *Anonim Ortaklık Yönetim Kurulu Üyelerinin Hukuki Sorumluluğu*, s. 170-171.

[170] HELVACI, a.g.m., s. 118.

[171] HELVACI, a.g.m., s. 119; ULUSOY, a.g.e., s. 175.

2. Hukuksal Sorumluluk Kavramı:

Hukuksal sorumluluk kavramı birden fazla anlam taşımaktadır:

1. Sorumluluk terimi dar anlamda, "*borcu"* ifade edebilir[172]. Bu, sorumluluğun genellikle bir borçla birlikte bulunmasından ileri gelmektedir.

2. Sorumluluk terimi, "*isnat kabiliyetini*" ifade edebilir[173]. Bu anlamda sorumluluk ile bir kişinin yaptığı fiilin kendisine isnat edilmesinin kabil olduğu, fiil ve hareketlerinin sonuçlarının o kişiye yüklenmesinin mümkün bulunduğu ifade edilir.

3. Sorumluluk terimi ile bir kişinin "*borcunu ne ile karşılayacağı*" anlatılabilir[174]. Diğer bir deyişle, alacaklının alacağını karşılamak için başvurabileceği mal ve hakların, yani karşılığın ne olacağı ifade edilmek istenir. Kısaca burada söz konusu olan sorumluluğun "konusu"dur. Konu yönünden sorumluluk, kişi veya malvarlığı ile olmak üzere ikiye ayrılabilir. Alacaklının, borçlunun kişiliği üzerinde bazı sınırlamalara girişmesi imkanını veren kişi ile sorumluluk modern hukuklarda terk edilmiş olup, bugün söz konusu olan, malvarlığı ile sorumluluktur. Malvarlığı sorumluluğu da sınırlı ve sınırsız olmak üzere ikili bir ayrıma tâbi tutulmuştur:

Sınırsız malvarlığı sorumluluğunun anlamı[175], borçlunun bir borcunu karşılamak hususunda bütün malvarlığının karşılık teşkil etmesidir. Öyle ki alacaklı,

---

[172] ÇAMOĞLU, *Anonim Ortaklık Yönetim Kurulu Üyelerinin Hukuki Sorumluluğu*, s. 9.

[173] ÇAMOĞLU, *Anonim Ortaklık Yönetim Kurulu Üyelerinin Hukuki Sorumluluğu*, s. 9.

[174] ÇAMOĞLU, *Anonim Ortaklık Yönetim Kurulu Üyelerinin Hukuki Sorumluluğu*, s. 10.

[175] ÇAMOĞLU, *Anonim Ortaklık Yönetim Kurulu Üyelerinin Hukuki Sorumluluğu*, s. 10.

alacağını talep ettiği zaman, borçlunun malvarlığına dahil her kıymete başvurabilecektir. Buna karşı alacaklı, takibe başlamadan önce, (borçlunun yaptığı tasarruf iptal ettirilmedikçe) borçlunun malvarlığından çıkmış olan mallara başvuramaz.

Alacaklıların başvurabileceği malvarlığı değerleri konu veya miktarla sınırlı olabilir. Bu halde, sınırlı malvarlığı sorumluluğundan bahsedilir[176].

3. Yönetim Kurulu Üyelerinin Hukuksal Sorumluluğunun Anlamı

Yönetim kurulu üyelerinin hukuksal sorumluluğundan bahsedilince ilk önce, sorumluluğun yönetim kurulu üyelerine isnat edilebilmesi imkanı anlaşılır[177].

TTK'nun 336'ncı maddesi uyarınca, yönetim kurulu üyeleri, şirket adına yapmış oldukları işlemlerden dolayı şahsen sorumlu değildirler. Bu nedenle, yapılan işlem ve sözleşmelerin sonucu şirkete ait olur. Ancak, kanun veya esas sözleşmenin kendilerine yüklediği görevleri yerine getirmeyen yönetim kurulu üyeleri şirkete, pay sahiplerine ve şirket alacaklılarına karşı sorumlu tutulmuşlardır.

Ayrıca, bu sorumluluk, konu yönünden sınırsız bir malvarlığı sorumluluğunu ifade etmektedir. Yani yönetim kurulu üyeleri, sorumlu oldukları hallerde verdikleri zararı bütün malvarlıkları ile tazmin borcu altına girerler. Diğer bir deyişle, sorumluluk sınırsız ve şahsidir.

Türk Ticaret Kanunu, yönetim kurulu üyelerinin hukuki sorumluluğunu esas olarak 336'ncı maddesinde düzenlemiş ve bu sorumluluğu birtakım temel özelliklere bağlamıştır. Bu özelliklerden en önemlisini kusur sorumluluğu sistemi

[176] ÇAMOĞLU, *Anonim Ortaklık Yönetim Kurulu Üyelerinin Hukuki Sorumluluğu*, s. 10, 11.

[177] ÇAMOĞLU, *Anonim Ortaklık Yönetim Kurulu Üyelerinin Hukuki Sorumluluğu*, s. 11.

oluşturmaktadır[178]. Yönetim kurulu üyelerinin sorumlu tutulabilmeleri için kusurlu hareketin kendilerine izafesi gerekir. Ancak, bazı hallerde kusurlu sorumluluk prensibinin kabul edilip edilmediği konusunda tereddütler bulunmaktadır[179]. Örneğin, yönetim kurulu üyesinin sorumluluğunu gerektiren genel halleri düzenleyen TTK'nun 336'ncı maddesinin beşinci bendide, yöneticileri sorumlu tutabilmek için kanun veya esas mukavelenin yüklediği sair vazifelerde *"kast veya ihmalin*" aranmasında durum böyledir. Çünkü, TTK'nun 336'ncı maddesinde diğer bentlerinde hiçbir kayıt aranmamışken, sadece beşinci bentte, kast veya ihmal aranmıştır. Maddenin bu sisteminden, ilk dört bentte kusur aranmadığı ve bu dört halin kusursuz (objektif) birer sorumluluk hali olduğu düşünülebilir. Nitekim, beşinci bentte sözü geçen görevlerin bir murahhas üyeye bırakılması halinde, diğer yönetim kurulu üyelerini murahhas üyenin sorumluluğuna iştirak ettirmemiştir. Halbuki diğer bentlerde sayılan hususlarda bu imkan tanınmamış ve sözü geçen görevler bir murahhasa bırakılsa dahi yöneticilerin bu görevler sebebiyle müteselsil sorumlulukları bertaraf edilmemiştir. Bu sebeple, ilk dört bentteki hallerde kusursuz sorumluluk kabul edildiği savunulabilir. Ancak, TTK'nun 388'inci maddesi, yönetim kurulu üyesinin kusuru bulunmadığını ispat ederek müteselsil sorumluluktan kurtulmasına imkan vermektedir. Dolayısıyla, TTK'nun 338'inci maddesinin tanıdığı sorumluluktan kurtulma imkanının sadece TTK'nun 336'ncı maddesinin beşinci bendinde kusur aranan sorumluluk hallerinde geçerli olduğu söylenebilecektir.

---

[178] ÇAMOĞLU, *Anonim Ortaklık Yönetim Kurulu Üyelerinin Hukuki Sorumluluğu*, s. 12.

[179] ARSLANLI, *Anonim Şirketler*, s. 168, 169, 170; İMREGÜN, *Anonim Ortaklıklar*, s. 189; ÇAMOĞLU, *Anonim Ortaklık Yönetim Kurulu Üyelerinin Hukuki Sorumluluğu*, s. 13.

Bununla beraber doktrinde hakim olan görüş[180], TTK'nun 336'ncı maddesinde sayılan tüm hallerde kusur sorumluluğu arandığıdır. Nitekim, TTK'nun 336'ncı maddesi lafzı incelendiğinde, beşinci bentteki "*kast veya ihmal*" ibaresinin, ilk dört bent için de geçerli olduğu sonucuna varılabilir. Zira, beşinci bent, "*kanun veya esas mukavelenin kendisine yüklediği sair vazifelerin kasten veya ihmal ile yerine getirilmemesinden*" bahseder. Bu noktadan hareketle, Kanun'un 336'ncı maddesinin ilk dört bendindeki görevlerle kanun veya esas mukavelenin yüklediği sair görevleri kasten veya ihmal ile yerine getirmeyen yönetim kurulu üyelerini sorumlu tutmak istediği sonucuna varılabilir. TTK'nun 338'inci maddesinde yönetim kurulu üyeleri için kabul edilmiş bulunan "*kusursuzluk karinesi*" de 336'ncı maddenin ilk dört bendinde kusursuz sorumluluğun kabul edilmemiş olduğunu gösterir[181].

Bununla birlikte, yönetim kurulu üyelerinin anonim ortaklık içindeki önemli mevkileri, tasarrufları altında bulundurdukları menfaatlerin büyüklüğü ve ortakların ve alacaklıların korunması gerektiği sosyal düşünceleri ile *de lege ferenda* kusursuz

---

[180] ARSLANLI, *Anonim Şirketler*, s. 168, 169, 170; İMREGÜN, *Anonim Ortaklıklar*, s. 188; ÇAMOĞLU, *Anonim Ortaklık Yönetim Kurulu Üyelerinin Hukuki Sorumluluğu*, s. 17, dn. 19: "Arslanlı, tarafsız bir şekilde görüşlerini ortaya koymakla birlikte, de lege ferenda, objektif sorumluluğu kabul etmesi, Arslanlı'nın kusur prensibini benimsediğini göstermektedir."

[181] Ticaret Kanunu Tasarısı'nın 369'uncu maddesinin üçüncü fıkrası hükmünde yönetim kurulu üyeleri ve temsil yetkisi kendisine devredilen üçüncü kişilerin (murahhas üye veya müdürler) özenle hareket ettikleri karinesi bulunmaktadır. Bu halde, özenle hareket edilmediğini ispatlamak külfeti davacılar üzerinde bulunmaktadır. Tasarıda, yönetim kurulu ve temsil yetkisi kendisine devredilen üçüncü kişilerin kusurlu sorumluluğu, kusursuz sorumluluk olarak değiştirilmiştir. (Türk Ticaret Kanunu Tasarısı, Konferans, Bildiriler-Tartışmalar, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Ankara 2005, s. 53.)

sorumluluğa tâbi olmaları gerektiği düşünülse bile, *de lege lata* (yürürlükteki kanun yönünden) bu sonuca varmaya imkan yoktur[182].

TTK'nun 336'ncı maddesinin beşinci bendinde yer alan "*Gerek kanun gerek esas mukavelenin kendilerine yüklediği sair vazifelerin kasten veya ihmal neticesi olarak yapılmaması*" hükmüyle yönetim kurulu üyelerinin bütün sorumluluk durumları düzenlenmiştir. Burada kanun ve esas sözleşmenin yönetim kuruluna yüklediği görevlerin yapılmaması sorumluluk sebebi olarak gösterilmekle beraber, yapılmama ifadesi eksik, hatalı ve geç yapmayı da kapsamaktadır. Diğer taraftan, bentte yer alan "*kanun*" sözcüğü ile sadece Türk Ticaret Kanunu değil, yürürlükteki diğer kanunların da kastedildiği, diğer kanunların yönetim kuruluna yüklediği görevler açısından da kusur sorumluluk ilkesinin geçerli olduğu ve TTK'nun 336'ncı maddesinin beşinci bendi hükmünün yönetim kurulunun sorumluluğu açısından genel bir düzenleme olduğu kabul edilmelidir[183].

Vergi alacakları bakımından vergi kanunlarında da kanuni temsilcilere ödevler yüklenmiştir. Vergi kanunlarının kendisine yüklediği ödevi kasten veya ihmal sonucu yerine getirmeyen yönetim kurulu üyeleri, meydana gelen zarardan dolayı TTK'nun 336'ncı maddesinin beşinci bendi genel hükmü gereğince sorumludur. Buradaki sorumluluk bir kusur sorumluluğudur. Bu hükme göre kamu alacakları ile diğer alacaklılar arasında bir eşitlik söz konusudur. Diğer yandan yönetim kurulu üyeleri, kusursuzluklarını ispat ederek sorumluluktan kurtulabilecekleri gibi, kanunlarda gösterilen görevlerden bir kısmını ya da tamamını usulüne uygun olarak

---

[182] ÇAMOĞLU, *Anonim Ortaklık Yönetim Kurulu Üyelerinin Hukuki Sorumluluğu*, s. 17.

[183] YILDIZ, Şükrü, "*Anonim Ortaklıkta Yönetim Kurulu Üyelerinin Kamu Borçlarından Sorumluluğu"*, s. 773, 774.

murahhaslara devrettiklerini ileri sürerek de sorumluluktan[184] kurtulabilirler[185] (TTK m. 336/2). Buna paralel olarak, TTK'nun 346'ncı maddesi gereğince yönetim kurulu üyeleri kural olarak müdürlerin neden oldukları zararlardan dolayı sorumlu değildirler. Bu kuralın, işe uygun (ehil) müdür atamamak, zarar verici işlere müdahale etmemek ve yetki dışı mezuniyet vermek olmak üzere üç istisnası bulunmaktadır.

TTK'nun 336'ncı maddesi hükmü, şirketin vergi borcu söz konusu olduğunda, kanuni temsilcinin vergisel sorumluluğu için koşullar oluştuğunda ve vergi kanunlarındaki özel düzenlemeler öncelikle öne sürüldüğü halde sonuç alınamadığı takdirde uygulanması gereken hükümdür. Şöyle ki, Vergi Usul Kanunu'nda, Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun'da kamu alacaklarıyla ilgili olarak özel sorumluluk sistemleri kabul edilmiş ve kanuni temsilcilerin sorumluluğu özel kurallara bağlanmıştır. Anılan kanunların kapsamı dışında kalan kamu alacakları için ise TTK'nun 336'ncı maddesinin beşinci bendinde yer alan genel kural devreye girecektir[186]. Kanuni temsilcilerin vergisel sorumlulukları ile ilgili olarak vergi idaresinin TTK'nun 336'ncı maddesinin beşinci bendine dayanarak alacağını araması ise, ancak diğer alacaklılar ile adli yargıda mümkün olacaktır. Anonim şirket alacaklısı devletin vergi kanunlarındaki düzenlemelerle sonuç alamaması halinde TTK m. 336 hükmüne dayanarak diğer adi alacaklılar gibi adli yargıya başvurması

[184] Burada bahsedilen sorumluluk, vergi sorumluluğu dışındaki sorumluluktur. Zira VUK m. 8/3 uyarınca vergi sorumluluğunun devrine ilişkin sözleşmeler vergi dairesini bağlamaz.

[185] YILDIZ, "*Anonim Ortaklıkta Yönetim Kurulu Üyelerinin Kamu Borçlarından Sorumluluğu*", s. 774.

[186] YILDIZ, "*Anonim Ortaklıkta Yönetim Kurulu Üyelerinin Kamu Borçlarından Sorumluluğu*", s. 774.

da teorik olarak mümkündür. Böyle bir halde kamu gücünün kullanılması söz konusu olmayacak, dolayısıyla diğer alacaklılarla eşit konumda olacaktır.

Bu noktada özellikle belirtmek gerekir ki, kaynağını özel hukuktan alan sorumluluk şekillerine karşı kamu gücü kullanılması mümkün değildir. Örneğin, TTK m. 342'de, anonim şirket işlemlerinin icra aşaması ile ilgili olarak görevlendirilen müdürlerin, yükümlülüklerini gereği gibi veya hiç yerine getirmemiş olmalarından dolayı pay sahiplerine veya şirket alacaklılarına karşı yönetim kurulu üyelerinin sorumlulukları çerçevesinde sorumlu olacakları öngörülmüştür. İlgili hükme dayanarak, Danıştay bir kararında[187] bu konumdaki bir genel müdürün kanuni temsilci sıfatıyla şirketin vergi borçlarından sorumlu olacağını hükme bağlamıştır. Halbuki, şirket işlemlerinin icrası aşaması ile sınırlı bir görevlendirmenin, temsil yetkisinin devri anlamında değerlendirilmesi ve dolayısıyla bu şekilde görevlendirilen bir müdürün kanuni temsilci addedilmesi düşünülemez. Burada, özel hukuka özgü bir sorumluluk söz konusu olduğundan, şirket alacaklısı konumunda olan vergi idaresinin adli yargı yerlerinde yönetim kurulu üyelerine karşı açılacak davalarda söz konusu edilebilecek nitelikteki bu sorumluluğa dayanarak kamu gücü kullanmaları olanaklı değildir[188].

[187] Dan. 3. D. (9. D. ile müşterek heyet), E: 1993/1126, K: 1994/3801, 21.11.1994 tarihli kararı. (CANDAN, *Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu*, s. 20, dn. 10.)

[188] CANDAN, *Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu*, s. 21.

G. ANONİM ŞİRKETLERDE KANUNİ TEMSİLCİNİN VERGİSEL SORUMLULUĞU

1. Genel Olarak

Anonim şirketlerde kanuni temsilci olan yönetim kurulu veya müdürlerin vergisel sorumluluğu hakkında 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanunu düzenlemeler içermektedir. İlgili düzenlemeler, Birinci Kısımda incelendiğinden, tekrardan kaçınmak amacıyla bu bölüm kısa bir özet niteliği taşımaktadır.

2. Vergi Usul Kanunu Bakımından Kanuni Temsilcinin Vergisel Sorumluluğu

Vergi Usul Kanunu'nun 10'uncu maddesinde, tüzel kişilere düşen vergisel yükümlülüklerin "*kanuni temsilcileri*" tarafından yerine getirileceği düzenlenmiştir. Aynı maddenin ikinci fıkrasında, kanuni temsilcilerin bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden şirketin mal varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacakların, kanuni temsilcilerin varlıklarından alınacağı belirtilmiştir.

Ticaret Kanunu'nda genel olarak düzenlenmiş olan anonim şirkette kanuni temsilci, yönetim kuruludur. Holding biçimindeki anonim şirketlerde ana şirket kanuni temsilcisi yönetim kurulu, yavru şirket kanuni temsilcisi ise tüzel kişiliğe sahip bu şirketin kendi yönetim kuruludur. Bununla birlikte, yavru şirketin, ana şirkete tâbi olmak ve ana şirket çıkarlarını ön planda tutmak zorunlulukları göz önünde bulundurulduğunda, yavru şirket yönetim kurulunun kusurlu olmadığını kanıtlayarak sorumluluktan kurtulma imkanı saklı tutulmalıdır. Anonim şirket

şeklinde kurulan sigorta şirketlerinde ve kamu tüzel kişiliğini haiz anonim şirketlerde kanuni temsilci yine yönetim kuruludur. Dolayısıyla anonim şirketin vergi ödevleri bunlar tarafından yerine getirilecektir. Yönetim kurulu, VUK'nun 10'uncu maddesinin üçüncü fıkrası gereğince ödediği vergi borçlarını şirketten geri isteyebileceği halde, cezalar için rücû imkanı bulunmamaktadır.

3. 6183 Sayılı Kanun Bakımından Kanuni Temsilcinin Vergisel Sorumluluğu

6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun'un mükerrer 35'inci maddesine göre, şirket mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen amme alacakları, şirket kanuni temsilcilerinin mal varlıklarından tahsil edilebilir. Dolayısıyla, anonim şirketin vergi dışındaki kamu alacakları tahsil edilemediği takdirde yönetim kuruluna başvurulabilir. Yönetim kurulu, ödediği kamu alacakları için şirkete rücû edebilir.

II. LİMİTED ŞİRKETLERDE KANUNİ TEMSİLCİNİN VERGİSEL SORUMLULUĞU

Biçimlendirilmiş: Madde İşaretleri ve Numaralandırma

A. GENEL OLARAK

Türk Ticaret Kanunu'nun 503. maddesi limited şirketi, "*İki veya daha fazla hakiki veya hükmi şahıs tarafından bir ticaret unvanı altında kurulup, ortaklarının mesuliyeti koymayı taahhüt ettikleri sermaye ile mahdut ve esas sermayesi muayyen olan şirkete limited şirket denir"* biçiminde tanımlamaktadır. Bu hükümden anlaşıldığı üzere, limited şirketlerde ortaklar bakımından "sınırlı sorumluluk" ilkesi esastır. Buna karşın bir hukuk süjesi niteliği ile limited şirket, alacaklılarına karşı bütün malvarlığıyla *sınırsız* sorumludur. Alacaklılar, şirketten alacaklarını alamadıkları takdirde ve belli koşullar çerçevesinde ortaklara veya kanuni temsilcilere başvurabileceklerdir. Genelde sermaye şirketleri için, özelde de limited şirketler için genel-geçerliliğe sahip yukarıdaki belirlemelerin vergi hukukunda farklı düzenlendiği gözlenmektedir. Örneğin, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun'un 35'inci maddesi ile ortaklar için; vergi dışındaki kamu alacakları için aynı Kanun'un mükerrer 35. maddesi ve vergi alacakları bakımından 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 10. maddesi ile ise kanuni temsilciler için "*sınırlı sorumluluk*" ilkesine istisna getirilmiştir.

Çalışmamızın konusu, "*vergisel sorumluluk*" ile sınırlı olduğu için bu bölümde yasal dayanak anlamında esas itibariyle VUK'un 10'uncu maddesi incelenecek; vergi dışındaki kamu alacaklarına ilişkin olmasına karşın, bütünlüğü sağlamak amacıyla, AATUHK mükerrer 35'inci maddesi de ele alınacaktır. Ancak, bu incelemenin yapılmasından önce, limited şirketin bir özel hukuk tüzel kişisi olması sebebiyle,

Ticaret Hukuku mevzuatı içindeki yeri ve genel anlamda yapısını içerecek şekilde tanıtılmasının uygun olacağı düşünülmüştür.

B. LİMİTED ŞİRKETİN TANIMI

Limited şirketi tanımlarken öncelikle terminolojik olarak "*limited"* sözcüğünün ne anlama geldiğini belirtmek gerekir. "*Limited*" sözcüğü, İngilizce "*sınırlı"* anlamına gelmektedir[189]. Limited şirkette "*limited"* sözcüğü ile ifade edilen sınırlılık, hukukumuzda sorumluluğa ilişkin olarak kullanılmaktadır. Bunu, limited şirketi tanımlayan Türk Ticaret Kanunu'nun 503. maddesinden çıkarmak mümkündür: "İki veya daha fazla hakiki veya hükmi şahıs tarafından bir ticaret unvanı altında kurulup, *ortaklarının mesuliyeti koymayı taahhüt ettikleri sermaye ile mahdut* ve esas sermayesi muayyen olan şirkete limited şirket denir"[190]. Bu hükümde açıkça ifade

Biçimlendirilmiş: Yazı tipi: İtalik

[189] "*Limited*" sözcüğünün kökü olan "*limit"*, İngilizce "*sınır*" demektir. "*Limit*" sözcüğüne *"-ed*" eki getirilerek sözcük "*limited*" yani "*sınırlı"* sıfatına dönüştürülmektedir.

[190] Türk Ticaret Kanunu Tasarısı'nın 573'üncü maddesinin birinci fıkrasında, limited şirket şu şekilde tanımlanmıştır: "*Limited şirket, gerçek ve tüzel kişiler tarafından kurulan, sermayesi belirli ve esas sermaye paylarından oluşan şirkettir*."

6762 sayılı Ticaret Kanunu'nda yer alan limited şirket tanımındaki "*iki veya daha fazla*" ifadesi Tasarı'da çıkarılmış, bu şekilde tek kişilik limited şirket kurulmasına olanak tanınmıştır. Maddenin gerekçesinde bu husus, "*Tek kişilik limited şirket bugün bir gereksinim olduğundan ve AET'nin 89/667 sayılı yönergesi, limited şirkette bu sınıfı gerekli gördüğünden kanuna bu yönde açıklık getirilmiştir*" şeklinde açıklanmıştır.

Tasarıda sınırlı sorumluluk ilkesine tanımda yer verilmemiş; ancak aynı maddenin ikinci fıkrasında ortakların sınırlı sorumluluğu düzenlenmiştir. Tasarı'nın 602'nci maddesinin "*Şirket borçlarından dolayı sadece malvarlığı ile sorumludur*" hükmünün gerekçesinde "*Hüküm, sınırlı sorumluluğa uygun olarak düzenlenmiştir*" denilse de, 602'nci maddenin söz konusu ifadesi yanıltıcı niteliktedir. Geniş bilgi için bkz. YILDIZ, Şükrü, "*Türk Ticaret Kanunu Tasarısı'nın Anonim ve Limited*

edildiği üzere, limited şirkete adını veren özellik, ortakların sorumluluğunun koymayı taahhüt ettikleri sermaye ile sınırlı olmasıdır. Başka bir deyişle, sınırlı sorumluluk esasıdır.

C. LİMİTED ŞİRKETTE KANUNİ TEMSİLCİNİN KONUMU

Limited şirket kanuni temsilcisinin sorumluluğunun incelenebilmesi için, öncelikle kanuni temsilcinin şirketteki konumunun açıklanması gerekmektedir. Bu sebeple, burada Türk Ticaret Kanunu'nun ilgili hükümlerine de başvurularak limited şirkette kanuni temsilci sıfatına sahip olanlar ve bunların hukuki statüleri incelenmiştir. Şirkete ortak olan kanuni temsilciler ile ortak olmayanların sahip oldukları hak ve yükümlülüklerin farklı olduğuna dair doktrinde mevcut olan tartışmalar sebebiyle, ortak olan ve ortak olmayan temsilciler ayrı başlıklar altında ele alınmış, yargı kararları ve yazındaki görüşler ışığında bunların görev ve yetkileri ve bu bağlamda temsil usulleri irdelenmiştir.

D. LİMİTED ŞİRKETTE KANUNİ TEMSİLCİ SIFATI

Türk Ticaret Kanunu'nda limited şirkette temsil konusu, "*şirketin teşkilatı*" adlı üçüncü kısımda "*idare ve temsil*" başlığı altındaki, 540, 541, 542 ve 543'üncü maddelerde düzenlenmiştir. 540 ve 541'inci maddelerde "*müdürler*", 542 ve 543'üncü maddelerde ise "*temsil salahiyeti*" ele alınmıştır. Gerek konunun düzenleniş biçimi gerek TTK'nun 540'ıncı maddesinin birinci fıkrasında yer alan "*Aksi kararlaştırılmış olmadıkça, ortaklar hep birlikte müdür sıfatıyla şirket işlerini*

Şirketlere İlişkin Bazı Hükümlerinin Değerlendirilmesi", Türk Ticaret Kanunu Tasarısı, Konferans, Bildiriler-Tartışmalar, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Yayın No: 420, Ankara 2005.

idareye ve şirketi temsile mezun ve mecburdurlar" ifadesinden anlaşıldığı üzere kural olarak limited şirkette kanuni temsilci, "*müdür"* sıfatını taşıyan kişidir.

1. Ortak Olan Müdürler

TTK m. 540'ıncı maddesinin birinci fıkrasında yer alan"*...ortaklar hep birlikte müdür sıfatıyla şirket işlerini idareye ve şirketi temsile mezun ve mecburdurlar"* ifadesi ile kural olarak müdür sıfatını tüm ortakların haiz olduğu düzenlenmiştir. Buna göre, limited şirkette kanuni temsilci kural olarak "*tüm ortaklar*"dır.

Aynı fıkrada "*Aksi kararlaştırılmış olmadıkça"* bu kuralın geçerli olduğu düzenlendiğinden, hükmün emredici niteliği bulunmamaktadır. Ortaklar, şirket sözleşmesine hüküm koymak veya genel kurul kararı almak suretiyle şirketin idare ve temsilini ortaklardan bir veya birkaçına bırakılabilecektir. Bu halde, kanuni temsilci, "*idare ve temsil kendisine bırakılan ortak*" olacaktır (TTK m. 540/2).

Tüm ortakların müdür sıfatını haiz olacağı kuralının bir istisnası da TTK m. 540'ın üçüncü fıkrasında belirtilmiştir. Buna göre, "*Kuruluştan sonra şirkete giren ortaklar, bu konuda genel kurulun ayrı bir kararı olmadıkça, idare ve temsile mezun ve mecbur değildirler."* Öyleyse, kuruluştan sonra şirkete giren ortaklar, müdür sıfatına sahip değildirler; dolayısıyla da kanuni temsilci olamazlar.Aksi yöndeki bir genel kurul kararı ise istisnanın istisnasını oluşturmaktadır. Bu hükümden çıkarılabilecek bir sonuç da, limited şirkette kanuni temsilcinin kural olarak "*kurucu ortaklar*" olduğudur.

Şirket temsilcileri arasında bir tüzel kişinin yer alması durumu ise TTK m. 540/4'te düzenlenmiştir: "*Limited şirket temsilcileri arasında bir hükmi şahıs bulunduğu takdirde, ancak o hükmi şahıs adına limited şirketin temsil ve idaresini*

*üzerine almış bulunan hakiki şahıs limited şirketin temsilcisi olarak tescil ve ilan edilir".*Buna göre, kanuni temsilci bir tüzel kişi olamayacaktır ve genel kurulun aksi yöndeki bir kararı bu emredici nitelikteki kuralı değiştiremeyecektir. Şirket temsilcileri arasında bir tüzel kişi bulunması durumunda, o tüzel kişinin temsilcisi olan gerçek kişi limited şirkette müdür sıfatını kazanabilecek ve kanuni temsilci sayılabilecektir.

Limited şirket, niteliği itibariyle hem şahıs hem de sermaye şirketi özelliklerini bünyesinde barındıran bir şirket türüdür. Temsil konusu, limited şirketi, şahıs şirketlerine yaklaştıran unsurlar taşımaktadır. Gerçekten de TTK m. 540/1'e göre, "*Aksi kararlaştırılmış olmadıkça, ortaklar hep birlikte müdür sıfatıyla şirket işlerini idareye ve şirketi temsile mezun ve mecburdurlar*." Yani, tersine bir hüküm bulunmadıkça, kurucu sayısı kadar şirketi yönetmeye ve temsil etmeye yetkili müdürün bulunması ve bunların birlikte hareket etmeleri söz konusu olmaktadır. Hükmün bu şekli, doktrinde ARSLANLI/DOMANİÇ tarafından eleştirilmektedir. Yazarlara göre bu hüküm, şirketin idare ve temsil usulünü düzenleyen kurallara ters ve çelişkili olduğu gibi, limited şirketi işleyemez duruma getirecek niteliktedir[191].

TTK m. 540/1'de her ne kadar ortakların hep birlikte şirketi idare ve temsil edecekleri belirtilmiş ve hatta bunun bir mecburiyet olduğu söylenmişse de, ortakların hep birlikte hareket etmelerinin zorluğu karşısında kanunkoyucu, ikinci fıkrada, şirket sözleşmesi veya genel kurul kararı ile şirketin idare ve temsil yetkisinin ortaklardan bir veya birkaçına verilebileceğini düzenlemiştir. İdare, ortaklığın konusunu gerçekleştirmek amacına yönelmiş her kararı, önlemi, işlemi ve

[191] ARSLANLI/DOMANİÇ, *Limited Şirketler Hukuku ve Uygulaması*, *TTK Şerhi-III*, Temel Yayınları, İstanbul 1989, s. 659.

faaliyeti ifade eder. Bir başka deyişle, yönetim hakları şirket işlerinin yürütülmesi ve şirketin amacına ulaşabilmesi için sözleşme hükümleri çerçevesinde bütün hukuki ve ticari işlemlerin gerektirdiği hareketlerin yapılmasını ve icap eden kararların alınmasını kapsar[192]. Geniş anlamda, idarenin bir "iç" bir de "dış" cephesi vardır. İç cephe, karar alma, dış cephe ise dış ilişkide yürütme ile ilgilidir. Karar alma limited şirketin içinde, yani iç ilişkide gerçekleşir. Dış ilişkide yürütme ise limited ortaklığın temsilini ifade eder. Bu iki cephe, hukuken bağımsız olmakla birlikte çoğu kez bir aradadır. Onun için limited şirkette müdürün hem idare hem temsil yetkisine sahip olması olağandır[193].

2. Ortak Olmayan Müdürler

Limited şirkette idare ve temsil yetkisi müdürlerdedir ve müdürler esas olarak ortaklardan oluşmaktadır. Ancak, TTK m. 541 gereğince şirket sözleşmesi veya genel kurul kararı ile şirketin idare ve temsili ortak olmayan kişilere de bırakılabilir.

3. Ortak Olmayan Müdürlerin Hukuki Statüsü Ve Yazında İleri Sürülen Görüşler

Bilindiği gibi tüzel kişilerde organ, onun temsilcisi olmayıp, bizatihi o tüzel kişilik adına irade açıklamaya yetkili bir konuma sahip olmaktadır. TTK m. 536 ve 540 gereğince, limited şirketlerde ortaklar genel kurulu ve müdürler, kanunen bulunması gereken organlardır. Ayrıca, TTK m. 548'e göre de ortak sayısı yirmiden fazla olan limited şirketlerde denetim organının da bulunması zorunludur.

---

[192] ÇEVİK, Orhan Nuri, *Uygulamada Şirketler Hukuku,* Gözden Geçirilmiş, Güncelleştirilmiş Üçüncü Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 2002, s. 645.

[193] POROY/TEKİNALP/ÇAMOĞLU, *Ortaklıklar ve Kooperatif Hukuku*, Gözden Geçirilmiş, Geliştirilmiş ve Güncelleştirilmiş 8. Bası, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., İstanbul 2000, s. 885.

Müdürlerin bulunması zorunluluğunun, ortak olan ve olmayan müdürler arasında organlık sıfatı açısından fark yaratıp yaratmadığı konusu ise doktrinde tartışmalıdır. Bir grup yazar, ortak olmayan müdürlerin temsilci konumunda olduğunu söylerken, diğer bir grup bunun aksine, ortak olmayan müdürlerin de ortak olanlar gibi organ sıfatını haiz olduğunu belirtmiştir. Görüldüğü üzere sorun, ortak olmayan müdürlerin de organ sıfatını taşıyıp taşımadığı noktasındadır.

Ortak olmayan müdürlerin organ sıfatını taşımadığı görüşünde olan KARAYALÇIN'a göre[194], bunlar temsilci statüsündedirler. DOMANİÇ[195] ve ERİŞ[196] de aynı görüştedirler. PULAŞLI[197] da benzer bir görüş ileri sürmekte, ortak olan müdürlerin sahip oldukları yetkilerin farklılığına işaret etmektedir. Ona göre, ortak olan müdürün azli, ortaklıkla olan ortaklık ilişkisini ve organik bağı sona erdirmeyeceği; buna karşın ortak olmayan müdürün azli halinde ortaklıkla ilgisi kalmayacağı için, ortak olmayan müdürler organ değil, sadece temsilci niteliğine sahiptirler.

Buna karşılık, KİPER[198] bu görüşlere katılmamaktadır. Ona göre müdürler, kuruluşları, görev ve yetkileri, sorumlulukları yasada özel olarak belirtilen bir şirket

---

[194] KARAYALÇIN, Yaşar, *Ticaret Hukuku II- Şirketler Hukuku*, Güzel İstanbul Matbaası, Ankara 1963, s. 362.

[195] ARSLANLI/DOMANİÇ, *a.g.e.,* s. 662.

[196] ERİŞ, Gönen, *Açıklamalı-İçtihatlı Türk Ticaret Kanunu, 1. Cilt, Ticari İşletme ve Ticaret Şirketleri*, Genişletilmiş İkinci Baskı, Adalet Matbaacılık, Ankara 1992, s. 1576.

[197] PULAŞLI, Hasan, *Şirketler Hukuku*, Yenilenmiş ve Güncelleştirilmiş 3. Bası, Nobel Kitabevi, İstanbul 2001, s. 1121.

[198] KİPER, Osman, *Uygulamada Ticaret Şirketleri*, 2. Bası, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., İstanbul 1988, s. 378.

organıdırlar. Temsilciler ise şirkete ayrı bir sözleşme ile bağlı tacir yardımcılarıdır ve onların tâbi olduğu hükümler tamamen ayrıdır. Türk Ticaret Kanunu'nun genel sistematiği gözetilmeden TTK m. 540 okunursa, yasanın ortakları yönetim ve temsil organı olarak benimsediği ortaya çıkabilir. Oysa yasa, limited şirkette yönetim ve temsil için ayrı bir organ öngörmüştür ki, bunlar müdürlerdir. Bunlar, ortak olan ve olmayan müdürler olarak ayrılmakta, şirket sözleşmesi veya ortaklar genel kurulu kararıyla ortaklar arasından ya da dışarıdan müdür seçilmemişse, bütün ortakların müdür sayılacağı anlatılmak istenmektedir. Bir başka deyişle, limited şirkette bir organ olarak müdürlerin varlığı ile belli koşulların varlığı halinde bütün ortakların müdür sayılacakları konuları ayırt edilmelidir. POROY/TEKİNALP/ÇAMOĞLU[199] ise bu görüşe katılmanın olanaksız olduğunu belirtmektedirler. Çünkü TTK m. 540 ve 541 hükümleri uygulanarak müdür olarak tayin edilen kimse müdürdür ve müdürlere ilişkin hükümlere tâbidir. Ticari temsilciler ise BK m. 449 vd. hükümleri uyarınca sıfatlarını kazanırlar.

Doktrindeki tartışmalar bu yönde olmakla beraber, Yargıtay, ortak olsun olmasın tüm müdürlerin sorumluluklarının aynı derecede olduğunu kararlarında vurgulamaktadır[200]. Ortak olmayan müdürlerin yönetim ve temsil görevleri açısından "*organ"* sıfatına sahip olmadığını kabul edip sorumluluk konusunda ortak olan müdürlerin tâbi oldukları kurallara tâbi tutmak, çelişki yaratacaktır. TTK m. 540 ve 541 uyarınca, "*müdürlük*" statüsü ve bu statünün tanıdığı tüm yetki ve

[199] POROY/TEKİNALP/ÇAMOĞLU, *a.g.e.,* s. 885.

[200] *"...İster ortak olsun ister olmasın, bir limited şirket ortaklığı, yönetim ve temsil ile görevlendirilen müdür ve müdürler hakkında TTK m. 336 vd. hükümlerine göre sorumluluk davası açılabilir."* Yar. 11.H.D. 31.1.1979 tarih ve E. 363, K. 364 sayılı karar (ERİŞ, a.g.e., s. 1576).

sorumlulukların ortak olsun olmasın tüm müdürler için aynı ve eşit olarak değerlendirilmesi; dolayısıyla ortak olmayan müdürlerin de "*organ*" olarak kabul edilmesi gerekmektedir. Ortak olmayan bir kişinin ortaklık adına irade açıklamaya yetkili olması sakıncalı bulunuyor ise irade serbestisi gereği ortaklar ana sözleşmeye bu yönde bir hüküm koymayabilir veya genel kurul kararı almayabileceklerdir.

Müdürlerin organ statüsünde olduğunun kabulü, onların TTK'nun 540'ıncı maddesi gereğince şirketi temsile yetkili olan kişiler olduklarını ve evleviyetle "*kanuni temsilci*" de olduklarının kabulünü engellememelidir.

4. Müdürlerin Görev Ve Yetkileri

TTK m. 542, müdürlerin temsil yetkisinin sınırlandırılması imkanlarını, TTK m. 544 ise yazılı temsil işlemlerinin, yanında, altında veya üstünde şirket sermaye miktarını da gösteren ünvanın altına, müdürlerin imza koymaları suretiyle yapılacağını açıklamış, buna karşılık limited şirketin idari işlerinin neler olduğu ve nasıl yapılacağı Ticaret Kanunu'nda özel olarak belirtilmemiştir[201].

a) TEMSİL İŞLERİ VE TEMSİL USULLERİ

aa. Temsil İşlemleri

Temsil iş ve işlemleri, şirketi üçüncü şahıslara karşı borçlandıran ve üçüncü şahıslardan alacaklı kılan yazılı veya sözlü anlaşmaları ifade eder[202].

[201] ARSLANLI/DOMANİÇ, a.g.e., s. 664.

[202] ARSLANLI/DOMANİÇ, *a.g.e.,* s. 664.

ab.Temsil Usulleri[203]

aba) TTK m. 544 gereğince, müdür bir kişiden ibaret olduğu takdirde, bu kişi, tüm temsil işlemlerine yetkili olacaktır.

abb) Birden çok müdürlerin tek başlarına mı, müşterek irade ve imza ile mi hareket edecekleri esas mukavelede veya genel kurul kararında yazılı ise bu usule riayet edilir.

abc) Birden çok müdür tayin edilmiş ve temsil işlemlerinin nasıl yapılacağı TTK m. 510 ve 511 emrine rağmen açıklanmamış ve sicile bildirilmemiş ise, TTK m. 542'nin yollaması nedeniyle anonim şirketlerin temsil usulünü düzenleyen TTK m. 321 kuralı uygulanır.

TTK m. 321/3'e göre, kanuni temsil usulü, birden çok müdürlerden en az herhangi ikisinin müşterek irade beyanında bulunması veya TTK m. 544'e uygun olarak şirket sermayesini de belirten unvan altına müştereken imza atmalıdırlar.

abd) Birden çok müdürün söz konusu olduğu limited şirketlerde, en az iki kişinin birlikte hareket etmesi imkan ve mecburiyeti, iyiniyetli üçüncü kişilere karşı sınırlı ve sayılıdır. Şöyle ki:

abda) TTK m. 321/2'ye göre, temsil usulü ikiden çok müdürün birlikte hareket etmesi şartına tâbi tutulmuş ve bu husus tescil ve ilan edilmiş ise iyiniyetliler (bu sınırlamayı bilmeyenler dahil tüm üçüncü şahıslar), ancak bu temsil usulüne göre şirketle akdi ilişki kurabilir ve usule uymayan temsil işlemlerinden şirket sorumlu tutulamaz.

[203] ARSLANLI/DOMANİÇ, *a.g.e.,* s. 664, 665, 666.

abdb) Tescil ve ilan edilmiş olmak şartıyla temsil yetkisinin şirketin merkez veya şubelerine özel tutulması da geçerlidir ve tüm üçüncü şahıslar bu temsil usulü ile bağlıdır.

abdc) Yukarıda yazılı temsil sınırlamaları, tescil ve ilan edilmemiş olmasına rağmen, iyiniyetli sayılmayan (temsil sınırlamalarını bildiği, şirketçe kanıtlanan) üçüncü kişilere karşı da geçerlidir.

abdd) Birlikte temsil şartı ile temsil yetkisinin bir şube veya merkeze özel tutulması dışında kalan temsil yetkisi sınırlamaları, tescil ve ilan edilmiş olsa bile, şirketle temsilciler arasındaki ilişkiler çerçevesinde değerlendirilir ve iyiniyetli üçüncü kişilere karşı geçerli değildir.

b) İdari Görevleri

İdari işler, limited şirketin ana sözleşmesinde yazılı konuları doğrudan veya dolayısıyla ilgilendiren ve temsil işlemleri dışında kalan iç idari iş ve işlemlerdir. Şirkette çalışanlara talimat verilmesi, ticari defterlerin tutulması, korunması, genel kurulu toplantıya davet, bu toplantılarla ilgili gündemi düzeltmek, toplantılarda alınan kararları tescil ve ilan ettirmek, şirketin mali durumunun kontrolü ve aylık ve yıllık hesapların hazırlanması, idari işlerin başlıcalarıdır[204].

Çalışmanın konusu daha çok temsil yetkisiyle ilgili olduğundan, idari görevler genel olarak sayılmakla yetinilmiştir.

[204] ARSLANLI/DOMANİÇ, *a.g.e.,* s. 666.

E. LİMİTED ŞİRKET KANUNİ TEMSİLCİSİNİN VERGİ HUKUKUNDA SORUMLULUĞU

1. Genel Olarak

Limited şirket kanuni temsilcisinin vergisel sorumluluğunun kapsamı ve koşulları Birinci Bölüm'de ayrıntılarıyla aktarıldığından, bu bölümde tekrara düşmemek için ilgili hususlar genel hatlarıyla özetlenmekte, kanuni temsilci bakımından özellik arz eden bazı noktalara değinilmektedir.

2. Limited Şirket Kanuni Temsilcisinin Vergi Usul Kanunu Bakımından Sorumluluğu

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 10'uncu maddesi, tüzel kişilerin yükümlü veya vergi sorumlusu olmaları durumunda, bunlara düşen ödevlerin kanuni temsilcileri tarafından yerine getirileceğini ve kanuni temsilcilerin bu ödevlerini yerine getirmemeleri yüzünden bu tüzel kişilerin malvarlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacakların kanuni temsilcilerin malvarlıklarından alınacağını öngörmüştür. Bu hükmün limited şirket bakımından uygulanması, öncelikle vergi idaresine muhatap kanuni temsilcinin belirlenmesini gerektirir. Vergi Usul Kanunu'nda kanuni temsilcinin kim olduğu ifade edilmediğinden, limited şirketi düzenleyen Türk Ticaret Kanunu'nun ilgili düzenlemeleri esas alınmalıdır.

Türk Ticaret Kanunu'nun 540'ıncı maddesinin birinci, ortakların, müdür sıfatıyla limited şirketi temsile yetkili oldukları düzenlenmiştir. Ancak, bu hükmün Türk Ticaret Kanunu'nda iki istisnası bulunmaktadır. Bunlardan ilki, aynı maddenin ikinci fıkrasında belirtilen, şirket sözleşmesi veya genel kurul kararı ile temsil

yetkisinin ortaklardan bir veya birkaçına bırakılmasına ilişkin hükümdür. Vergi Usul Kanunu'nun 8'inci maddesinin üçüncü fıkrası gereği, sorumluluğa dair özel sözleşmeler vergi dairesini bağlamadığından, ortaklardan birine veya birkaçına temsil yetkinin devredilmesi halinde yetki devrinde bulunulan kişiler, vergi dairesi nezdinde muhatap tutulamayacak ve yine ortaklar kanuni temsilci sayılacaktır. Bununla birlikte, yetki devri ortaklar arasındaki iç ilişkide geçerli olacaktır. Bu hâl, anonim şirketlerde murahhas üye atanmasına benzemektedir. Türk Ticaret Kanunu'nda ortakların temsile yetkili olduğu kuralına bir istisna da aynı kanunu 541'inci maddesinde getirilmiştir. Buna göre, şirket sözleşmesi veya genel kurul kararıyla temsil yetkisi, ortak olmayan kişilere bırakılabilir. Vergi hukuku bakımından, VUK'nun 8'inci maddesi hükmü gereğince, anonim şirkette murahhas müdür atanmasında olduğu gibi, limited şirkette de yetki devrinde bulunulan ve ortak olmayan kişinin kanuni temsilci sayılmaması gerektiği düşünülebilirse de, TTK'nun 541'inci maddesinin ikinci cümlesinde, "*Bu gibi kimselerin salahiyet ve mesuliyetleri hakkında ortak olan müdürlere ait hükümler tatbik olunur*" denildiğinden, TTK'nun 541'inci maddesi hükmü bir bütün olarak düşünülmeli ve yetki devrinde bulunulan ortaklar dışındaki kimseler de vergi hukuku bakımından kanuni temsilci sayılmalıdır. Sonuç olarak, ortaklar ve yetki devrinde bulunulan ortak olmayan üçüncü kişiler Vergi Usul Kanunu'nun 10'uncu maddesinin ikinci fıkrası çerçevesinde sorumludurlar.

3. Limited Şirket Kanuni Temsilcisinin 6183 Sayılı Kanun Bakımından Sorumluluğu

6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun'un mükerrer 35'inci maddesine göre, şirket mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil

edilemeyen amme alacakları, şirket kanuni temsilcilerinin mal varlıklarından tahsil edilebilir. Bu halde, limited şirketlerde müdürler ve yetki devrinde bulunulan ortaklar dışındaki kimseler, şirketten tahsil edilemeyen amme alacaklarından dolayı malvarlıklarıyla sorumludurlar. Ancak, kendi malvarlıklarından ödedikleri şirket borçları için şirkete ve diğer müdürlere rücû etme imkanları vardır.

III. SERMAYESİ PAYLARA BÖLÜNMÜŞ KOMANDİT ŞİRKETTE KANUNİ TEMSİLCİNİN VERGİSEL SORUMLULUĞU

A. GENEL AÇIKLAMA

Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler, uygulamada çok az rastlanan bir şirket türü olmakla beraber, bir sermaye şirketi olması sebebi ile tez konusu ile yakından ilgilidir. Bu şirket türü, anonim ve limited şirketten farklı unsurlar içermesi ve farklı düzenlemelere tâbi olmasından dolayı ayrı bir bölüm içinde değerlendirilecektir.

B. SERMAYESİ PAYLARA BÖLÜNMÜŞ KOMANDİT ŞİRKETİN TANIMI VE UNSURLARI

1. Tanım

Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket, Türk Ticaret Kanunu'nun 475'inci maddesinde tanımlanmıştır: "*Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket, sermayesi paylara bölünen ve ortaklarından bir veya bir kaçı şirket alacaklılarına karşı bir kollektif şirket, diğerleri bir anonim şirket ortağı gibi mesul olan şirkettir*". Bu tanım, bahsedebilen şirketi tarif etmekten çok, bazı unsurlarını belirtmektedir. Doktrinde daha kapsamlı bir tanım yapılmıştır[205]: "*Bir unvan altında kanunen yasak olmayan her türlü iktisadi mevzular için kurulabilen, sermayesi kabili tedavül paylara bölünmüş ve şirket borçlarından ortaklarının bir veya bir kaçı kollektif ortak, diğerleri anonim şirket ortağı gibi mesul bulunan, hükmi şahsiyeti haiz ortaklıklara sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket denir*".

[205] ARSLANLI/DOMANİÇ, *a.g.e.*, s. 4.

2. Unsurları

a) Ticaret Unvanı

TTK m. 136'da sayılan ticaret şirketleri arasında yer alan sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin de, diğerleri bibi bir ticaret unvanına sahip olması gerekir.

b) İktisadi Konu

TTK m. 476/2'den anlaşıldığı üzere, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler de anonim şirketler gibi kanunen yasak edilmemiş her türlü iktisadi maksat ve mevzular için kurulabilir.

c) Sermayenin Paylara Bölünmüş Olması

Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketten bahsedebilmek için, adından da anlaşılacağı üzere sermayesinin paylara bölünmüş olması gerekmektedir. Sermayesi açıkça paylara bölünmemiş şirket, unvanında "*hisseli"* olduğu belirtilmiş olsa bile, adi komandit şirket sayılır (TTK m. 475).

d) Komandite ve Komanditer Ortaklar

Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirkette, şirket borçlarından dolayı sorumluluk bakımından iki tür ortak bulunur. Adi komandit şirketlerde olduğu gibi burada da komandite ortaklar şirket borçlarından sınırsız bir şekilde, komanditer ortaklar ise sermaye iştirakleri oranında sorumludurlar[206].

[206] ARSLANLI/DOMANİÇ, *a.g.e.,* s. 5.

e) Tüzel Kişilik

TTK m. 136 uyarınca sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler de tüzel kişiliğe sahiptir.

C. SERMAYESİ PAYLARA BÖLÜNMÜŞ KOMANDİT ŞİRKETİN KANUNİ TEMSİLCİSİ

Anonim şirkette olduğu gibi bu şirket türünde de idare ve temsil, genel kurul ve denetleme organı olmak üzere üç organ vardır. Tez konusunu aşmamak adına burada yalnızca idare ve temsil organından bahsedilecektir.

Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirkette temsil, Türk Ticaret Kanunu'nun 257'nci maddesinde düzenlenmiştir. Söz konusu madde,

"*Komandit şirketlerin idare ve temsili komandite ortaklara aittir. İdare hakkının ve temsil salahiyetinin hududu kollektif şirketler hakkındaki hükümlere muayyendir.*

Komanditer ortaklar, şirketi temsil ve idare salahiyetini haiz değildirler. Şu kadar ki, şirket mukavelesinde aksine hüküm olmamak şartıyla komanditer ortak; yalnız ticari mümessil, ticari vekil veya ticari memur olarak tayin edilebilir" şeklinde düzenlenmiştir.

Bu düzenlemeye göre, adi komandit şirketlerde olduğu gibi sermayesi paylara bölünmüş komandit şirkette de idare ve temsil yetkisi komandite ortaklara aittir. Komandite ortaklar için idare ve temsil, hem hak hem görev niteliğindedir (TTK m. 476/1, m. 243, m. 160).

Komandite ortakların idare ve temsil yetki ve sorumlulukları bu sıfatlarına sıkı sıkıya bağlanmıştır. Adi komandit şirketlerde komanditelerin idareci olmaksızın da

sınırsız sorumluluklara tâbi olmaları mümkün ve mecburiyken, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde bir komanditenin idare ve görevden uzaklaştırılması, bu tarihten sonra doğacak şirket borçlarından dolayı şahsi ve sınırsız sorumluluğunu ortadan kaldırır[207] (TTK m. 482).

Başka bir deyişle, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde komandite ortakların sınırsız sorumluluğu, ancak idarede bulundukları zamanda doğan şirket borçlarını kapsar. Bunlar, idare ve temsil yetkisini kaybetmeleri ve bu durumun tescil ve ilanıyla komanditer ortak haline gelirler[208].

Komandite ortaklar birden fazla iseler, idareci ortaklardan oluşan bir kurul teşkil ederler[209]. Bu kurulun görev ve yetkisi, anonim şirketlerde olduğu gibidir (TTK m. 481). Yani, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirkette de anonim şirkette olduğu gibi kanuni temsilci yönetim kuruludur (TTK m. 317). Komandite ortakların yönetim kurulunu oluşturduğu düşünülecek olursa, bu şirket türünde bütün komandite ortakların kanuni temsilci olduğu da söylenebilir. Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirkette özel hukuk ve vergi hukuku bakımından kanuni temsilci sıfatı, komandite ortaklara aittir (VUK m. 10/2).

D. SERMAYESİ PAYLARA BÖLÜNMÜŞ KOMANDİT ŞİRKETTE KANUNİ TEMSİLCİNİN VERGİSEL SORUMLULUĞU

Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirkette kanuni temsilci, komandite ortaklar olduğundan, Vergi Usul Kanunu'nun 10'uncu maddesine göre şirketten

[207] ARSLANLI/DOMANİÇ, a.g.e., s. 11, 12.

[208] ARSLANLI/DOMANİÇ, *a.g.e,* s. 12.

[209] ARSLANLI/DOMANİÇ, *a.g.e.,* s. 12.

tahsil edilemeyen vergi borçlarından dolayı da komandite ortaklar sorumludur. Buna karşılık komanditer ortaklar vergi borçlarından sorumlu değildir[210]. Aynı şekilde, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun bakımından da komandite ortaklar şirkette tahsil edilemeyen kamu borçlarından dolayı sorumludurlar.

[210] Dan. 9. D., E:1992/3243, K:1993/1425 sayılı ve 31.3.1993 tarihli kararı: "…*komanditer ortakların şirketi idareye ve temsile yetkileri bulunmadığından, şirketin vergi borçlarında sorumlu tutulamayacağı hk.",* www.danistay.gov.tr

SONUÇ

Tüzel kişiler, dolayısıyla sermaye şirketleri, vergisel ödevlerini kanuni temsilcileri aracılığıyla yerine getirirler. Bu ödevlerin yerine getirilmemesi veya eksik yerine getirilmesi, kanuni temsilcilerin vergisel açıdan sorumlu tutulmaları sonucunu doğurur.

Kanuni temsilcilerin vergisel sorumluluğuna ilişkin problemler, kanuni temsilcilerin kimler olduğu, kanuni temsil yetkisinin devredilip devredilemeyeceği gibi özel hukuk, inceleme konumuz bakımından da ticaret hukukuna ilişkin analizleri gerektirmektedir. Vergilerin yasallığı ilkesi, bir kamu hukuku statüsü olan vergi yükümlüsünün ve vergi sorumlusunun yasayla belirlenmesini zorunlu kılar. Bu çerçevede sermaye şirketlerinin kanuni temsilcilerinin saptanmasında belirleyici olan, Ticaret Kanunu'ndaki düzenlemelerdir. Ticaret Kanunu'nun kanuni temsile yetkili kişi ve organların bu temsil yetkilerini başkalarına devretme olanağı veren tamamlayıcı nitelikteki düzenlemelerinin vergi hukukundaki geçerliliği Vergi Usul Kanunu'nun 8'inci maddesinin üçüncü fıkrası karşısında tartışmalıdır. Ancak ilgili bölümlerde irdelendiği üzere kanuni temsil yetkisinin devrine ilişkin işlemler, esas itibariyle özel hukuk işlemleri olup, vergi idaresini bağlayıcı nitelikte değildir. Bir başka deyişle, vergisel bakımdan doğacak sorumluluğun muhatabı kanunda belirtilen kişilerdir; temsilcilik sıfatının veya yetkisinin devrine ilişkin özel hukuk işlemleri ise salt iç ilişkide geçerlidir.

Kanuni temsilci sıfatı, temsil yetkisi ve temsil yetkisinin gerektiği gibi yerine getirilmemesinden doğan sorumluluk ile sıkı sıkıya bağlı olduğundan, temsil yetkisinin devri halinde kanuni temsilci de değişmektedir. Bu çerçevede kanuni

temsilcilik sıfatına bağlanan vergisel sorumluluk, ticaret hukuku anlamında kanuni temsille yetkili olunan zaman dilimi ile sınırlıdır.

Türk vergi hukukunda kanuni temsilcilerin vergisel sorumluluğu konusunda iki temel düzenleme bulunmaktadır. Bunlar, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 10'uncu maddesi ile 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun'un mükerrer 35'inci maddesidir. VUK'nun 10'uncu maddesinin ikinci fıkrası, salt vergi alacakları ve buna bağlı fer'i alacaklar için uygulama alanı bulduğu halde, 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35'inci maddesi, vergi dışındaki kamu alacakları için geçerlidir.

Kanuni temsilcilerin vergisel sorumluluğu noktasındaki bir başka önemli tartışma da, vergisel sorumluluğun doğmasında kanuni temsilcinin kusurunun aranıp aranmayacağına ilişkindir. 3505 sayılı yasa değişikliğinden önce, kanuni temsilcinin sorumlu tutulması için açık biçimde "kasıt ve ihmal"leri aranır iken; bu ibarelerin yasa metninden çıkartılmasından sonra kanuni temsilcinin kusurunun aranmayacağı ve dolayısıyla kusursuz sorumluluk esasına göre sorumlu olacağı ileri sürülmüş ise de kanımızca bu görüş isabetli değildir. Kasıt ve ihmal ibarelerinin yasa metninden çıkartılması, bu unsurları ispat etmek durumunda olan vergi idaresini ispat külfetinden kurtarmakta, ispat yükünü kanuni temsilciye aktarmaktadır. Bir başka ifadeyle kanuni temsilcinin vergisel ödevlerini yerine getirmemede kasıt ve ihmali bulunduğuna ilişkin aksi ispat edilebilir bir kanuni karine getirmektedir.

Anonim şirketlerde kanuni temsilci, TTK'nun 317'nci maddesi uyarınca yönetim kuruludur. Yönetim kurulunun, TTK'nun 319'uncu maddesinin ikinci fıkrası kapsamında temsil ve ilzam yetkisini bir veya birkaç kişiye devretmesi halinde vergisel sorumluluğun da yetki devrinde bulunulan kişilere geçip geçmediği

hususunda, vergi idaresi ile yazındaki görüşler örtüşmemektedir. Vergi idaresi, devir halinde vergisel sorumluluğun da aktarıldığını 264 Seri No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ve 390 Seri No.lu Tahsilat Genel Tebliği'nde ifade etmektedir. Ancak, Vergi Usul Kanunu'nun 8'inci maddesinin üçüncü fıkrası karşısında bu görüşün isabetli olmadığı düşünülmektedir. Özel Kanunlara göre kurulan anonim şirketlerde ve holdinglerde kanuni temsilcilerin vergisel sorumluluğu diğerlerine göre özellik arz etmemektedir.

Limited şirketlerde kanuni temsilci, TTK'nun 540'ıncı maddesine göre ortaklar ve 541'inci maddesi gereğince ortak olmayan müdürlerdir. Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde kanuni temsilci, komandite ortaklardan oluşan yönetim kuruludur.

Son olarak, Vergi Usul Kanunu'nun 8'inci maddesinin üçüncü fıkrasında yer alan ve özel sözleşmelerin vergi idaresi bakımından geçersiz sayılması sonucunu doğuran "*vergi sorumluluğuna müteallik*" ifadesinin, "*vergi sorumluluğunu daraltacak*" şeklinde değiştirilmesi, kanuni temsilci yanında şirketin yetki devrinde bulunduğu ancak sorumlu tutulamayan üçüncü kişilerin de sorumlu sayılması sonucunu doğuracaktır. Bu biçimde yapılacak olan bir düzenleme ile konuya açıklık getirilecek, özel hukuk ile vergi hukuku arasında uyum sağlanacak, en önemlisi de "olan"ı, "olması gereken"e yakınlaştıracaktır.

KAYNAKÇA

Kitaplar:

ANSAY, Tuğrul : Anonim Şirketler Hukuku, 4. Baskı, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Yayın No: 319, Ankara 1973.

ARSLANLI,Halil : Anonim Şirketler, C. 1, Umumi Hükümler, 2. Bası, İstanbul Üniversitesi Yayınları, Yayın No: 805, Hukuk Fakültesi No: 170, İstanbul 1959.

ARSLANLI, Halil/

DOMANİÇ, Hayri : Limited Şirketler Hukuku ve Uygulaması, TTK Şerhi-III, Temel Yayınları, İstanbul 1989.

AYHAN, Rıza : Limited Şirketlerde Ortakların Sorumluluğu, Kazancı Hukuk Yayınları, Yayın No:117, İstanbul, 1992.

CANDAN, Turgut : Kanuni Temsilcinin Vergisel Sorumluluğu, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 1994.

CANDAN, Turgut : Vergi Suçları ve Cezaları, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 1995.

CANDAN, Turgut : Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu, Tüze Yayıncılık, Ankara, 1998.

ÇAMOĞLU, Ersin : Anonim Ortaklık Yönetim Kurulu Üyelerinin Hukuki Sorumluluğu, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Yayın No: 98, İstanbul 1972.

ÇEVİK, Orhan Nuri : Uygulamada Şirketler Hukuku, Gözden Geçirilmiş, Güncelleştirilmiş Üçüncü Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 2002.

DOĞANAY, İsmail : Türk Ticaret Kanunu Şerhi, Cilt:1, Yeniden İncelenip Genişletilmiş İkinci Baskı, Olgaç Matbaası, Ankara 1981.

DOMANİÇ, Hayri : Anonim Şirketler Hukuku ve Uygulaması, TTK Şerhi-II, Temel Yayınları, İstanbul 1988.

DOMANİÇ, Hayri : Anonim Şirketler, Eğitim Yayınları, İstanbul 1978.

EREM, Turgut S. :Türk Ticaret Kanununa Göre Ticaret Hukuku Prensipleri, C. 2, Ticaret Şirketleri, Genişletilmiş İkinci Baskı, Yörük Matbaası, İstanbul 1965.

EREN, Fikret : Borçlar Hukuku-Genel Hükümler, Tıpkı 7. Bası, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., İstanbul 2001.

ERİŞ, Gönen Açıklamalı-İçtihatlı Türk Ticaret Kanunu, 1. Cilt, Ticari İşletme ve Ticaret Şirketleri, Genişletilmiş İkinci Baskı, Adalet Matbaacılık, Ankara 1992.

GÜRİZ, Adnan : Hukuk Felsefesi, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları: 493, 3. Bası, Ankara 1992

İMREGÜN, Oğuz : Anonim Ortaklıklar, Gözden Geçirilmiş 2. Bası, Kutulmuş Matbaası, İstanbul 1970.

İZMİRLİ, Yadigar : Türk Ticaret Kanununa Göre Tasfiye Memurlarının Görev Yetki ve Sorumlukları, Gazi Kitabevi, Ankara 2001.

KANETİ, Selim : Vergi Hukuku, İstanbul Üniversitesi Yayınları, Yayın No: 3434, Hukuk Fakültesi Yayın: 698, İstanbul 1986/1987.

KARAYALÇIN, Yaşar : *Ticaret Hukuku II- Şirketler Hukuku*, Güzel İstanbul Matbaası, Ankara 1963.

KIRBAŞ, Sadık : Vergi Hukuku, 9. Bası, Siyasal Kitabevi, Ankara 1997.

KIZILOT, Şükrü : Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması, Cilt:1, Savaş Yayınları, Ankara 1991.

KIZILOT, Şükrü/

EYÜPGİLLER, Saygın : Ticaret Şirketleri Muhasebesi Vergilendirilmesi Hukuku ve Mevzuatı, Genişletilmiş 3. Basım, Savaş Yayınları, Ankara 1989.

KİPER, Osman : *Uygulamada Ticaret Şirketleri*, 2. Bası, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., İstanbul 1988.

NADAROĞLU, Halil : Kamu Maliyesi Teorisi, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., 7. Bası, İstanbul 1989.

ÖNCEL, Mualla/

KUMRULU, Ahmet/

ÇAĞAN, Nami : Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, 13. Bası, Ankara 2005.

ÖZEN, Muharrem : Ceza Hukukunda Objektif Sorumluluk, US-A Yayıncılık, Ankara 1998.

ÖZSUNAY, Ergun : Medeni Hukukumuzda Tüzel Kişiler-Tüzel Kişilerin Genel Teorisi-Dernekler-Vakıflar, İstanbul Üniversitesi Yayın No: 2443, Hukuk Fakültesi Yayınları, Yayın No: 549, İstanbul 1982.

POROY, Reha/

TEKİNALP, Ünal/

ÇAMOĞLU, Ersin : Ortaklıklar ve Kooperatif Hukuku, Gözden Geçirilmiş, Geliştirilmiş ve Güncelleştirilmiş 8. Bası, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., İstanbul 2000.

PULAŞLI, Hasan : *Şirketler Hukuku*, Yenilenmiş ve Güncelleştirilmiş 3. Bası, Nobel Kitabevi, İstanbul 2001.

REİSOĞLU, Seza : Bankalar Kanunu Şerhi ve Bankacılık Uygulamasında Diğer Hukuki Kavramlar, Ankara 2002.

SARILI, Mustafa Ali : Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk, 1. Baskı, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul 2004.

TEKİNAY, Selâhattin Sulhi/

AKMAN, Sermet/

BURCUOĞLU, Haluk/

ALTOP, Atilla : *Borçlar Hukuku- Genel Hükümler*, Yeniden Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 7. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul 1993.

ULUSOY, Yılmaz : Mukayeseli Sermaye Şirketleri, Türkiye Ticaret Odaları, Sanayi Odaları ve Ticaret Borsaları Matbaası, Ankara, 1974.

Türkçe Sözlük, Türk Dil Kurumu Yayınları, Yayın No: 505/2, Genişletilmiş 7. Baskı, 2. Cilt, L-2, Ankara 1983.

Türkçe Sözlük, Türk Dil Kurumu Yayınları, Yayın No: 549, 1, A-J, Ankara 1988.

Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Konferans, Bildiriler-Tartışmalar, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Yayın No: 420, Ankara 2005.

Makaleler:

AKKAYA, Mustafa : "Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu", Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 46, Sayı: 1-4, 1997, s.185-208.

AKKAYA, Mustafa : "Özel Hukuk Sözleşmelerinde Yer Alan Vergisel Hükümlerin Geçerliliği ve Bağlayıcılığı Sorunu", Yaklaşım, Yıl:8, Sayı:95, Kasım 2000, s. 145-151.

BAĞDINLI, Halil : "Anonim Şirketlerde Kanuni Temsilciler ile Ortakların Vergisel Sorumluluğu", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 119, Ağustos 1998, s. 59-72.

ÇAĞAN, Nami : "Bankaların Vergi Yükümlülükleri ve Vergi Sorumlulukları", Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: XXXIII, Sayı: 1-4, 1976, s. 21-47.

ERMENGÜ,

M. Tacettin : "Kanuni Temsilcilerin Ödevleri", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 36, Şubat 1989, s. 17-21.

GERÇEK, Adnan : "Limited Şirketlerde Kanuni Temsilciler ve Ortakların Vergi Borcundan Sorumluğu", Yaklaşım, Yıl:7, Sayı: 83, Kasım 1999, s. 215-220.

GÜRGÜR, Şebnem Pınar/

YEŞİLYURT, Eren : "Vergi Hukuku'nda Kanuni Temsilciler ve Sorumlulukları-II", Yaklaşım, Yıl: 11, Sayı: 131, Kasım 2003, s. 129-138.

HELVACI, Mehmet : "Yönetim Kurulunun Görevlerini Murahhaslara Devretmesi", Yaklaşım, Yıl:2, Sayı: 24, Aralık 1994, s. 117-120.

İMREGÜN, Oğuz, :"Anonim Ortaklıkta Yönetim Kurulu Üyelerinin Ortaklığa Karşı Hukuksal Sorumu*"*, Prof. Dr. Erdoğan Moroğlu'na 65. Yaş Günü Armağanı, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Yayın No: 718, İstanbul 1999, s.255-277.

KARAYALÇIN,Yaşar : "Vergi Hukuku Bakımından Kanuni Temsilcinin Sorumluluğu", Yaklaşım, Yıl 2, Sayı: 15, Mart 1994, s. 5-9.

KUMRULU, Ahmet : "Vergi Davalarında Uygulanan Gecikme Faizi Hakkında Düşünceler", Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, , Cilt: XL, Sayı: 1-4, 1988, s. 237-250.

ÖNCEL, Mualla : "Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk*",* Prof. Dr. Fadıl H. Sur'un Anısına Armağan, Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, Yayın No : 522, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi ve Basın Yayın Yüksek Okulu Basımevi, Ankara, s. 39-55.

ÖZSÜT, Tuğrul : "3505 Sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanunu'nda Yapılan Değişiklikler", Vergi Dünyası, Sayı: 90, Şubat 1989, s. 35-43.

SABAN, Nihal : "Vergi Ödevi: Pozitif Hukukta İlkeler Tasarımı", Yayımlanmamış Rapor.

ÜNAL, Mustafa : "Anonim Şirketlerde Kanuni Temsilcilerin Kamu Alacağından Sorumluluğu", (Türk Ticaret Kanunu ve Maliye Bakanlığı'nın 390 Seri No.lu Tahsilat Genel Tebliği Açısından Konuya Bakış), Yaklaşım, Yıl: 4, Sayı: 47, Kasım 1996, s. 59-74.

YANLI, Veliye : "*Limited Şirkette Ortakların Amme Borçlarından Sorumluluğu*", Prof. Dr. Erdoğan Moroğlu'na Armağan, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Yayın No: 718, İstanbul 1999, s. 743-770.

YILDIZ, Şükrü : "Anonim Ortaklıkta Yönetim Kurulu Üyelerinin Kamu Borçlarından Sorumluluğu", Prof. Dr. Erdoğan Moroğlu'na Armağan, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Yayın No: 718, İstanbul 1999, s. 771-794.

YILDIZ, Şükrü : "Türk Ticaret Kanunu Tasarısı'nın Anonim ve Limited Şirketlere İlişkin Bazı Hükümlerinin Değerlendirilmesi", Türk Ticaret Kanunu Tasarısı, Konferans, Bildiriler-Tartışmalar, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü Yayınları, Yayın No: 420, Ankara 2005, s. 85-106.