

Anonim ve Limited Şirketler Özelinde Ortaklar ile Kanuni Temsilcilerin Vergi Borçlarından Doğan Sorumlulukları¹

İbrahim ORGAN^{*}
Cansu SEVİNÇ CEYHAN^{**}

Öz

Ticaret şirketlerinin faaliyetleri sonucunda elde etmiş oldukları gelirler üzerinden alınan vergiler devletin önemli gelir kaynaklarından birini oluşturmaktadır. Ticaret şirketlerinden elde edilen bu gelirlerin etkin bir şekilde tahsili, bunların yasalarda belirlenen birtakım vergisel ödevleri zamanında ve eksiksiz yerine getirmesine bağlı bulunmaktadır. Ticaret şirketleri, şahıs ve sermaye şirketleri olarak ikiye ayrılmaktadır. Çalışmada, sermaye şirketleri arasında yer alan anonim şirketler ile limited şirketlerin ortakları ve kanuni temsilcilerinin vergi borcundan doğan sorumlulukları incelenmiştir. Farklı kanunlarda yer alan çelişkili hükümler öğreti görüşleri, yargısal görüşler ve idari görüşler bağlamında konu değerlendirilmiş, uygulamada karışıklığa sebep olan hususlar hakkında çözüm önerileri sunulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Vergi Sorumluluğu, Ticaret Şirketi Ortaklarının Sorumluluğu, Vergi Alacağı, Ticaret Şirketleri

¹Bu çalışma, Prof.Dr. İbrahim ORGAN danışmanlığında Cansu SEVİNÇ CEYHAN tarafından Pamukkale Üniversitesi SBE’de hazırlanan yüksek lisans tezinden türetilmiştir.

^{*}Prof.Dr., Pamukkale Üniversitesi, İİBF, Mali Hukuk ABD, iorgan@pau.edu.tr, <https://orcid.org/0000-0003-4986-0805>

^{**}Arş.Gör., Pamukkale Üniversitesi, İİBF, Mali Hukuk ABD, csevinc@pau.edu.tr, <https://orcid.org/0000-0003-4616-3676>

Makalenin Gönderilme Tarihi: 25.09.2019

Kabul Tarihi: 28.02.2020

Responsibilities Arising from Tax Debt of Partners and Legal Representative in Specific to Joint Stock and Limited Companies

Abstract

Taxes levied on the activities of trading companies are the major sources of revenues for the state. The effective collection of these revenues from trading companies depends on their timely and complete fulfillment of certain tax duties set out in the law. Trading companies are divided into individual and capital companies. In this research, the responsibilities arising from tax debt of partners and legal representatives of joint stock and limited companies which are included in equity companies are examined. Contradictory acts in various laws are evaluated in terms of discipline, judicial and administrative perspectives and solutions for practice disorders are presented in this research.

Keywords: *Tax Responsibility, Trading Companies Partners' Responsibility, Tax Receivables, Commercial Associations*

JEL Classification Codes: *K34, H25, H26*

Giriş

Modern ekonomilerde, kamusal veya özel nitelikte pek çok mal ve hizmetin ticaret şirketleri aracılığıyla üretilmekte olmasının bu şirketleri ekonominin önemli aktörleri haline getirdiği görülmektedir. Aynı şekilde, şirketlerin ekonomik faaliyetlerinden elde ettikleri gelirler üzerinden alınan vergiler de devlet bakımından önemli ve vazgeçilmez bir gelir kaynağını teşkil etmektedir. Devlet de bu geliri korumak için şirketlerden olan alacaklarını çeşitli yollarla güvence altına almaktadır.

Sorumluluk müessesesi, şirket ortaklarını veya yöneticilerini şirket tüzel kişiliğine ait borçlardan sorumlu tutmaktadır. Böylece, şirketlerin kendini oluşturan gerçek kişilerden bağımsız hukuki kişiliklerinin arkasına saklanması engellenmektedir. Esasında sorumluluk müessesesinin ticaret şirketlerinin temel özelliklerinden biri olan ortaklarından bağımsız hak ve borçlara sahip olunması ilkesini zedelediği görülmektedir. Ancak, kamu hizmetlerinin yürütülmesindeki toplumsal fayda sebebiyle kamu alacakları yönünden devlete ayrıcalık tanınmaktadır.

Çalışmamızın amacı, özellikle anonim ve limited şirketlerde ortak veya kanuni temsilci sıfatı taşıyanların, bu sıfatı taşımaları sebebiyle kendilerine yüklenen görev ve sorumlulukların yasal çerçevesinin çizilmesidir. Bu amaçla, öncelikle vergi sorumluluğunun çeşitli kanunlardaki yeri, hukuki niteliği ile kapsamı belirlenmiştir. Ardından şahıs ve sermaye şirketlerindeki vergi sorumluluğuna değinilmiştir. Son olarak anonim ve limited şirketlerde ortakların ve kanuni temsilcilerin sorumlulukları detaylı biçimde incelenmiş,

tek kişilik şirketlerde sorumluluk konusu ele alınarak çalışma sonlandırılmıştır.

Ticaret şirketleri, ortakların şirkete ait borçlardan sorumlu olup olmamasına göre şahıs ve sermaye şirketleri olarak iki ana başlıkta ele alınmıştır.

1. Ticaret Şirketlerinde Vergi Borçlarından Doğan Sorumluluğunun Çerçevesi

Vergi sorumluluğu, devlet ve kişi arasındaki vergi ilişkisinden doğan sorumluluk türüdür. Vergi sorumluluğu genellikle bir miktar paranın kişi tarafından devlete ödenmesini ifade eder. Dolayısıyla vergi sorumluluğu, temelde bir mali sorumluluk olarak değerlendirilse dahi bununla sınırlı değildir. Çünkü vergi sorumluluğu, vergi borcunun ödenmesi şeklinde ortaya çıkan maddi ödevin yanısıra belge düzenlenmesi gibi vergi borcuna ilişkin şekli birtakım ödevleri de ihtiva eder (Öncel vd., 2015:72).

Vergi hukukunda sorumluluk mali ve cezai sorumluluk² ile yakından ilişkili olsa dahi ceza hukukundaki ve özel hukuktaki sorumluluk ile birebir örtüşmemektedir. Vergi hukukunda sorumluluk kavramı, maddi ve şekli ödevleri ihtiva eder ve ihlali neticesinde hem idari hem de hürriyeti bağlayıcı cezai yaptırımlar söz konusu olabilir. Bu nedenlerle vergi hukukunda sorumluluk kavramının diğer hukuk dallarından farklı ve kendine özgü teknik bir anlamı olduğu kabul edilmektedir.

Vergi sorumluluğu, geniş ve dar anlamda vergi sorumluluğu olmak üzere ikiye ayrılabilir. Geniş anlamda vergi sorumluluğu, vergiye ilişkin ödevleri yerine getirmekten kaynaklanan, mükellefin kendi borcunu ödemekle sorumlu olmasını da içeren sorumluluktur. Dar ve teknik anlamda sorumluluk ise üçüncü bir kişinin asıl mükellefin borcunu vergi dairesine ödemekle sorumlu olmasını ifade etmektedir (Kırbaş, 2012:74). Öğretide vergi sorumluluğu kavramı ile dar anlamda vergi sorumluluğu ifade edilmektedir (Öncel vd., 2015:77). Bu nedenle vergi sorumlusu, kendi borcundan değil başkasının borcundan sorumlu olan kişidir.

Esasında, vergi sorumlusu başkasının vergi borcu adına hareket eden kişidir. Bu durumda vergi sorumlusunun temsilci olup olmadığı sorusu sorulacaktır. Hem vergi sorumlusu hem de temsilci üçüncü kişiler adına işlem yapmaktadır. Dolayısıyla her ikisinde de üçüncü kişinin şahsında gerçekleşen vergiyi doğuran olay ve üçüncü kişinin malvarlığından ödeme söz konusudur. Ancak, vergi sorumluluğunda dar anlamda sorumluluktan söz edebilmek için sorumluluğun kanunda düzenlenmiş olması şarttır. Temsil ilişkisi ise kanundan kaynaklanabileceği gibi kişilerin iradelerinden de kaynaklanabilir. Kanundan kaynaklanan temsil ilişkisi kanuni temsil,

²Sorumluluk hukukun çeşitli dallarında tanımlanmış ve düzenlenmiştir. Mali sorumluluk, bir hukuki kurala veya sözleşmeye aykırı davranışı ile karşı tarafın menfaatini zedeleyen kişinin tazmin sorumluluğunu ifade etmektedir (Eren, 2003:78).Cezai sorumluluk ise devletin suç olarak nitelendirdiği birtakım davranışların gerçekleştirilmesi veya gerçekleştirilmemesi neticesinde ortaya çıkan sorumluluk türüdür ve adli para cezası yahut hürriyeti bağlayıcı cezaya tabiidir.

kişilerin iradelerinden kaynaklanan temsil ilişkisi ise iradi temsil olarak adlandırılmaktadır. Bir diğer fark ise konu geniş anlamda sorumluluk bağlamında alındığında, temsil ilişkisinde ödenmeyen vergi borcundan birinci derecede mükellefin kendisi sorumlu iken vergi sorumluluğunda sorumlunun ödenmeyen vergi borcundan birinci derecede kendisinin sorumlu olduğu yahut mükellefle birlikte birinci derecede sorumlu olabildiği durumların mevcut olduğu görülecektir.

Kanuni temsil ilişkisinin varlığı halinde, sorumluluğun kanuni temsili kapsadığı ifade edilebilir. Nitekim kanuni temsilci teknik anlamda vergi sorumlusu olarak kabul edilmektedir. Ancak, vergi sorumluluğunu kanuni temsil ilişkisi ile sınırlandırmak mümkün değildir.

Öncelikle, kanuni temsilci olabilmek için tam ehliyetli gerçek kişi olmak gereklidir. Vergi sorumlusu olmak için ise kanuni ehliyet aranmaz; hatta bazı istisnai durumlarda hak ehliyeti olmayan cemaat veya aile vakfı gibi kuruluşların dahi vergi sorumlusu olabildiği görülmektedir (Akkaya, 1997:194).

İradi temsil ilişkisi ve vergi sorumluluğu ise pek çok noktada birbirinden ayrılmaktadır. İradi temsil ilişkisi kişilerin iradelerinden, yani sözleşmeden doğmaktadır; vergi sorumluluğu ise mutlaka yasadan kaynaklanmalıdır. Burada, vergi sorumlusu tarafından yapılacak işlemlerin sözleşme ile iradi temsilciye devredilmesi mümkün ise de vergi sorumlusu üzerine düşen ödevleri yerine getirmediğinde vergi idaresine karşı sorumluluğu söz konusu olacaktır. Ancak iradi temsilci üzerine düşen ödevleri yerine getirmediğinde yalnız temsil edilene karşı sorumlu olur; idareye karşı sorumluluğu söz konusu değildir.

Vergi sorumluluğunun teorik çerçevesi bu şekilde olmakla birlikte vergi hukukumuzda kabul edilen başlıca sorumluluk hallerini, vergi kesintisi yapmaktan doğan sorumluluk, kanuni temsilcilerin sorumluluğu, mirasçıların sorumluluğu, tasfiye memurlarının sorumluluğu ve serbest muhasebeci mali müşavir ile yeminli mali müşavirlerin sorumluluğu olarak sıralamak mümkündür.

Vergi sorumlusunun sorumluluk kapsamı ise 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK) ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (AATUHK) ile düzenlenmiştir. Buna göre, vergi sorumluluğunun söz konusu olabilmesi için bir kamu alacağı mevcut olmalıdır. Dolayısıyla devletin özel hukuk ilişkilerinden doğan alacakları kamu alacağı niteliği taşımamaktadır.

1.1. Vergi Sorumluluğunun Hukuki Niteliği

Kamu gelirleri arasında devletin en önemli gelir kaynağı olan vergiler bakımından 213 sayılı VUK; 6183 sayılı AATUHK ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'na (TTK) göre özel kanun niteliğinde olduğundan öncelikle uygulanmaktadır. Vergi dışındaki diğer kamu alacakları bakımından ise AATUHK hükümleri öncelikle uygulanmaktadır.

1.1.1. Vergi Usul Kanunu Hükümlerine Göre Sorumluluğun Niteliği

VUK hükümlerinde, şirket ortaklarının maddi sorumluluğu ile ilgili doğrudan bir düzenleme yapılmamıştır. Ancak bazı şekli ödevler yüklenmiştir. Örneğin VUK'un 153'üncü maddesinde şahıs şirketlerinin ortaklarına işe başlamayı bildirme ödevi verilmiştir.³

Şirket ortaklarının VUK hükümlerine göre sorumluluklarının niteliğinin belirlenebilmesi için şirketleri şahıs veya sermaye şirketi olmak üzere ayrı ayrı değerlendirmek gereklidir.

Şahıs şirketlerinde ve adi şirketlerde ortaklar kural olarak vergi borçlarından vergi sorumlusu sıfatıyla değil, mükellef sıfatıyla sorumludur. Buna göre şahıs şirketlerinde, ortaklar vergi borçlarından sınırsız olarak ve tüm malvarlıklarıyla sorumludur (Gümüş, 2006:89). Şahıs şirketlerinde sorumluluğun derecesi ise verginin türüne göre farklılık arz etmektedir. Vergi mükellefiyetinin ortaklığa tanındığı durumlarda,⁴ verginin tahsili için önce şirkete başvurulur. Şirketten tahsili mümkün olmayan vergi alacakları ise ortaklardan tahsil olunur. Vergi mükellefiyetinin doğrudan ortaklara tanınmış olması durumunda ise ortaklar vergi borcundan birinci derecede sorumlu olacaklardır.

Sermaye şirketlerinde ise VUK hükümlerinde ortakların sırf ortak sıfatını taşımalarından dolayı şirkete ait borçlardan sorumluluğu bulunmamaktadır. Ancak, şirket ortağının aynı zamanda kanuni temsilci sıfatını taşıması halinde VUK 10'uncu maddesi hükümlerine göre şirketi temsil ve ilzam yetkisine sahip ortaklar kanuni temsilci sıfatıyla sorumlu olacaklardır.

Sermaye şirketlerinde ortakların kanuni temsilci sıfatıyla sorumlu olduğu hallerde sorumluluk, sınırsız ve ikinci dereceden sorumluluktur. Burada AATUHK mük.35'inci maddesi ile VUK'un 10'uncu maddesi birlikte uygulanacağından kanuni temsilcinin sorumlu tutulabilmesi için öncelikle vergi borcunun şirketten tahsil edilememiş veya edilemeyeceğinin anlaşılması gereklidir. Bu iki terimin açıklaması, AATUHK'nın 3'üncü maddesinde örnek kabilinden açıklanmıştır. AATUHK'nın 75'inci maddesi anlamında bir aciz vesikasının varlığı şart olmasa dahi, idarenin şirketin malvarlığı hakkında yeterli araştırma yapıldığına dair bilgilerin tutanağa bağlanması gereklidir. Çünkü aciz belgesinin aranmaması tahsilin daha kolay ve masrafsız gerçekleştirilmesini sağlasa da aciz vesikası hükmünde olmasa da tutanak aranmaması idareye sınırları belirsiz bir takdir yetkisinin bırakılması sonucunu doğuracaktır.

³VUK, md.153: *Aşağıda yazılı mükelleflerden işe başlayanlar keyfiyeti vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar:*

1. Vergiye tabi ticaret ve sanat erbabı;

2. Serbest meslek erbabı;

3. Kurumlar Vergisi mükellefleri;

4. Kolektif ve adi şirket ortaklarıyla komandit şirketlerin komandite ortakları.

⁴Adi şirketlerde ve şahıs şirketlerinde şirketin tüzel kişiliği yoktur. Vergi kanunlarında da şirket adına ayrıca bir mükellefiyet tanınmaz, şirket ortakları ayrı ayrı mükellef olarak kabul edilir. Ancak, bu kuralın bir istisnası olarak bazı özel vergi kanunlarında şirkete mükellefiyet tanınan haller mevcuttur. Bu husus ilgili şirket türünde ayrıca incelenecektir.

Kanuni temsilcilerin sorumluluğunda sorumluluk türünün kusur sorumluluğu mu kusursuz sorumluluk mu olduğu tartışmalıdır. Kanuni temsilcinin sorumluluğunun kusursuz olduğunu kabul eden görüşe göre VUK'un 10'uncu maddesinde 3505 sayılı Kanun'la yapılan değişiklik ile kasıt ve ihmâl sözcüklerinin madde metninden çıkarılması kanuni temsilcinin sorumluluğunun kusursuz sorumluluğuna geçişini amaçlamaktadır (Yaltı, 2009:508). Aksi yönde görüşlerde ise, yapılan bu değişiklikle kanuni temsilci, kusurunun yani kastının ya da ihmâlinin olmadığını kendisi kanıtlamak zorunda bırakılmıştır; yani kusur sorumluluğu esas değiştirilmemiş, yalnızca ispat külfeti yer değiştirmiştir (Barlass, 2006:108; Geçer, 2017:118).

Kanuni temsilcinin VUK kapsamındaki sorumluluğun kusura dayalı sorumluluk mu yoksa kusursuz sorumluluk mu olduğuna ilişkin bu tartışma, Anayasa Mahkemesinin kararı ile son bulmuştur. Söz konusu karar metninde "...213 sayılı Kanun'da kusura dayalı sorumluluğun benimsenmiş olduğu..."⁵ ifade edilmiştir.

Sorumluluğun süresi bakımından ise sorumluluk doğumu, miktarı ve sona ermesi bakımından asıl borca bağımlıdır. Buna sorumluluğun fer'iliği ilkesi adı verilmektedir (Öncel, 1983:50). Örneğin, asıl borç tahakkuk zamanlaşımına uğramış ise sorumluluk da asıl borçla birlikte sona erecektir.

Ticaret hukukunda, TTK hükümleri uyarınca yönetim ve temsil yetkisinin başladığının ve sona erdiğinin hüküm ifade etmesi, ticaret sicilde tescil ve ilanına bağlıdır. Ancak vergi borcu, yasadana doğan bir borç olduğundan tescilin ve ilanının burada herhangi bir işlevi bulunmamaktadır (Çamoğlu, 2010:275). Danıştay, eski tarihli kararlarında bu yönde hüküm kurmakta idi.⁶ Ancak Danıştayın yakın tarihli kararları aksi yöndedir.⁷ Burada, kanuni temsilci sıfatı sona eren ortak da temsilcilik sıfatının sona ermesi ile bu hususun tescil ve ilanına kadar geçen süre için de sorumlu tutulmamalıdır.

Ekonomik yaklaşım ilkesi gereği vergiye ilişkin olayların gerçek mahiyeti esastır. Dolayısıyla sorumluluğun tespitinde önemli olan vergi ödevinin hangi temsilci tarafından yerine getirilmediği olmalıdır (Silahşör, 2016:75). Kaldı ki tescil ve ilan üçüncü kişilerin iyi niyetini koruma amaçlı uygulanmakta olup vergi dairesinin üçüncü kişi olarak değerlendirilmemesi gereklidir. Bu durumda, kanuni temsilciliği fiilen biten bir kişinin vergiyi doğuran olayla ilgisi olmayacağından borçtan sorumlu tutulması da mümkün olmamalıdır.

⁵AYM, 19.03.2015, E.144, K.29.

⁶"...yönetim kurulu üyeliği herhangi bir nedenle sona eren kişinin üyelikten ayrılışı Ticaret Sicilinde tescil ve gazeteyle ilan edilmezse şirket borçlarından iyi niyetli üçüncü kişilere karşı sorumluluğu devam eder. Ancak, yönetim kurulundan fiilen ayrılmakla şirketin vergi ödevlerinin yerine getirilmesi konusunda yetkisi kalmayan üyenin, Vergi Usul Kanununun 10.maddesi uyarınca şirketten alınmayan vergi ve buna bağlı alacaklardan sorumlu tutulması hukuka aykırıdır." D.VVDK., 21.10.1994, E.191, K.380.

⁷Bu yöndeki kararlar için bkz: D.3.D., 03.10.2013, E.991, K.3859.; D.4.D., 28.04.2010, E.6640, K.2274.

1.1.2. Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun Hükümlerine Göre Sorumluluğun Niteliği

Şirket ortaklarının sorumluluklarının hukuki niteliklerinin belirlenebilmesi için bir önceki bölümdeki gibi şirketleri türlerine göre incelemek gereklidir. Şahıs şirketleri bakımından, ortaklık değil; şirket ortakları kamu borçlusu sıfatını taşıdığından AATUHK bakımından şahıs şirketi ortakları ortaklığın kamu borcundan birinci dereceden ve müteselsilen sorumludurlar. Vergi alacakları da AATUHK kapsamında olduğundan, vergi mükellefiyetinin doğrudan şirkete tanınacağı; KDV, emlak vergisi gibi vergiler bakımından şahıs şirketi ortaklarının sorumluluğunun ikinci derece olacağı hakkında yapılan açıklamalar bu kanun bakımından öngörülen sorumluluk için de geçerlidir.

Sermaye şirketlerinde ise kural olarak ortakların taahhüt ettikleri sermaye borcunu yerine getirme dışında şirket borçlarından sorumlulukları bulunmamaktadır. AATUHK bakımından şirket ortaklarının sorumluluğunun VUK'da öngörülen düzenlemelerden farkı ise limited şirket ortaklarının sorumluluğunda ortaya çıkmaktadır.

Limited şirket ortaklarının kamu borçlarından doğan sorumlulukları AATUHK'nın 35'inci maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre, limited şirket ortakları, şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağından sermaye hisseleri oranında doğrudan doğruya sorumlu tutulmuşlardır.

Limited şirket ortaklarının sorumluluğu müteselsil değil; müşterek sorumluluğu ifade etmektedir. Zira 33'üncü maddenin aksine 35'inci madde, ortaklar açısından açıkça teselsül öngörmemiştir (Maç, 2003:42).⁸ Ortakların her biri yalnızca kendi hissesi oranında sınırlı olarak sorumludur.

Ortağın şirketteki sermaye payını devretmesi halinde ise, payı devreden ve devralan şahıslar devir öncesine ait amme alacaklarının ödenmesinden müteselsilen sorumlu tutulmuştur. Amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda pay sahiplerinin farklı şahıslar olmaları halinde ise bu şahıslar, amme alacağının ödenmesinden birinci fıkra hükmüne göre müteselsilen sorumlu tutulur. Burada ortakların sorumluluğu, ikinci dereceden, müteselsil ve kusursuz sorumluluktur. Ancak burada teselsül, tüm ortaklar arasında değil; ilgili payın önceki ve sonraki sahibi arasında öngörülmüştür. Diğer pay sahipleri ile teselsül ilişkisi bulunmamaktadır.

Ticaret şirketlerinde ortakların sorumluluğu, sorumluluğun fer'iliği ilkesi gereğince asıl borcun devamına bağlıdır. Asıl borç zamanaşımı veya ödeme gibi herhangi bir sebeple son bulduğunda ortakların sorumluluğu da sona erecektir.

⁸Aynı yönde karar için bkz: "...Kanun'un 35'inci maddesi uyarınca hissesi oranında davacıdan tahsili için ödeme emri düzenlendiği, bu itibarla, 6183 sayılı Kanun uyarınca yürütülen takip ve tahsil işlemleri kapsamında düzenlenen ödeme emrinde hukuka aykırılık bulunmadığından, dava konusu işlemin iptaline ilişkin Mahkeme kararında hukuki isabet görülmemiştir." D.13. D., 05.11.2015, E.185, K.3765.

2. Vergi Borçlarından Doğan Sorumluluğun Şirket Türleri Bakımından İncelenmesi

2.1. Şahıs Şirketlerinde Vergi Borçlarından Doğan Sorumluluk

Şahıs şirketleri, adi şirket, kollektif şirket ve adi komandit şirketlerden oluşmaktadır.⁹ Ticaret şirketlerinde ortakların şirketin vergi borçlarından sorumlulukları şirketin türüne göre farklılık arz etmektedir. Şahıs şirketlerinde şirket ekonomik faaliyetlerinden ve dolayısıyla gelirlerinden dolayı gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olarak kabul edilmemiştir. Bunun bir sonucu olarak şirket tüzel kişiliği gelir veya kurumlar vergisinden sorumlu olmayacak; ancak şirket ortakları elde ettikleri gelir üzerinden gelir vergisi mükellefi olarak vergi ödeyeceklerdir. Bunun önemli bir istisnasını ise harcama vergileri, tevkifat yoluyla alınan vergiler ile emlak vergisi, motorlu taşıtlar vergisi gibi servet üzerinden alınan vergiler oluşturmaktadır. Anılan vergiler bakımından, şahıs şirketleri vergi mükellefi olarak kabul edilmektedir. Hatta adi şirketler dahi, şirketin ayrı bir tüzel kişiliği olmamasına rağmen bu vergiler bakımından şirket tüzel kişiliği varmış gibi mükellef kabul edilmişlerdir. Şahıs şirketlerinde bu vergiler bakımından ortakların sorumluluğu bulunmaktadır.

Harcama vergileri, tevkifat yoluyla alınan vergiler ile emlak vergisi, motorlu taşıtlar vergisi gibi servet üzerinden alınan vergiler bakımından adi şirketlerde ortakların birinci derecede, sınırsız ve müteselsil sorumluluğu bulunmaktadır. Kollektif şirketlerde ise ortakların bu borçlardan sorumlu tutulabilmesi için öncelikle borcun şirketten istenmesi ve ödenmemesi veya ödenmeyeceğinin anlaşılması gereklidir. Bu bağlamda kollektif şirketlerde ortaklar borçtan ikinci derecede ve müteselsilen sorumlu tutulmalıdır. Adi komandit şirketlerde ise şirkete ait kamu borçlarından komandite ortak kollektif şirket ortağı gibi sorumlu iken komanditer ortak anonim şirket ortağı gibi sorumlu tutulmuştur.

Şirket tüzelkişiliğine ait borçlardan sorumluluğun söz konusu olması halinde, ortaklık payından fazlasını ödeyen ortak, fazlası için diğer ortaklara rücu hakkına sahiptir.¹⁰ Rücu davası asliye hukuk mahkemelerinde görülecektir.

Şahıs şirketlerinde ortaklar doğal yönetim yetkisine sahiptir. Yani aksi sözleşme ile belirlenmedikçe ortaklardan her biri şirketin kanuni temsilcisi sıfatı ile şirketin yönetiminde söz sahibidir. Ancak adi şirketlerde ve kollektif şirketlerde, şirketi yönetim ve temsil yetkisi ortaklardan birine veya birkaçına bırakılabilecektir. Bu durumda ortakların sorumluluğu değişmeyecek; ancak kanuni temsilci de vergi borçlarından sorumlu hale gelecektir.

⁹Adi şirketler ticaret şirketi olmamalarına rağmen ortakların şirkete ait borçlardan sınırsız sorumlu olmaları sebebiyle şahıs şirketleri başlığında incelenmiştir. Kooperatifler ise kâr elde etme amacı ile kurulmadığından ve şirket ile ortakları tacir kabul edilmediğinden çalışma kapsamı dışında tutulmuştur.

¹⁰Yargıtay 11.H.D., 07.03.2016, E.7444, K.2505.

2.2. Sermaye Şirketlerinde Vergi Borçlarından Doğan Sorumluluk

Sermaye şirketleri hukukumuzda ortaklardan tamamen bağımsız, kurumsal yönetim ve denetim mekanizmalarına sahip şirketler olarak görüldüklerinden ortakların şahsı ile şirket tüzel kişiliği ayrı tutulmuştur. Sermaye şirketlerinde kural olarak ortakların alacaklılara karşı şahsi sorumluluğu yoktur. Ancak, paylı komandit şirketlerde komandite ortağın şahsi sorumluluğu ve limited şirketi ortaklarının vergi borçlarından sorumluluğu bu kuralın istisnasıdır.

2.2.1. Paylı Komandit Şirketlerde Vergi Borçlarından Doğan Sorumluluk

Paylı (eshamlı, sermayesi paylara bölünmüş) komandit şirketlerde, tıpkı adi komandit şirket gibi komandite ve komanditer olmak üzere iki farklı ortak bulunmakta ve komandite ortak kolektif şirket ortağı gibi, komanditer ortak ise anonim şirket ortağı gibi sorumlu olmaktadır.

Paylı komandit şirketler ile adi komandit şirketler arasındaki en temel fark, paylı komandit şirketlerde sermayenin anonim şirketlerdeki gibi paylara bölünmüş olmasıdır. Paylı komandit şirket ile adi komandit şirket kazançlarının vergilendirme rejiminde farklı olduğunu burada zikretmek gerekir. Adi komandit şirketin kendisi değil, ortakları gelir vergisi mükellefi iken paylı komandit şirketin kendisi tüzel kişilik olarak kurumlar vergisi mükellefidir.¹¹

Paylı komandit şirketlerde ortakların vergi borçlarından sorumluluğu da yine adi komandit şirketlerle aynı yödedir. Buna göre, komandite ortak şirketin borçlarından dolayı sınırsız olarak ve tüm malvarlığıyla sorumludur. Ancak, adi komandit şirketten farklı olarak, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler, tüzelkişilik olarak vergi mükellefi kabul edildiklerinden, komandite ortakların sorumluluğu 2'nci derecede olacaktır. Buna göre, komandite ortakların sorumluluğuna başvurulabilmesi için ilgili vergi alacağının şirketten tahsil edilememiş veya edilemeyeceğinin anlaşılması gerekmektedir.

Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde, şirketi temsil yetkisi komandite ortaklara aittir. Komandit şirketlerde, sözleşme ile komandite ortağın yönetim ve temsil yetkisi kısıtlanamaz. Dolayısıyla komandite ortak hem kanuni temsilci hem de ortak sıfatını haiz olarak vergi borçlarından sorumlu olacaktır.

2.2.2. Limited Şirketlerde Vergi Borçlarından Doğan Sorumluluk

Limited şirket, tüzel kişiliğe sahip ve vergi uygulaması bakımından vergi mükellefi sıfatının şirket tüzel kişiliğine tanındığı bir ticaret şirkettir. Buna göre, limited şirketin elde ettiği kazanç, kurum kazancı olarak KVK hükümlerine göre vergilendirilir. Kurumlar vergisinin mükellefi, limited şirketin kendisi, yani şirket tüzel kişiliğidir. Ortakların şirket kazancından elde ettikleri kâr payları ise GVK'nın 75'inci uyarınca menkul sermaye iradı

¹¹Paylı komandit şirketlerde kurumlar vergisi matrahı komanditer ortağın kâr payı şeklinde karşımıza çıkmaktadır. (Şenyüz vd., 2014:145).

olarak vergilendirilecektir. Bu anlamda, limited şirket ortaklarının elde ettikleri kâr payından dolayı geniş anlamda şahsi sorumlulukları mevcuttur.

Limited şirket ortaklarının şirketten aldıkları kâr payından sağladıkları gelirlerinden sorumlulukları dışında, şirketin vergi borçlarından dolayı doğrudan sorumlulukları bulunmaktadır. Bu sorumluluk, sermaye şirketlerinde ortakların sadece şirkete karşı ve sermaye borcunu yerine getirmekle sorumlu oldukları kuralının önemli bir istisnasıdır. Limited şirket ortaklarının sorumluluğunun sermayenin ödenmemiş olup olmasıyla bir ilgisi yoktur (Çelik, 2000:123). Bu anlamda, limited şirket ortaklarının sorumluluğu, şahıs şirketi ortaklarının şahıs şirketinin mükellef kabul edildiği vergilerden doğan sorumluluğuna yaklaşmıştır; ancak şahıs şirketlerinden farklı olarak limited şirketlerde ortakların sorumluluğu sermaye payları oranı ile sınırlandırılmıştır.

Limited şirket ortaklarının sorumluluğuna başvurabilmek için iki şartın gerçekleşmesi gereklidir. Öncelikle, söz konusu vergi alacağının şirketten tahsil edilememiş veya edilemeyeceğinin anlaşılması gereklidir.¹²

İkinci olarak, şirketten tahsil edilemeyen vergi alacağının ortaktan tahsili için, ortaklara AATUHK'nın 55'inci maddesine uygun bir ödeme emrinin tebliği gereklidir.¹³ Bu durumda ortağa tekrar ihbarname gönderilmesi gerekli değildir.¹⁴ Ancak, ortağa ödeme emri gönderilebilmesi için şirket hakkındaki vergi alacağının kesinleşmiş olması ve şirkete ödeme emri tebliği edilmesi zorunludur.¹⁵

Ortakların sorumluluğuna başvurulmadan önce alacağın tahsili için öncelikle şirkete başvurulması şarttır. Ancak ödenmeyen borcun ortaktan tahsil edilebilmesi için öncelikle kanuni temsilciye başvurulmasının gerekip gerekmediği uzun süre tartışılmıştır. Ortak ve kanuni temsilcinin aynı kişi olması halinde böyle bir sıra sorunu oluşmayacağı aşikârdır. Ancak kanuni temsilci ile ortakların farklı kişiler olması halinde öncelikle kanuni temsilciye başvurulması konusunda görüş ayrılıkları vardır. Danıştayın farklı

¹²Borcun şirketten tahsil edilemeyeceği konusunda aciz vesikasının varlığı konusu hakkında bkz. sayfa 5.

¹³Gelir İdaresi Başkanlığı A Seri No'lu, 1 Sıra No'lu Tahsilat Genel Tebliği'nde bu durum "Ortaklar hakkında takip muamelesine 6183 sayılı Kanunun 55 inci maddesine göre tanzim edilecek ödeme emrinin tebliği suretiyle başlanılacaktır." şeklinde ifade edilmiştir.

¹⁴"...Limited şirket ortağının, şirketten tahsil imkânı kalmayan ve kesinleşmiş amme alacağından dolayı sorumlu tutulabileceği, bu aşamada, yani Şirket adına kesinleşen vergiler nedeniyle ortağın takibinin ise, 6183 sayılı Kanun uyarınca tesis edilecek işlemlerle mümkün olabileceği, şirket adına tahakkuk ettirilmesi gereken verginin ortak adına tahakkuk ettirilmesine olanak bulunmadığı sonucuna ulaşılmaktadır. Olayda, vergilerin, şirket adına usulüne uygun olarak tahakkuk ettirildikten sonra vadesinde ödenmemesi halinde davacının sorumluluğu işletilebilecek iken, belirtilen yol izlenilmeksizin, davacı adına ek tahakkuk yapılması hukuka uygun bulunmadığından, dava konusu işlemin iptali yolundaki mahkeme kararında sonucu itibarıyla isabetsizlik görülmemiştir." D.7. D. 06.05.2014, E.753, K.2426.

¹⁵"...Şirket adına... tarihinde ödeme emri düzenlenmiş, ancak, yaklaşık üç yıl sonra... tarihinde tebliği edilmiş, bu arada ... tarihinde şirket ortağı olan davacının taşınmazına davaya konu haciz uygulanmıştır. Ortağı olduğu limited şirketin vergi borçları nedeniyle davacı hakkında dava konusu haciz işleminden önce başlanmış ve yürütülen bir cebri takibatın bulunmadığı ihtilafsızdır. Davacının, ortağı olduğu asıl borçlu şirkete tebliği edilmiş bir ödeme emrine dayanmaksızın ve 6183 sayılı Yasa hükümleri kapsamında hakkında cebri takibata başlanmaksızın asıl borçlu şirketle ilgili takibat kapsamında taşınmazına uygulanan haciz işleminde, hukuka uygunluk bulunmamıştır." D.V.D.D.K., 29.05.2013, E.573, K.204.

daireleri de uzun yıllar bu hususta farklı kararlar vermiştir. Danıştay, kanuni temsilci ile ortaklar arasında sorumluluğun derecesi yönünden bir farklılık olmadığı yönünde içtihatların birleştirilmesine karar vermiştir.¹⁶ Dolayısıyla bu karara göre uygulamada vergi idaresinin şirkete başvurması ve alacağının tahsil edilememesi veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması yeterli olacak; borç kanuni temsilci ve şirket ortaklarından aynı anda istenebilecektir. Kanımızca, bu karar yerinde değildir.

Her ne kadar VUK hükümlerinin, vergi alacakları bakımından özel kanun niteliğinde olması sebebiyle öncelikle uygulanacağı ifade edilebilse de kanuni temsilciler için VUK'un 10'uncu maddesinde öngörülen sorumluluk, kusura dayanan bir sorumluluk halidir. Burada da kamuyu zarara uğratan asıl kişi kusuruyla yükümlülüğünü yerine getirmeyen kanuni temsilcidir (Çamoğlu, 2010:274). Dolayısıyla, zaten şirketi yönetim ve temsil yetkisini haiz kanuni temsilcilerin sorumluluğuna gidilebilecekken yönetim yetkisi olmayan ortaklara başvurulması adaletsiz sonuçlar yaratabilecektir.

Ayrıca, özellikle Anayasa Mahkemesinin AATUHK'nın mük.35'inci maddesinde düzenlenen kamu alacağının doğduğu ve ödenmesi gereken zamanlardaki farklı kanuni temsilciler arasındaki sorumluluğu iptal eden kararı¹⁷ göz önünde tutulacak olursa, ortak ve kanuni temsilci arasında sıra gözetilmezse, vergi borcunun doğmasından veya ödenmemesinden sorumlu kanuni temsilcinin sorumluluğuna gidilmeden payını seneler önce devretmiş ortağın vergi borcundan sorumlu tutulması gibi sakıncalı sonuçlar doğabilecektir. Bu durumda uygulama mevcut hali ile kalacaksa devreden ve devralan ortakları borçtan sorumlu tutan AATUHK md.35/3 hükmü kaldırılmalıdır.

Öte yandan, kanuni temsilciler vergi alacağının tamamından sorumlu iken ortaklar yalnızca sermaye payları oranıyla sorumludur. Dolayısıyla vergi idaresi öncelikle alacağının tamamını tahsil etmeye çalışmalıdır. Ortaktan tahsil edilemeyen kısım için tekrar kanuni temsilciye başvurulması idare bakımından zaman kaybına ve ek maliyete sebep olacaktır.

Bir diğer sıra sorunu da ortakların sorumluluğuna gidildiği durumlarda ortaklar arasında meydana gelmektedir. Limited şirket ortaklarının sorumluluğuna gidildiğinde, sermaye borcunu ödemiş ve ödemiş ortak arasında fark olacak mıdır? Kanunda böyle bir ayırım yapılmamıştır. Dolayısıyla ortaklar arasında sermaye borcunu yerine getirmemiş olana önce başvurulması yönünde bir itiraz sırf bu nedenle geçerli olamayacaktır.

Ancak bu durum, ortaklar arasında eşitsizliğe yol açtığı için eleştirilmiştir (Çamoğlu, 1995:428). Ortaklar arasında sıra farkı olmamasının eşitsizliğe yol açmayacağı yönündeki görüş ise böyle bir sıra olmasının vergi

¹⁶ "...Limited şirket tüzel kişiliğinden tahsil edilemeyen veya edilemeyeceği anlaşılan vergi borcunun takip ve tahsiline ilişkin olarak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da, kanuni temsilci ile ortak arasında bir öncelik sıralaması bulunmadığından, limited şirketin vergi borcunun tahsilinde ortağın takibine başlanabilmesi için kanuni temsilcinin takibinin gerekli olmadığı açıktır." D.İ.B.K., 11.12.2018, E. 2013/1, K. 2018/1.

¹⁷AYM, 19.03.2015, E.144, K.29.

alacağına tahsilinin gereksiz yere uzayacağını ifade etmektedir (Tosuner, 1994).

Bu konuda iki görüşe de katılmıyoruz. Her ne kadar mevzuatta ortaklar arasında sıra farkı öngörülmemiş olsa da sermaye koyma borcunu muaccel olduğu halde yerine getirmemiş ortağın sermaye borcu şirket tüzel kişiliğinin alacağı hükmündedir. Dolayısıyla, vergi idaresi bu durumda öncelikle AATUHK hükümleri gereğince şirketten tahsil edebileceği malları tahsil etmekle yükümlü olduğundan, bu borcun yerine getirilmesini talep ederek öncelikle sermaye borcunu yerine getirmemiş ortağa başvurmalıdır. Ancak bu kısmın üzerinde kalan miktar bakımından sermaye borcunu yerine getirmiş ortakların sorumluluğuna gidilebilecektir.

6102 sayılı TTK ile limited şirketlerin artık tek kişi ile kurulabilmesi mümkün hâle gelmiştir. Tek ortaklı limited şirketlerde, şirket yönetiminin tamamen üçüncü kişilere bırakılması yasak olduğundan, ortak kanuni temsilci sıfatını taşımak zorundadır. Dolayısıyla kanuni temsilcilik sıfatı ile şirkete ait borcun tamamından sorumlu olacaktır.

Öte yandan tek ortaklı limited şirketlerde tek ortak sermaye payının tamamına sahip olacağından AATUHK'nın 35'inci maddesine göre de kamu borcunun tamamından sorumlu olacaktır. Dolayısıyla tek ortaklı limited şirketlerde şirketin kamu borçlarından doğan sorumlulukta AATUHK'nın 35 ve mük.35'inci maddelerindeki sorumluluk türleri arasında kapsam bakımından fark kalmayacaktır. Bu durumda, tek ortaklı bir limited şirketin, kamu borçları bakımından şahıs şirketlerine yaklaştığı söylenebilecektir. Tek ortaklı bir limited şirkette ortak, tıpkı şahıs şirketlerinin mükellef olarak kabul edildiği harcama vergileri yahut tevkifat yoluyla alınan vergilerde şahıs şirketlerinin ortaklarının bu borçlardan sorumlu olduğu gibi, limited şirketin tüm borçlarından ikinci derecede ve sınırsız sorumlu olacaktır.

Tek ortaklı limited şirketlerde anılan bu durumun hem ticaret hayatı hem de vergi güvenliği yönlerinden değerlendirilmesi gereklidir. Öncelikle, tek ortaklı limited şirketlerin vergi ve hatta tüm kamu borçları bakımından bu sorumluluğu, kişileri tek ortaklı limited şirket kurma fikrinden caydırabilecektir. Bunun sonucu olarak TTK'da tek ortaklı şirket kurulmasına izin veren hükümler ile ulaşılmak istenen amaç zedeleneyecektir. Ancak öte yandan limited şirketlerin anonim şirketler gibi güçlü sermayeye sahip olmadığı düşünüldüğünde, tek ortaklı limited şirketlerde vergi borcunun ödenmemesi halinde vergi idaresi borcu ortaktan tahsil edilerek vergi güvenliğini sağlamış olacaktır.

Bir diğer durum ise, tek ortaklı limited şirketlerde vergi borcunun ödenmemesi halinde ortak ve kanuni temsilci aynı kişi olduğundan verginin ödenmemesi halinde idarenin borcun tahsili için başvurabileceği yalnızca bir kişi olmasıdır. Bu yönüyle bakıldığında, ortak ve kanuni temsilci olarak tek bir kişinin takibinin borcun tahsil süresini kısaltabileceği görülecektir. Diğer yönüyle ise ortak ve kanuni temsilci sıfatlarının birleşmesi vergi borcunun

tahsil edilememesi riskini artıracak, bu kişinin borcu karşılama yetecek malvarlığının bulunmaması halinde borç tahsil edilemeyecektir.

2.2.3. Anonim Şirketlerde Ortakların Sorumluluğu ve Kapsamı

Anonim şirketlerde şirket tüzelkişiliği ile vergi kanunları tarafından hem kurumlar vergisi hem de diğer vergiler (KDV, ÖTV gibi) yönünden bizzat vergi mükellefi kabul edilmiştir. Bu bağlamda, AATUHK kapsamında da şirket tüzelkişiliği kamu borçlusu sıfatıyla birinci derecede, doğrudan ve sınırsız sorumludur.

Anonim şirket pay sahiplerinin şirket kazancından elde ettikleri gelirler, GVK, md.75 vd. uyarınca menkul sermaye iradı olarak vergiye tabidir. Bu verginin mükellefi ise bizzat pay sahipleridir. Bu gelire ilişkin olarak maddi ve şekli tüm ödevler, pay sahipleri tarafından bizzat yerine getirilecektir. Dolayısıyla pay sahiplerinin elde ettikleri kâr payından dolayı geniş anlamda sorumlulukları söz konusudur.

Bunun dışında, anonim şirketin ne özel ne de kamu borçlarından dolayı pay sahiplerinin herhangi bir sorumluluğu bulunmamaktadır. Ortakların borcu, şirkete taahhüt ettiği sermaye bedelini ödemekten ibarettir.

Pay sahipleri yalnızca sermaye payını yerine getirmekle sorumluydu da bu sorumluluk kamu alacaklısına karşı değil; şirkete karşı bir sorumluluktur. Ancak pay sahibi, taahhüt ettiği sermayeyi yerine getirmediğinde, AATUHK'nın 79'uncu maddesi gereği alacaklı kamu idaresinin şirket yerine ve adına söz konusu payı talep etme hakkı doğmaktadır.¹⁸ Bu nedenle pay sahiplerinin sermaye payını yerine getirme ödevi ile ilgili vergisel özelliklerin incelenmesine gerek duyulmuştur. Burada, şirketin pay sahibinden muaccel bir alacağı söz konusudur. Vergi borcunun tahsil aşamasına gelmesi durumunda vergi idaresi şirketin pay sahibindeki alacağına haciz koyarak pay sahibini sermaye borcunu yerine getirmeye zorlayabilecektir. Dolayısıyla pay sahiplerinin burada dolaylı bir sorumluluğu olduğu ifade edilebilir.

Görüldüğü üzere, anonim şirketlerde, pay sahiplerinin vergi borcundan dolayı vergi idaresine doğrudan bir sorumluluğu yoktur. Kamu alacaklarına ilişkin ödevlerin yerine getirilmemesinden, bu ödevleri yerine getirmekle yükümlü olan kanuni temsilciler, yani temsil ve imza yetkisini haiz yönetim kurulu üyeleri ile temsil ve imza yetkisine sahip müdürler, kanuni temsilci sıfatıyla VUK'un 10 ve AATUHK'nın mük.35'inci maddeleri uyarınca sorumludurlar. Kendisine temsil ve imza yetkisi verilmemiş yönetim kurulu üyeleri sorumluluk kapsamı dışındadır (Çamoğlu, 2010:274).

6102 sayılı TTK ile Avrupa Birliği'ne uyum programı çerçevesinde sermaye şirketlerinin tek ortaklı kurulabilmesine imkân tanınmıştır. Avrupa Ekonomik Topluluğunun 12'nci yönergesi, yalnızca limited ortaklıkların tek

¹⁸AATUHK, md.79: "Hamiline yazılı olmayan veya cirosu kabil senede dayanmayan alacaklar ile maaş, ücret, kira vesaire gibi her türlü hakların ve fiilen tutanak düzenlemek suretiyle haczi kabil olmayan üçüncü şahıslardaki menkul malların haczi, borçlu veya zilyet olan veyahut alacak ve hakları ödemesi gereken gerçek ve tüzel kişilere, kurumlara haciz keyfiyetinin tebliği suretiyle yapılır."

kişi ile kurulması yönünde bir zorunluluk getirmiştir (Tekinalp, 2015:69). Ancak ülkemizde hem limited hem de anonim ortaklıklar bakımından tek kişi ile kurulabilme imkânı verilmiştir. Bunun sebebi, tek ortaklı sermaye şirketlerinin sınırlı sorumluluk nedeniyle tercih edilmesi, yönetimde ve karar alma sürecindeki kolaylık ve hız ile yabancı yatırımcılar bakımından elverişli olmasıdır (Tekinalp, 2015:53).

Anonim şirketlerde ortağın yalnızca taahhüt ettiği sermaye miktarıyla sorumlu olacağı ilkesi, tek kişilik anonim şirket bakımından da geçerlidir. Bunun sebebinin tüzel kişiliğe sahip anonim şirket ile tek pay sahibinin fiilen aynı kişiler gibi olmalarına karşın, ayrılık ilkesi gereği iki ayrı tüzel kişi olarak kabul edilmesidir (Pulaşlı, 2016:267). Ayrılık ilkesinin bir sonucu olarak pay sahibinin malvarlığı ile şirketin malvarlığı birbirinden ayrı değerlendirilecektir. Bunun sonucu olarak pay sahibinin şirketin borçlarından; şirketin de pay sahibinin borçlarından sorumlu olması mümkün değildir.

Tipik çok ortaklı bir anonim ortaklıkla tek kişilik anonim ortaklık arasında organlar, yönetim ve temsil ile sermayenin korunmasına ilişkin hükümlerde farklılık gözetilmemiştir. Ancak gerek tek ortaklı anonim şirketlerde, tek pay sahibinin tüzel kişiliğin arkasına sığınarak hukuka aykırı işlemler yapması riski gerekse başta yönetim kurulunu tek başına belirlemesi olmak üzere genel kurul kararlarını tek başına vereceği, bu durumun ise gerek profesyonel yönetim ilkesinin gerekse yönetim ve sermayenin bağımsızlığı ilkesinin ihlali sonucunu doğuracağı sebepleriyle öğretilmektedir (Tekinalp, 2015:53).

Kanun koyucu, değişikliğin gerekçesinde, tek ortaklı anonim şirketin bütün dünya uygulamasında ihtiyaç duyulan bir organizasyon olduğu, tek ortaklı anonim şirketin geniş yönetim ağına ve personele sahip olabileceği, öte yandan sırf mevzuat gereği birden fazla ortak arayışına giren girişimciler için bir kapı açarak hile yolunun tıkanacağı şeklinde görüş belirtmiştir.¹⁹

TTK'da çok ortaklı tipik bir anonim şirket ile tek ortaklı anonim şirketler arasında kuruluş sermayesi, organlar, yönetim ve temsil, malvarlığı ile sorumluluk gibi temel organizasyon biçimi açısından anonim şirketlere ilişkin temel ilkelerden sapılması sonucunu doğuracak farklılıklar yahut sıkı şekil şartları öngörülmemiştir. Ancak tek ortaklı anonim şirketlerde pay sahibi ile şirketin malvarlığının aynı elden yönetilmesinin vereceği olumsuz sonuçlardan kaçınmak amacıyla birtakım değişiklikler getirilmiştir.

Bu farklardan ilki TTK'nın 308/2'nci maddesi ile belirlenmiştir. Düzenlemeye göre, “*tek pay sahipli anonim ortaklığın bu niteliği, ticaret sicilinde tescil ve ilan edilmelidir.*” Başlangıçta çok ortaklı olarak kurulmuş anonim şirketlerde ortak sayısı sonradan bire düşerse bu durum yedi gün içinde yönetim kuruluna yazılı olarak bildirilmelidir. Yönetim kurulu ise bildirimden itibaren yedi gün içinde durumu ticaret sicilinde tescil ve ilân

¹⁹6102 sayılı TTK gerekçesi, <http://www.ticaretkanunu.net> (Erişim Tarihi: 27.04.2017)

ettirmelidir. Bunun yanı sıra şirketle birlikte tek pay sahibinin adı, yerleşim yeri ve vatandaşlığı da sicile tescil edilmelidir.

Tek ortaklı anonim şirketlerde şirket malvarlığının korunması için getirilen bir diğer düzenleme ise TTK'nın 371/6'ncı maddesi ile tek ortak ile şirket arasında yapılacak sözleşmelerin, günlük ve önemsiz işlere ilişkin olanlar hariç geçerliliğinin yazılı şekil şartına bağlanmış olmasıdır.

Bunun dışında tek pay sahipli şirketlerde sermayenin korunması için ayrıca bir düzenleme öngörülmemiştir. Ancak elbette, anonim şirketlerde pay sahiplerinin sermaye taahhüdünü yerine getirmediği ve şirketin durumu yedek akçelerle birlikte geçmiş yıl zararlarını karşılayacak düzeyde olmadıkça şirkete borçlanılamayacakları kuralı tek pay sahipli şirketler bakımından da geçerlidir.

Tek pay sahipli şirketlerde yönetim kurulu tek başına genel kurulu oluşturan tek ortak tarafından belirlenecektir. TTK'nın 359'uncu maddesi gereği tek pay sahibi olan anonim ortaklıklarda da yönetim kurulu bir veya daha fazla kişiden oluşabilir. Yönetim kurulu üyesinin tek kişi olması halinde, bu kişi pay sahibi olabileceği gibi dışardan bir kişi de olabilir (Pulaşlı, 2016:361). Böylece tek pay sahibi tek başına hem genel kurulu hem de yönetim kurulunu oluşturabilecektir.

Tek pay sahipli anonim şirkette ortağın kamu alacakları karşısındaki durumu ise pay sahibinin konumuna göre değişecektir. Pay sahibinin aynı zamanda tek kişi yönetim kurulu olması halinde, ortak kanuni temsilci sıfatını alacak, dolayısıyla VUK'un 10, 333 ve AATUHK'nın mük. 35'inci maddesi gereğince kamu borçlarının tamamından ikinci derecede ve sınırsız sorumluluğu söz konusu olacaktır. Belirtmek gerekir ki, bu durumda dahi şirkete ait malvarlığı ile pay sahibine ait malvarlığının bağımsızlığı ilkesi gereğince pay sahibinin sorumluluğunun ikinci derece olması kuralı yine geçerli olacaktır.

Tek pay sahibinin kendisi yönetim kurulunda olmayıp yönetim kuruluna dışardan bir veya daha fazla kişi ataması halinde ise, şirketin kanuni temsilcisi yönetim kurulu olduğundan, sermaye taahhüdünü yerine getirmiş tek pay sahibinin sorumluluğuna başvurmak mümkün olmayacaktır. Bu bakımdan çok ortaklı anonim şirketlerde ortakların kamu alacaklarından sorumluluğu ile tek ortağın sorumluluğu arasında herhangi bir fark yoktur.

Öğretide Biyan (2012:107-108), bu durumun kamu alacaklarının tahsili bakımından sorun yaratacağı, limited şirket ortağının kamu alacaklarından sorumlu tutulması karşısında tek anonim şirket ortağının sorumlu tutulamamasının eksik düzenleme yarattığını savunmaktadır.

Yazar, bu soruna çözüm olarak tek pay sahipli anonim ortaklıkta limited şirketlerdeki gibi tek ortağın kanuni temsilci sıfatını taşıma zorunluluğu öngörülmesini önermektedir (Biyani, 2012:106-107).

Moroğlu (2005:43), bu sakıncalı duruma çözüm olarak tek pay sahipli ortaklıkların kuruluş sermayesinin 500.000 TL gibi yüksek belirlenerek şirket malvarlığının alacaklılara karşı korunmasını ve tek ortağın şirket

alacaklılarına karşı sorumluluğunun bazı özel durumlarda genişletilmesi veya sınırsız hale getirilmesini önermektedir.

Ürküt (2012:109) ise AATUHK'da limited şirket ortaklarının sorumluluğunu öngören düzenlemeye göre, tek pay sahipli anonim ortaklıklarda kamu alacağının şirket tüzel kişiliğinden tahsil edilemediği veya edilemeyeceğinin anlaşıldığı durumlarda ortağın sorumlu tutulması yönünde ek bir düzenleme yapılmasını önermektedir.

Söz konusu öneriler, anonim şirkette tek pay sahibinin şirket alacaklılarına karşı sorumlu tutulması yönünde bir uygulama yaratmaktadır. Bu uygulama ise, sermaye şirketlerinde sınırlı sorumluluk ve malvarlığının ayrılığı ilkelerine önemli bir istisna oluşturacaktır. Girişimcilerin, kuruluştaki şahıs şirketi yerine sermaye şirketini tercih etmelerinde ise sorumluluğu sınırlandırma amacı oldukça önemli yer tutmaktadır.

Hukuk sisteminde getirilecek bu tür bir uygulama, anonim ortaklıkların tek kişi ile kurulabilmesine izin verilmesiyle amaçlanan sonuçların önünün kesilmesine yol açacaktır. Öte yandan tek pay sahibinin zorunlu olarak yönetim kurulunda olması anonim şirketlerde profesyonel yönetim anlayışına balta vuracaktır. Çünkü kanun koyucunun da gerekçede belirttiği üzere tek pay sahipli anonim şirket küçük sermayeli olmak zorunda değildir; tek kişilik anonim ortaklıklar, esneklikleri nedeniyle büyük işletmeler, kamu tüzel kişileri ve yabancı yatırımcılar tarafından da tercih sebebi olacaktır.

Belirli durumlarda sorumluluğuna başvurulabilen bir anonim ortaklığın mevcudiyeti, tek pay sahipli anonim ortaklığı anonim ve limited şirket arasında bir konumda tutacaktır. Bu durumun uygulamada sorunlara yol açacağı aşikârdır.

Öte yandan, tek pay sahibinin sırf kamu alacaklarından sorumlu olmamak adına tek ortaklı limited şirket yerine anonim şirketi tercih edeceği değerlendirmesi tek başına eksiktir. Elbette girişimciler kuruluştaki bu sorumluluğu değerlendirmeye alacaktır; ancak yalnızca sorumluluktan kaçma amacı olan girişimci 6102 sayılı TTK öncesinde olduğu gibi yanına saman ortak²⁰ olarak şirket kurarak yine sorumluluktan kaçabilecektir.

Bu durumda yapılması gereken, tek pay sahibinin tüzel kişiliğin arkasına saklanarak hukuka aykırı işlemler yapması durumunda yapılması gereken tüzel kişilik perdesinin kaldırılması olmalıdır. Tüzel kişilik perdesinin kaldırılması ile bağımsızlık ilkesi alacaklılar lehine ihlâl edilmektedir; bu durumda şirketin malvarlığı ile ortağın malvarlığı birleşmektedir (Kervankıran, 2007:459).

Vergi davalarında tüzel kişilik perdesinin kaldırılması yoluna başvurulmasının imkânsız olmadığı; ancak gerek verginin yasallığı gerekse

²⁰Eski TTK döneminde, tek ortak olarak şirket kuramayan girişimciler, aslında ortak iradesi olmayan kişileri, sırf mevzuata uygun olması için göstermelik paylarla kâğıt üzerinde pay sahibi olarak gösteriyordu. Bu kişiler asıl pay sahibinin eşi, akrabası olabileceği gibi şirketin çaycısı, aşçısı gibi çalışanları da olabiliyordu. Uygulamada bu kişiler saman adam, saman ortak olarak anılmakta idi.

genişletici yorum yasağı ilkeleri sebebiyle uygulanmasının çok da mümkün olmadığı ifade edilmektedir (Doğrusöz, 2008).

Öte yandan, VUK'un 3'üncü maddesinde ekonomik yaklaşım ilkesine yasal kimlik kazandıran "*Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır*" ifadesi, tüzel kişilik perdesinin vergi hukuku bakımından da uygulanmasının önünü açmaktadır.²¹

Anlatılan sebeplerle, sırf peçeleme veya sorumluluktan kaçmak amacıyla habersiz üçüncü kişiyi yönetim kurulu üyesi olarak atayan, ancak işlemleri bizzat kendisi yürüten ortak, vergi uygulaması bakımından kanuni temsilci olarak kabul edilebileceği gibi, kendi sorumluluğunu kaldırmak amacıyla anonim şirket kuran, ancak anonim şirketin temel ilkelerine aykırı hareket ederek şirket sermayesini kendi sermayesi gibi yöneten ortağın sorumluluğuna tüzel kişilik perdesinin kaldırılması yolu ile giderilebilecektir.

Tüzel kişilik perdesinin kaldırılması yoluna ancak bağımsızlık ilkesinin ihlali sonucunu doğuran ortağın kendisiyle işlem yapması, peçeleme yoluyla muhasebe hilelerine başvurması gibi istisnai durumlarda başvurulmalıdır. Böylece hem sınırlı sorumluluk ilkesi hukuk sistemimizde bir bütün halinde korunmuş olacak hem de tüzel kişiliğin devamı sağlanacaktır.

Vergi hukukunda tüzel kişilik perdesinin kaldırılması yoluna ise ancak bu yöndeki mahkeme kararı ile gidilebilmeli, bu konuda idareye takdir yetkisi verilmemelidir. Aksi takdirde doğacak olumsuz sonuçlar bakımından hem işletme için telafisi imkânsız zararlar doğabilecek hem de idarenin sorumluluğu söz konusu olabilecektir. Yargılama sırasında şirketin işlemlerinin şüpheli olup olmadığı bilirkişiler vasıtasıyla daha sağlıklı değerlendirilecektir.

Sonuç

Ticaret şirketlerinin ekonomik faaliyetleri üzerinden alınan vergiler, vergi gelirleri arasında önemli bir yere sahiptir. Bu nedenle kanun koyucu, ticaret şirketlerinin gelirleri üzerinden alınacak vergilerde birtakım güvenlik önlemleri almıştır. Bu güvenlik önemlerinden bir tanesi de şirket ortaklarının ve kanuni temsilcilerin şirkete ait vergi borçlarından sorumlu tutulması olarak karşımıza çıkmaktadır.

Şahıs şirketlerinde ortakların şirketin vergi borçlarından dolayı şahsi sorumlulukları bulunmaktadır. Sermaye şirketlerinde ise kural olarak şirkete ait kamu borçlarından ortakların şahsi sorumluluğu söz konusu değildir.

²¹Danıştay 4. Dairesi, eski bir kararında "*Esasen vergi kanunları hadiseleri mücerret hukuki durumlar olarak değil, fiili durum olarak mütalaa eder... Hadisede, davacının ortağı bulunduğu limited ortaklık, beş ayı ve diğer ikisi bir soyadını taşıyan ortaklardan kurulmuş olup, bu durumdan bilistifade ortakların, şahsi menfaatlerini korumak hususunda her kararı istedikleri şekilde almaları mümkün bulunmaktadır*" ifadeleri ile tüzel kişilik perdesinin kaldırılması yoluna başvurmuştur. D.4.D., E 4471, K.644, Aktaran: Poroy, R., Tekinalp, Ü. ve Çamoğlu, E. (2014), Ortaklıklar Hukuku-I, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 90.

Ancak ortağın şirketi yönetmeye yetkili olarak kanuni temsilci sıfatını taşıması halinde vergi sorumluluğu söz konusu olacaktır.

Kanuni temsilcilerin sorumluluğu ise sınırsız ve ikinci dereceden bir sorumluluk halidir. Kanuni temsilcinin sorumluluğunun kusura dayanıp dayanmadığı yönündeki tartışmalar halen devam etmektedir. Ancak hukuk sistemimizde kusur sorumluluğu esas olup kusursuz sorumluluk hali istisnai hallerde ve kanun tarafından düzenlendiğinden kanunilik ilkesine bağlı vergi hukuku sistemimiz için de kanuni temsilcilerin sorumluluğu için kusur mutlaka mevcut olmalıdır. Nitekim AYM'nin 19.03.2015 tarih, 2014/144 esas, 2015/29 sayılı Kararı'nda da VUK'ta kusura dayalı sorumluluk halinin benimsendiğinin kabulü bu görüşümüzü desteklemektedir.

Kusurlu kanuni temsilcinin tespitinde Danıştay'ın son tarihli kararlarında tescil ve ilan zorunluluğu araması, ekonomik yaklaşım ilkesine aykırıdır. Kanuni temsilciliği azil veya istifa gibi nedenlerle bırakan ancak bunu tescil ettirmeyen kişiler, görev yapmadıkları döneme ilişkin vergi borçlarından sorumlu tutulmamalıdır.

6102 sayılı TTK'nın yürürlüğe girmesi ile birlikte tek kişilik sermaye şirketi kurulmasının önü açılmış; hatta Avrupa Ekonomik Topluluğu'nun öngördüğünün ötesinde, tek kişilik şirketler yalnızca limited şirketler ile sınırlanmayıp tek kişilik anonim şirketlere de izin verilmiştir.

Limited şirketlerde ortaklar, AATUHK hükümleri uyarınca şirket tüzel kişiliğine ait borçlardan ikinci derecede ve payları oranında sorumlu tutulmuşlardır. Limited şirket ortaklarının sorumluluğuna başvurabilmek için vergi borcunun şirketten tahsil edilememesi veya edilemeyeceğinin anlaşılması yeterlidir. Danıştayın 11.12.2018 tarih, 2013/1 esas, 2018/1 sayılı İçtihadı Birleştirme Kararı ile kanuni temsilci ile ortaklar arasında herhangi bir sıra farkı gözetilmeyeceği ifade edilmiştir. Anılan kararlar yetkili kanuni temsilci ile yönetme yetkisi olmayan ortağın aynı anda sorumlu tutulmaları mümkün hale gelmiştir. Bu durum uygulamada adaletsiz sonuçlara yol açabilecektir. Oysa şirketten tahsil edilemeyen vergi borcu için öncelikle kanuni temsilciye başvurulmalı; ondan da tahsil edilememişse limited şirket ortaklarına başvurulmalıdır. Bunun yanısıra devreden ve devralan ortağı müteselsil sorumlu tutan AATUHK'nın 35/3 hükmü kaldırılmalıdır.

Bir diğer sıra sorunu ise sermaye borcunu ödemiş ve ödemiş ortak arasında yaşanmaktadır. Esasında bu durumda sıra sorunu mevcut değildir, çünkü sermaye borcunu yerine getirmemiş ortağın mevcudiyeti, şirketin bu ortaktan alacağı olduğu anlamına gelmektedir. Bu durumda öncelikle esas kamu borçlusu olan şirketin hacze kabil malvarlığı vardır. Vergi idaresi şirketin ortaktan alacağını AATUHK'nın 79. maddesine göre ortaktan tahsil etmelidir.

Tek ortaklı anonim şirketlerde yönetim yetkisi bulunmayan ortağın vergi borçlarından sorumlu tutulmaması öğretide eleştirilmektedir. Bu konudaki önerimiz, ortağın hileli işlemlerinin olması halinde mahkeme kararıyla şirket

tüzel kişiliği ile ortak arasındaki perde kaldırılarak ortağın sorumluluğu yoluna gidilmesidir.

Tüzel kişilik perdesinin kaldırılması kararı vergi idaresinin takdiri ile değil; mahkeme kararı ile verilmelidir. Bu yola istisnai durumlarda ve şirket hakkında detaylı bilirkişi incelemesi ile gidilmelidir. Böylece hem tek kişilik anonim şirket kurmak isteyen bir girişimcinin önu kapatılmamış olacak; hem de kötü niyetli hareketlerle şirketin içinin boşaltılması ve vergi kaçakçılığı engellenmiş olacaktır.

Kaynakça

- Akkaya, M. (1997), “Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu,” *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 1(46), 185-208.
- Barlass, İ. (2006), *Anonim ve Limited Ortaklıklarda Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu* (Doktora Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Bıyan, Ö. (2012), “6102 sayılı Türk Ticaret Kanununda Tek Ortaklı Şirket: Zorunlu Bazı Düzenlemelerin Vergi Hukukunda Yarattığı Eksiklik,” *Mali Çözüm Dergisi*, 112, 91-109.
- Çamoğlu, E. (1995), “Limited Ortağın Sınırlı Sorumluluğu Prensibine Önemli Bir İstisna: AATUHK md.35”, *İktisat ve Maliye Dergisi*, 11(1), 426-430.
- Çamoğlu, E. (2010), *Anonim Ortaklık Yönetim Kurulu Üyelerinin Hukuki Sorumluluğu (Kamu Borçlarından Sorumluluk ile)*, Vedat Kitapçılık, İstanbul.
- Çelik, B. (2000), “Kamu Alacaklarının Korunması Bakımından Limited Şirket Ortaklarının Sorumluluğu”, *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2(4), 121-126.
- Doğrusöz, B. (2008), “Tüzel Kişilik Perdesinin Aralanması veya Kaldırılması”, *Referans Gazetesi*, http://www.referansgazetesi.com/haber.aspx?YZR_KOD=156&HBR_KOD=89513 (Erişim Tarihi: 27.04.2016)
- Eren, F. (2003), *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, Beta Yayın Dağıtım, İstanbul.
- Geçer, A. (2017), “Kanuni Temsilcilerin Amme Borçlarından Sorumluluğu: Kusurlu Sorumluluk v. Kusursuz Sorumluluk”, *TBB Dergisi*, 129, 107-132.
- Gümüş, E. (2006), “Şahıs ve Sermaye Şirketlerinde Vergi Borçlarından Sorumluluk”, *Mali Çözüm Dergisi*, 77, 89-100.
- Kervankıran, E. (2007), “Sermaye Ortaklıklarında Sınırlı Sorumluluk İlkesine Karşı Önemli Bir İstisna: Tüzel Kişilik Perdesi'nin Kaldırılması”, *Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 3-4(11), 453-471.

- Kırbaş, S. (2012), *Vergi Hukuku Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar*, Siyasal Kitabevi, Ankara.
- Maç, M. (2003), “Şirket Ortaklarının ve Kanuni Temsilcilerinin Şirketin Ödenmeyen Borçlarından Sorumlu Tutulması”, *Mali Çözüm Dergisi*, 65(13), 40-45.
- Moroğlu, E. (2005), “Başbakanlık’a Sunulan Türk Ticaret Kanunu Tasarısı’na İlişkin Genel Değerlendirme”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 61, 35-46.
- Öncel, M. (1983), “Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk”, *Prof. Dr. Fadıl H. Sur’un Anısına Armağan*, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, Yayın No:552, 39-55.
- Öncel, M., Kumrulu, A. ve Çağan, N. (2015), *Vergi Hukuku*, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Poroy, R., Tekinalp, Ü. ve Çamoğlu, E. (2014), *Ortaklıklar Hukuku-I*, Vedat Kitapçılık, İstanbul.
- Pulaşlı, H. (2016), *Şirketler Hukuku Genel Esaslar*, Adalet Yayınevi, Ankara.
- Silahşör, M. (2016), “Anonim Şirket Yönetim Kurulu Üyelerinin Kamu Alacağı Sorumluluğu”, *Ticaret ve Fikri Mülkiyet Hukuku Dergisi*, 2(1), 67-80.
- Şenyüz, D., Yüce, M. ve Gerçek, A. (2014), *Türk Vergi Sistemi*, Ekin Kitabevi, Bursa.
- Tekinalp, Ü. (2015), *Sermaye Ortaklıklarının Yeni Hukuku*, Vedat Kitapçılık, İstanbul.
- Tosuner, M. (1994), “Limited Şirketlerde Ortakların Kamu Borçlarından Sorumluluğu”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 16, <http://www.yaklasim.com/> (Erişim Tarihi: 24.03.2017)
- Ürküt, H. (2012), “Yeni Türk Ticaret Kanununa Göre Tek Kişilik Anonim Ortaklık”, *Vergi Sorunları Dergisi*, 285, 104-110.
- Yaltı, B. (2009), “Vergi Hukukunda Sorumluluğun Sınırı: Mülkiyet Hakkı: İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa Çerçevesinde AATUHK, 35 ve Mükerrer 35”, *Prof. Dr. Mualla Öncel’e Armağan*, Cilt-I, 507-535.