

64787

T.C.  
CELAL BAYAR ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
MALİYE ANABİLİM DALI  
(MALİ HUKUK PROGRAMI)  
YÜKSEK LİSANS TEZİ

VERGİ HUKUKUNDA KİŞİLİK KAVRAMI VE  
KİŞİLİĞE İLİŞKİN SORUNLAR

TEZ DANIŞMANI

YRD. DOÇ. DR. KEMAL ÇELEBİ

HAZIRLAYAN

TEOMAN AKPINAR

MANİSA - 1997

### III

#### ÖZET

Vergi Hukuku vergiyi doğuran olayla muhatap olan tüm gerçek ve tüzel kişilerin muhatap olduğu kamu hukuku dalıdır. Vergiyi doğuran olayla başlayan vergilendirme süreci tüm aşamalarında vergi kanunlarıyla ilişki içindedir. Bu ilişki içinde yer alanlar ise gerçek ve tüzel kişilerdir.

Vergi hukukunda kişilik kavramı bu çalışmada ele alınmıştır. Ancak vergi hukukundaki kişilik kavramı da Medeni hukuktaki kişilik kavramları üzerine inşa edilmiştir. Medeni hukuk anlamında gerçek kişilik, insanın tam ve sağ olarak doğumuyla başlamaktadır. Tüzel kişilik ise ticaret siciline tescil ve ilanla kazanılan ve medeni hukukta yer alan bir kavramdır. Medeni kanunumuz tüzel kişiliğin ne olduğu tanımlar, dernek ve vakıflara yer verir. Diğer tüzel kişilik türleri olan ticaret şirketleri ise ticaret hukukunun alanına girmektedir.

Vergi hukuku tüm bu hukuk dallarındaki kişilik kavramını alarak mükellef dediğimiz kavramı yaratmıştır.

İşte bu çalışmayla Türk özel hukukundan faydalanılarak vergi hukukunda kişilik kavramı ortaya konulup buna ilişkin sorunlar araştırılacaktır.

**ABSTRACT**

The tax law is a branch of public law that is addressed to all natural persons and juristic the tax.

The comprising of personality on the tax law has been taken in hand in this work.

But the comprising of personality on the tax law has been built on the comprising of personality on the civil law, too. Natural personality in the meaning of civil law has started with the born of human as complete and alive. But juristic personality is a comprising which is acquired by proclamation and registration to the trade register and which takes place in civil law. Our civil law describes the meaning of juristic personality and gives part to associations and foundations. But other kinds of juristic personality, which are trade firms, are in the area of commercial law.

Trade firms, which have got a comprising of merchant and a juristic personality in the trade law, are connected with comprising of personality in the tax law. Natural person merchants and juristic person merchants in the position of taxation are kinds of personality which are in the area of tax law.

The tax law, by taking comprising of personality in all these branches of law, has created the comprising called tax-payer.

Efficiency in the tax law is the subject that determines representation and kinds of responsibility and comprising of personality.

The responsibilities of managers in trade firms are mentioned on the problems which are connected with the tax-responsibility. Because the managers are lawful representative they have got responsibilities about tax.

Persons realise their responsibilities about tax as tax-payer or responsible. But lawful representatives realise their responsibilities about tax as the representative an inefficient natural person or a juristic person. In this work it has been tried to be determined the responsibilities of lawful representatives about tax, too.

It has been seen in the courts that there have been a lot of problems because of not being known of responsibilities of law full representatives well and informing. But, wrong informing don't concern taxpayer.

Because lawful representatives don't know terms of responsibility and limits of responsibility well, there have always been problems for both tax-payers and tax-offices.

Yüksek lisans/Doktora tezi olarak sunduğu "Vergi Hukukunda Kişilik Kavramı ve Kişiliğe İlişkin Sorunlar" adlı çalışmanın, tarafımdan, bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

07.07.1997

**Teoman AKPINAR**



**TUTANAK**

Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü'nün ...../...../1996 tarih ve ..... sayılı toplantısında oluşturulan jüri, Lisansüstü Öğretim Yönetmeliğinin ..... maddesine göre Maliye Anabilim Dalı Yüksek lisans öğrencisi ..... 'ın konulu tezi incelenmiş ve aday ...../...../1996 tarihinde, saat ..... 'da jüri önünde savunmasını almıştır.

Adayın kişisel çalışmaya dayanan tezini savunmasından sonra ..... dakikalık süre içinde gerek tez konusu, gerekse tezin dayanağı olan Anabilim dallarından jüri üyelerince sorulan sorulara verdiği cevaplar değerlendirilerek tezin ..... olduğuna oy ..... ile karar verildi.

**BAŞKAN**

**ÜYE**

**ÜYE**

## ÖNSÖZ

Vergi Hukukunda kişilik kavramının araştırıldığı bu çalışmada konunun daha önce incelenmemiş olması ve yeni bir şey ortaya çıkarma fikri bizi en fazla gayretesevk eden konu olmuştur. Ancak daha önce böyle bir çalışmanın yapılmamış olması kaynak bulmada zorluklarla karşılaşmamıza yolaçmıştır.

Konu incelenirken Türk Ticaret Kanunu, Türk Medeni Kanunu, Borçlar Kanunu ve Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun hükümleri taranarak kişilikle ilgili hükümler tek tek belirlenmiştir. Çalışmada en fazla güçlük, anılan kanunlardaki hangi konuların vergi hukukunda kişilik kavramının ilgilendirdiği, hangilerinin ilgilendirmediği ayrımını yapabilme konusunda olmuştur. Bu çalışmanın vergi hukuku araştırmacılarına ve kişilik kavramı hakkında bilgi sahibi olmak isteyenlere yardımcı olacağı inancındayım.

Çalışmalarında bana yön veren değerli hocam sayın Kemal ÇELEBİ'ye, araştırmalarında büyük yardımını gördüğüm İzmir Vergi mahkemesi Hakimi sayın M.Ertan EFENDİOĞLU'na ve tezimin yazımı ve düzeltme aşamalarında sabırla yardımlarını esirgemeyen kıymetli arkadaşım Hatice KARAKAŞ'a teşekkürü bir borç bilirim.

**Manisa - Haziran 1997**

**TEOMAN AKPINAR**

## İÇİNDEKİLER

	<u>Sayfa No</u>
TEZ VERİ GİRİŞ FORMU (1) .....	I
TEZ VERİ GİRİŞ FORMU (2) .....	II
ÖZET .....	III
ABSTRACT .....	IV
YEMİN METNİ .....	V
TUTANAK .....	VI
ÖNSÖZ .....	VII
İÇİNDEKİLER .....	VIII
KISALTMALAR .....	XVIII
GİRİŞ .....	1
BİRİNCİ BÖLÜM	
TÜRK ÖZEL HUKUKU'NDA VE VERGİ HUKUKU'NDA KİŞİLİK KAVRAMI	
1. MEDENİ HUKUKTA KİŞİLİK KAVRAMI .....	2
1.1. KİŞİLER HUKUKUNUN MEDENİ KANUNDAKİ YERİ .....	2
1.2. KİŞİLER HUKUKUNUN İLKELERİ .....	3
1.3. KİŞİ KAVRAMI .....	3
1.4. KİŞİLERİN TÜRLERİ .....	4
1.5. KİŞİ-KİŞİLİK AYIRIMI .....	5
1.5.1. Gerçek Kişiler .....	6
1.5.2. Tüzel Kişiler .....	6
1.5.2.1. Tüzel Kişilerin Çeşitleri.....	7

1.5.2.1.1. Kamu Hukuku Tüzel Kişileri .....	7
1.5.2.1.2. Özel Hukuk Tüzel Kişileri .....	7
1.6. GERÇEK KİŞİLİĞİN BAŞLANGICI .....	8
1.6.1. Tam Doğum .....	8
1.6.2. Sağ Doğum .....	8
1.7. KİŞİLİĞİN EHLİYETİ .....	9
1.7.1. Hak Ehliyeti .....	9
1.7.1.1. Vesayet Kurumu .....	10
1.7.2. Eylem (Fiil) Ehliyeti .....	11
1.7.2.1. Eylem Ehliyetinin Koşulları .....	11
1.7.2.1.1. Temyiz Kudreti .....	11
1.7.2.2. Fiil Ehliyetine Göre Gerçek Kişilerin Sınıflandırılması.12	
1.7.2.2.1. Tam Ehliyetliler .....	12
1.7.2.2.2. Sınırlı Ehliyetliler .....	12
1.7.2.2.3. Sınırlı Ehliyetsizler .....	13
1.7.2.2.4. Tam Ehliyetsizler .....	15
1.8. İKAMETGAH KAVRAMININ MEDENİ HUKUKDAKİ YERİ VE ÖNEMİ .....	15
1.8.1. Gerçek Kişilerin İkametgahı .....	16
1.8.1.1. Karı-Kocanın İkametgahı .....	16
1.8.1.2. Velayet Altındaki Çocukların İkametgahı .....	16
1.8.2. Tüzel Kişilerin İkametgahı .....	17
1.8.3. Medeni Hukuktaki İkametgah Kavramının Vergi Hukukundaki Önemi .....	17
<b>2. TÜRK TİCARET HUKUKU'NDA KİŞİLİK KAVRAMI .....</b>	<b>23</b>
2.1. GERÇEK KİŞİ TACİRLER.....	23
2.1.1. Küçük veya Mahcurların Tacir Niteliği .....	24
2.1.2. Ticaretten Men Edilme Hallerinde Tacir Niteliği.....	24
2.2. TACİR NİTELİĞİ TAŞIYAN TÜZEL KİŞİLER.....	25
2.2.1. Ticaret Şirketleri.....	25
2.2.2. Amacına Ulaşmak İçin Ticari İşletme İşleten Dernekler .....	25



2.3. TİCARET ÜNVANI .....	26
2.4. TACİR OLMANIN SONUÇLARI .....	27
2.5. ŞİRKET KAVRAMI .....	28
2.5.1. Tanım .....	28
2.5.2. Şirketin Unsurları .....	28
2.5.2.1. Türkiye'de Şirket Türleri .....	28
2.5.2.1.1. Ticaret Hukuku Bakımından	
Şirketlerin Ayırımı .....	28
2.5.2.1.2. Vergi Hukuku Bakımından	
Şirketlerin Ayırımı .....	28
2.5.2.1.2.1. Vergi Cezaları, Vergi Alacağı	
Müessesesi vb. Bakımından Vergi Sorumlusu	
Olarak Tüzel Kişiliği Kabul Edilen Şirketler .....	29
2.5.2.1.2.2. Tüzel Kişiliği Olmadığı Halde	
Vergiye Tabi Kuruluşlar .....	29
2.6. TİCARET ŞİRKETLERİ .....	30
2.6.1. Kollektif Şirket .....	31
2.6.1.1. Kollektif Şirkette Sorumluluk .....	31
2.6.1.2. Kollektif Şirketin Yönetimi .....	31
2.6.1.3. Ortaklarda Değişiklik .....	32
2.6.2. Anonim Şirketler .....	33
2.6.2.1. Anonim Şirketlerin Yapısı .....	33
2.6.2.2. A.Ş.'lerde Tüzel Kişilik ve Medeni Hakları	
Kullanma Ehliyeti .....	34
2.6.2.3. A.Ş.'lerde Sınırlı Sorumluluk .....	34
2.6.2.4. A.Ş.'lerin Özellikleri .....	34
2.6.2.5. A.Ş.'lerin Kuruluşları .....	35
2.6.2.6. A.Ş.'lerin Organları .....	36
2.6.2.6.1. Genel Kurul .....	36
2.6.2.6.1.1. Yetkileri .....	37
2.6.2.6.2. Yönetim Kurulu .....	37
2.6.2.6.2.1. Yönetim Kurulu Üyesi Olabilenler...	38

2.6.2.6.2.1.1. Gerçek Kişiler .....	38
2.6.2.6.2.1.2. Tüzel Kişiler .....	38
2.6.2.6.3. Yönetim Kurulu'nun Görevleri .....	38
2.6.2.6.4. Müdürler .....	39
2.6.2.6.5. Denetçiler (Murakıplar) .....	40
2.6.2.6.6. A.Ş.'lerde Yedek Yönetim Kurulu Üyeliği .....	40
2.6.3. Holding Şirket .....	41
2.6.3.1. Holding Şirkette Sorumluluk .....	41
2.6.3.2. Holding Şirketin Tüzel Kişiliği .....	42
2.6.4. Komandit Şirket .....	42
2.6.4.1. Adi Komandit Şirketler .....	42
2.6.4.1.1. Ortaklar Arası İlişkiler .....	42
2.6.4.1.2. Denetim .....	43
2.6.4.1.2.1. Adi Denetim Hakkı .....	43
2.6.4.1.2.2. Olağanüstü Denetim Hakkı .....	43
2.6.4.1.3. Şirketin İdare ve Temsili .....	43
2.6.5. Limited Şirket .....	43
2.6.5.1. Limited Şirketin Organları .....	44
2.6.5.1.1. Genel Kurul .....	44
2.6.5.1.2. Müdürler .....	45
2.6.6. Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirketler .....	45
2.6.6.1. Şirketin Yönetimi ve Denetimi .....	46
2.6.7. Kooperatif Şirket .....	46
2.6.7.1. Kooperatif - Ortak İlişkileri .....	47
2.6.7.2. Kooperatifin Organları ve Çalışma Düzeni .....	47
<b>3. VERGİ HUKUKU'NDA KİŞİLİK KAVRAMI.....</b>	<b>50</b>
3.1. VERGİ HUKUKU'NDA MÜKELLEFİYET .....	50
3.1.1. Mükellefiyet Kavramı .....	50
3.1.2. Mükellefiyetin Başlangıcı .....	51
3.1.3. Kanuni Mükellef .....	51

<b>3.1.4. Vergi Kanunları Karşısındaki Durumlarına Göre</b>	
Mükellef Sınıflandırması .....	52
<b>3.1.4.1. Tam Mükellefiyet</b> .....	52
<b>3.1.4.2. Dar Mükellefiyet</b> .....	53
<b>3.2. VERGİ HUKUKUNDA EHLİYET VE TEMSİL</b> .....	53
<b>3.2.1. Genel Olarak</b> .....	53
<b>3.2.2. Vergi Hukukunda Ehliyet</b> .....	54
<b>3.2.3. Vergi Hukukunda Temsil</b> .....	55
<b>3.2.3.1. Kanuni Temsil</b> .....	55
<b>3.2.3.2. Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu</b> .....	55
<b>3.2.3.3. İradi Temsil</b> .....	56
<b>3.2.3.4. Vekalet İle Temsil</b> .....	57
<b>3.3. VERGİ SORUMLULUĞU</b> .....	57
<b>3.3.1. Vergi Mevzuatımızda Sorumluluğa İlişkin Hükümler</b> .....	59
<b>3.3.1.1. Vergi Kesenlerin Sorumluluğu</b> .....	59
<b>3.3.1.2. Mirascıların Sorumluluğu</b> .....	59
<b>3.3.1.3. Aile Reisi Beyanında Aile Reisinin Sorumluluğu</b> .....	60
<b>3.3.1.4. Karnesiz Hizmet Erbabı Çalıştıranların Sorumluluğu</b> .....	60
<b>3.3.1.5. Tasfiye Memurlarının Sorumluluğu</b> .....	60
<b>3.3.1.5.1. T.T.K.'da Tasfiye</b>	
Memurlarının Sorumluluğu .....	62
<b>3.3.1.6. Şirket Birleşmelerinde Sorumluluk</b> .....	62
<b>3.3.1.6.1. Türk Ticaret Kanunu'na Göre Birleşme</b> .....	62
<b>3.3.1.6.2. Kurumlar Vergisi Kanunu Açısından</b>	
Birleşme .....	64
<b>3.3.1.6.2.1. Vergiye Tabi Birleşme</b> .....	64
<b>3.3.1.6.2.2. Vergisiz Birleşme</b> .....	65

**İKİNCİ BÖLÜM**

**VERGİ HUKUKUNDA KİŞİLİĞE İLİŞKİN SORUNLAR**

<b>1. TÜRK GELİR VERGİSİNDE MÜKELLEFİYETE İLİŞKİN SORUNLAR.....</b>	<b>66</b>
1.1. T.T.K. İLE GELİR VERGİSİ KANUNU'NUN UYUMU SORUNU.....	66
<b>2. TÜRK KURUMLAR VERGİSİNDE MÜKELLEFİYETE İLİŞKİN SORUNLAR .....</b>	<b>67</b>
2.1. Türk Ticaret Kanunu İle Vergi Kanunların Uyumu Sorunu .....	67
2.2. Bazı Kurumların Kurumlar Vergisi Mükellefi Olup Olmayacağı Sorunu..	68
2.2.1. Dernek ve Vakıflara Ait İktisadi İşletmeler .....	68
2.2.1.1. Derneklerin Balo, Yemek, Gezi vb. Düzenleme Faaliyetleri .....	68
2.2.2. Ticaret Odalarının Lokal İşletmesi .....	69
2.2.3. Vakıfların Sosyal Tesis, Misafirhane İşletmesi .....	69
2.2.4. Yabancı Kamu İdare ve Müesseselerine Ait İktisadi İşletmeler ..	69
2.2.5. İrtibat Büroları .....	70
2.2.6. İş Ortakları .....	70
2.2.6.1. İş Ortaklığının Unsurları .....	72
2.2.6.2. İş Ortaklığı Olarak Mükellefiyet Tesisi Zorunluluğu ....	73
2.2.6.2.1. İş Ortaklığının Zararla Sona Ermesi Halinde Bu Zararın Ortaklarca Ne İşleme Tabi Tutulacağı .....	73
2.2.7. Borçlar Hukuku Açısından İş Ortakları (Adi Şirketler) .....	74
2.3. İşe Başlama .....	80
2.3.1. Tüccarlar İçin İşe Başlama (K.V.K.m.154) .....	80
2.3.2. Serbest Meslek Erbabında İşe Başlama (V.U.K.m.155) .....	80
2.4. Ticari Faaliyetlerin Sona Ermesi .....	81
2.4.1. İşi Bırakmanın Tarifi .....	81
2.4.2. Tasfiye ve İflas .....	81
2.4.3. Nakil .....	82
2.4.4. İşi Bırakmayı Bildirme Sorunu .....	82
2.4.4.1. İşi Bırakmayı Bildirme .....	83

2.4.4.2. Kurumlar Vergisi Beyannamesi Verme .....	83
2.4.4.3. Satılmayan Emtia Stoku ve Demirbaşların Ortaklara Dağıtımı .....	84
<b>3. VERGİ SORUMLULUĞUNA İLİŞKİN SORUNLAR .....</b>	<b>85</b>
3.1. Türk Hukukunda Sorumluluk .....	85
3.1.1. Hukuk Litaratüründe Sorumluluk .....	85
3.1.2. Borç ve Sorumluluk .....	86
3.2. Şirketler Hukukunda Sorumluluk ve Limited Şirketlerde Sorumluluk .....	87
3.2.1. Sınırlı-Sınırsız Sorumluluk .....	87
3.2.2. Doğrudan Doğruya (Birinci Derecede)-Dolayısıyla (İkinci Derecede) Sorumluluk .....	88
3.2.3. Adi - Müteselsil Sorumluluk .....	89
3.2.4. Limited Şirketlerde Müdürlerin Sorumluluğu .....	89
3.2.5. V.U.K. 'dan Doğan Sorumluluklar .....	89
3.2.5.1. Limited Şirketin Vergi Borcunun Olması .....	89
3.2.5.2. Limited Şirketin Vergi Borcunu Ödememesi .....	90
3.2.5.3. V.U.K. m. 10'dan Doğan Sorumluluğun Mahiyeti .....	90
3.2.5.4. 6183 Sayılı Amme Alacakları Tahsil Usulu Hakkındaki Kanun'dan Doğan Sorumluluk .....	91
3.2.6. Limited Şirket Müdürlerinin Sorumluluğunun Hukuki Mahiyeti .....	92
3.2.6.1. Limited Şirketle, Limited Şirket Müdürü Arasındaki İlişkinin Hukuki Mahiyeti .....	92
3.2.6.2. Müdürlerin Sorumluluklarını Tesbit Edecek Hükümlerin Hukuki Mahiyeti .....	93
3.2.7. Limited Şirket Müdürlerine Karşı Açılacak Sorumluluk Davası .....	95
3.2.7.1. Sorumluluk Davasının Tarafları .....	96
3.3. Anonim Şirketlerde Sorumluluk .....	97
3.3.1. Anonim Şirketlerde Yönetim Kurulu Üyelerinin Sorumluluğu ...	97

3.3.1.1. Anonim Şirketlerde Yönetim Kurulu Üyelerinin Belirli Sorumluluk Halleri .....	97
3.3.2. Özen Borcu .....	98
3.3.3. Anonim Şirketlerde Yönetim Kurulu Üyelerinin Sorumluluğunu Gerektiren Durumlar .....	99
3.3.4. İbra .....	100
3.4. Kollektif Şirketlerde Sorumluluk .....	101
3.4.1. Sorumluluğun Kaynağı .....	101
3.4.2. Sorumluluğun Kapsamı .....	101
3.4.3. Sorumluluğun Koşulları .....	102
3.4.3.1. Yapılan İşlemlerin ve İşlenen Fiillerin Ortaklığın Yetkili Organınca Yapılması .....	102
3.4.3.2. Yapılan İşlemlerin Ortaklığın İşletme Konusu İçine Girmesi veya Konuya Bağlanabilir Olması .....	102
3.4.3.3. Ortaklığın Tüzel Kişiye Sahip Olması .....	103
3.4.4. Ortakların Şahsi Sorumluluğu ve Sorumluluk Derecesi .....	103
3.4.5. Sorumluluğun Kanundan Doğan Sınırlandırılması .....	104
3.4.6. Ortaklığın Müteselsil Sorumluluğu .....	104
3.5. Kişi Ortakları İle Sermaye Ortakları Arasındaki Hukuki Benzerlik ve Farklar .....	105
3.6. Ortaklık Sözleşmesinin Özellikleri .....	105
3.6.1. Evli Kadının Ortak Olabilmesi .....	106
<b>4. TEBLİĞE İLİŞKİN SORUNLAR .....</b>	<b>107</b>
4.1. Tebliğ Yapılacak Kimseler .....	108
4.2. Tebliğ Çeşitleri .....	109
4.2.1. Posta ve Tebliğ .....	109
4.2.2. İlan Yolu İle Tebliğ .....	110
4.2.2.1. Tebliğin İlanla Yapılacağı Durumlar .....	110
4.2.2.2. İlanın şekli .....	111
4.2.2.3. İlanın Kapsamı .....	111
4.2.3. Hatalı Tebliğ .....	111

4.2.4. Tebliğ Yerine geçen İşlemler .....	112
<b>5. TEMSİLCİLERDEN KAYNAKLANAN SORUNLAR .....</b>	<b>113</b>
5.1. Kanuni Temsilci .....	113
5.1.1. Temsilci Kavramı .....	113
5.1.2. Kanuni Temsilci - İradi Temsilci .....	113
5.1.3. Kanuni Temsilcinin Mükellef ve Sorunludan Farkı .....	114
5.1.4. Vergi Ödevleri Kanuni Temsilci Tarafından Yerine Getirilenler .....	115
5.1.4.1. Gerçek Kişiler .....	115
5.1.4.1.1. Tam Ehliyetliler .....	115
5.1.4.1.2. Tam Ehliyetsizler .....	115
5.1.4.1.3. Sınırlı Ehliyetsizler .....	115
5.1.4.2. Tüzel Kişiler .....	116
5.1.4.3. Tüzel Kişiliği Olmayan Kuruluşlar .....	116
5.1.4.4. Türkiye'de Bulunmayanlar .....	116
5.2. Kanuni Temsilcinin Temsil Edilenin Vergi Borcundan Sorumlu Olması	117
5.2.1. Sorumluluğun Kapsamı .....	117
5.2.2. Haksız Alınan İhracatta Vergi İadesi .....	118
5.2.3. Vergi Alacağına Bağlı Olarak Gecikme Faizi ve Gecikme Zammı Alacakları .....	118
5.2.4. Vergi Cezalarından Doğan Sorumluluk Vergi Cezaları .....	119
5.3. Kanuni Temsilcinin Sorumluluğunun Şartları .....	120
5.3.1. Vergi Alacağının Kısmen veya Tamamen Temsil Edilenin Varlığından Alınmaması .....	120
5.3.2. Vergi Alacağının Asıl Borçludan Alınmamasının Sebebinin, Vergi Ödevlerinin Yerine Getirilmemesi Olması .....	121
5.3.3. Yeni Düzenlemeye (3508 sayılı kanun) Göre Sorumluluk .....	121
5.4. Kanuni Temsilcinin Sorumluluğunun Sınırları .....	122
5.5. Özel Hukuk Tüzel Kişileri ve Diğer Kişiliklerde Kanuni Temsilci .....	122
5.5.1. Limited Şirketlerde Kanuni Temsilci .....	122
5.5.1.1. Temsil Yetkisinin Tescil ve İlanı .....	123

5.5.1.2. Temsil Yetkisinin Kapsamı .....	123
5.5.1.3. Temsil Yetkisinin Kullanılması .....	123
5.5.2. Kollektif Şirketlerde Kanuni Temsilci .....	123
5.5.3. Komandit ve Hisseli Komandit Şirketlerde Kanuni Temsilci ....	124
5.5.4. Adi Şirketlerde Kanuni Temsilci .....	124
5.5.5. Kooperatiflerde Kanuni Temsilci .....	124
5.5.6. Derneklerde Kanuni Temsilci .....	124
5.5.7. Vakıflarda Kanuni Temsilci .....	124
5.5.8. Tüzel Kişiliği Olmayan Kuruluşlarda Kanuni Temsilci .....	125
5.6. Kanuni, Temsilcilerin Sorumluluğu .....	125
5.6.1. Anonim Şirketlerde Kanuni Temsilcinin Belirlenmesi.....	127
5.6.2. Anonim Şirketlerde Kanuni Temsilcilerin Belirlenmesi ve Takibi .....	128
SONUÇ.....	131
KAYNAKLAR.....	133



**KISALTMALAR**

**A.A.T.U.H.K** Amme Alacaklarının Tahsili Usulu Kanunu

**A.Y.** Anayasa

**A.Ş.** Anonim Şirket

**B.K.** Borçlar Kanunu

**D.T.** Devlet Tahvili

**G.K.** Gümrük Kanunu

**G.V.** Gelir Vergisi

**G.V.K.** Gelir Vergisi Kanunu

**H.B.** Hazine Bonosu

**H.K.** Harçlar Kanunu

**K.D.V.** Katma Değer Vergisi

**K.O.İ.** Kamu Ortaklığı İdaresi

**K.V.** Kurumlar Vergisi

**K.V.K.** Kurumlar Vergisi Kanunu

## XIX

<b>K.V.G.T.</b>	<b>Kurumlar Vergisi Genel Tebliği</b>
<b>M.K.</b>	<b>Medeni Kanun</b>
<b>M.K.Y.F.</b>	<b>Menkul Kıymet Yatırım Fonu</b>
<b>M.K.Y.O.</b>	<b>Menkul Kıymet Yatırım Ortaklığı</b>
<b>O.E.C.D.</b>	<b>Ekonomik İşbirliği Ve Kalkınma Örgütü</b>
<b>S.P.K.</b>	<b>Serbest Piyasa Kurulu (Kanunu)</b>
<b>T.K.İ.</b>	<b>Toplu Konut İdaresi</b>
<b>T.T.K.</b>	<b>Türk Ticaret Kanunu</b>
<b>V.İ.V.K.</b>	<b>Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu</b>
<b>V.U.K.</b>	<b>Vergi Usul Kanunu</b>
<b>Y.F.</b>	<b>Yatırım Fonu</b>
<b>Y.O.</b>	<b>Yatırım Ortaklığı</b>
<b>İ.İ.K.</b>	<b>İcra İflas Kanunu</b>

## GİRİŞ

Vergi Hukuku'nda kişilik kavramı daha önce incelenmemiş bir konudur. Bu nedenle bir çok hukuk dallarını ilgilendiren kişilik kavramını vergi hukuku çatısı altında ortaya çıkarmak amacıyla bu çalışma yapılacaktır.

Vergi Hukuku'nda kişilik kavramı gerçek ve tüzel kişiler üzerine kurulmuştur. Gerçek kişiler ve tüzel kişiler her türlü vergiyi doğuran olayla muhatap olduklarında vergi hukuku alanına girmektedirler. Vergi kanunlarında birçok özel hukuk kanun maddelerin atıfta bulunulmuş ve özel hukuk kavramları vergi hukukuna ithal edilmiştir. Bu nedenle bu çalışma yapılırken özellikle medeni hukuk ve ticaret hukukunda kişilik kavramlarının ne anlama geldiği ortaya çıkarılacaktır. Bu şekilde vergi hukukunun en çok ilişkide olduğu medeni hukuk ve ticaret hukukunda kişilik kavramlarının ne olduğu belirgin hale getirilecektir.

Çalışmanın birinci bölümünde Türk özel hukukunda ve vergi hukukunda kişilik kavramı ele alınacaktır. Medeni hukukta kişilik kavramı başlığı altında kişi kavramı, kişi türleri, hak ve fiil ehliyetleri, ikametgah kavramı konuları ele alınacaktır. Türk ticaret hukukunda kişilik kavramı konusunda ilk önce tacir kavramı ele alınacak daha sonra ise ticaret şirketleri işlenecektir. Birinci bölümün son konusu ise vergi hukukunda kişilik kavramıdır. Burada vergi hukukunda mükellefiyet, vergi hukukunda ehliyet, temsil ve vergi sorumluluğu kavramlarına değinilecektir.

Çalışmanın ikinci bölümünde ise vergi hukukunda kişiliğe ilişkin sorunlar ele alınacaktır. İkinci bölümün birinci konusu Türk gelir vergisinde mükellefiyete ilişkin sorunlardır. Daha sonra Türk kurumlar vergisinde mükellefiyete bağlı sorunlar başlığı altında kurumlar vergisine dahil kurumların mükellefiyete ilişkin sorunlarına yer verilecektir. Bundan sonra sırasıyla; vergi sorumluluğuna ilişkin sorunlar, tebliğe ilişkin sorunlar, ve son olarak temsilcilerden kaynaklanan sorunlar ele alınacaktır.

## BİRİNCİ BÖLÜM

### TÜRK ÖZEL HUKUKU'NDA VE VERGİ HUKUKU'NDA KİŞİLİK KAVRAMI

#### 1.MEDENİ HUKUKTA KİŞİLİK KAVRAMI

##### 1.1. KİŞİLER HUKUKUNUN MEDENİ KANUNDAKİ YERİ

Medeni Kanun'un birinci kitabını "Şahsın Hukuku" oluşturmaktadır. Burada "Birinci Bab", gerçek kişilere (hakiki şahıslar), "İkinci Bab" ise, tüzel kişilere (hükmi şahıslar) ilişkindir.

Gerçek kişilere ilişkin "Birinci Bab"'ın birinci faslı "şahsiyet" başlığını taşır. Buraya kişilik hakları (şahsiyet hakları) yani, hak ehliyeti, fiil ehliyeti, hısımlık, konut, ad üzerindeki haklar, kişiliğin korunması konuları alınmıştır<sup>1</sup>.

Diğer ülkelerin medeni kanunlarında da örneğin, Prusya Devletleri için Genel Land Kanununda (ALR), Fransız Madeni Hukuku'nda (Codecivil), Avusturya MK'da (ABGB), kişinin hukuku en başta yer almıştır<sup>2</sup>.

Medeni hukukumuz kişiler hukukuna bağımsız bir nitelik tanır.Bu şekilde medeni kanunumuz, özel hukukun önce mal varlığı düzenini kurması yolundaki Roma Hukuku ve Pandekt Hukuku'ndaki görüşü kabul etmemiştir<sup>3</sup>.

Şahsı soyut (mücerret) olarak ele alıp inceleyen şahsın hukuku, diğer özel hukuk ilişkilerinin, örneğin aynı hakların veya miras hukukunun zorunlu temelini teşkil eder<sup>4</sup>.

Kişilerin hukuki durumuna ilişkin hükümler genel olarak Medeni Kanun'umuzda yer alır. Fakat kişiler hukukunu düzenleyen çeşitli özel kanun ve

---

<sup>1</sup> Ergun Özsunay, Gerçek Kişilerin Hukuki Durumu, Sulhi Garan Matbaası Koll.Şti., İstanbul 1977, s.3.

<sup>2</sup> Ergun Özsunay, a.g.e., s.4.

<sup>3</sup> Kemal Oğuzman - Özer Seliçi, Kişiler Hukuku Dersleri, Filiz Kitabevi, İstanbul 1988, s.1.

<sup>4</sup> Bilge Öztan, Şahsın Hukuku-Hakiki Şahıslar, Turhan Kitabevi, Ankara 1987,s.2.

tüzükler de mevcuttur. Bunlara örnek olarak 2525 sayılı Soyad Kanunu - Soyadı Tüzüğü, 1587 sayılı Nüfus Kanunu, 1630 sayılı Dernekler Kanunu, 274 sayılı Sendikalar Kanunu, 2762 sayılı Vakıflar Kanunu özellikle belirtilmelidir<sup>1</sup>.

### *1.2. KİŞİLER HUKUKUNUN İLKELERİ*

Kişiler hukukunun dört ilkesi şöyledir:

a)Eşitlik İlkesi: Herkesin hak ehliyetine sahip olduğu açıkça ve kesin olarak belirlenmiştir.

b)Özgürlük İlkesi: Herkes özgürce ikametgahını seçebilir. Kişi özgürlüğünü devredemez ayrıca özgürlüğünü emredici hükümlere ya da genel ahlaka aykırı biçimde sınırlamaya yetkili değildir.

c)Kişiliğe Saygı ve Kişiliğin Korunması ilkesi: Medeni Hukukumuz, insanı ve onun kişiliğini, saygıya değer bir varlık olarak kabul etmiş, ona en üstün saygının gösterilmesini istemiş, kişiliğe yapılacak saldırılara karşı korunmuş ve onun aşırı özverilere katlanmasını önleyici hükümler öngörmüştür (M.K m. 23,24).

d)Sosyal Karakter ilkesi: Kişiler Hukukunun sosyal karakteri, özellikle hem kişiliğin korunmasında (M.K.m. 23,24); hem de ehliyeteye ilişkin hükümlerde belirgindir<sup>2</sup>.

### *1.3. KİŞİ KAVRAMI*

“Kişi” (person, personne, persona) kavramının, biri dar diğer geniş olmak üzere iki anlamı vardır. Dar anlamda kişi, hak ehliyetine sahip bulunan varlıktır. Buna karşı, bizim hukukumuz, kişi anlamını geniş anlamıyla benimser. İsviçre / Türk hukuklarında, kişi denilince, sadece hak ehliyetine, sahip olan kimse değil, fakat M.K. m.23 ve 24’te belirtilen ve hukuki konumu sağlanan değerlerden, (örn. saygınlık, özgürlük vb.) oluşan bir varlık anlaşılır<sup>3</sup>.

---

<sup>1</sup> Ergun Özsunay, a.g.e., s.5.

<sup>2</sup> Ergun Özsunay, a.g.e., s.6.

<sup>3</sup> Ergun Özsunay, a.g.e., s.11.

Kişi denilince ilk akla gelen varlık insandır. Fakat hukuk bilimi, kişi denince bundan sadece insanı değil belirli niteliklere sahip, insan yada mal topluluklarını da kişi olarak kabul etmektedir. Demek ki hukuk için kişi yalnızca insan değildir<sup>1</sup>. Fakat yine de kişi denince akla ilk gelen insan olmaktadır. Hak ve kişi deyimleri irade ve dolayısıyla insanla ilgilidirler ve insan da iradeye sahip olduğu için kişidir. Hukuk düzeni insanların bir kısmını kişi olmaktan men edemeyeceği gibi, iradesi olmayan varlıklarda kişi niteliği veremez.

Hukuk, insanı, sırf insan olduğu için, onun temyiz kudretine sahip olup olmadığına bakmaksızın kişi saymış, tüm insanları hiç bir ayırım yapmadan kişi yapmıştır<sup>2</sup>. Örneğin bir akıl hastası, 3 aylık bir bebek kişidir. Ancak bir hayvanın veya eşyanın kişi olduğu hukuk düzenince kabul edilemez. Bunun yanında insanların kurduğu bir şirkette kişiliği vardır. Çünkü, şirketin iradesini beyan edebilecek insanlar (ortaklar) vardır ve bu iradeler kullanılarak bu tüzel kişi haklarını savunabilir borçlarını ödeyebilir.

Hukuk, insanlar arasındaki ilişkileri düzenleyen bir bilim olduğu için kanun koyucu ancak bu düzenin bozulmamasına yarayacak varlıklara kişilik tanır. Bunun aksine, düzenin bozulmamasını sağlayacak varlıkları da hakkın objesi kabul eder<sup>3</sup>. Bu sebeptendir ki, bugün bir hayvan ya da eşya ancak hakkın konusu olabilir yoksa, kişi değildir. Ayrıca bugün için insanların bazılarını kişi, bazılarını hak konusu kabul etmenin de imkanı yoktur<sup>4</sup>.

#### *1.4. KİŞİLERİN TÜRLERİ*

Medeni Kanun kişileri ikiye ayırır. Gerçek kişiler (Hakiki Şahıslar) ve Tüzel kişiler (Hükmi Şahıslar).

a)Gerçek Kişiler: Tüm insanlar gerçek kişilerdir. Tüm çağdaş hukuk sistemleri gerçek kişi olarak “tüm insanları” kabul emektedir<sup>5</sup>.

<sup>1</sup> Mustafa Dural, Türk Medeni Hukukda Gerçek Kişiler Filiz Kitapevi, İstanbul 1987, s.3.

<sup>2</sup> Mustafa Dural, a.g.e., s.5.

<sup>3</sup> Mustafa Dural, a.g.e., 4-5.

<sup>4</sup> Mustafa Dural, a.g.e., s.4-5.

<sup>5</sup> Mustafa Dural, a.g.e., s.6.

b)Tüzel Kişiler: Kendilerine başlı başına kişilik tanınmış, belli bir ortak amaca yönelmiş kişi ya da mal topluluklarına tüzel kişiler denilir<sup>1</sup>.

### 1.5. KİŞİ - KİŞİLİK AYIRIMI

Kişi kavramıyla Kişilik kavramı aynı anlama gelmemektedir. Kişilik kavramı, kişi kavramından daha geniş kapsamlıdır. Kişi kavramı hak ve borçlar edinebilen varlıkları belirlediği halde, kişilik kavramı hak ve borçlara sahip olabilme yanında, hak ve borçlara sahip olabilmek için hukuki eylem ve işlemler yapabilme ehliyeti, kişilik alanına giren ve hukukca korunan tüm değerlerle, kişisel durumlarında kapsayan daha geniş bir kavramdır. Kısaca hak ve borçlara ehil varlıkları belirtmek üzere kişi; buna karşılık kişinin yetenekleri, kişilik alanına giren değerleri ve kişisel durumlarından oluşan bütünü belirtmek üzere de kişilik kavramı kullanılmaktadır.

Kişilik (şahsiyet) denince, kişinin, korumaya değer bulduğu hukuki, bedeni ve manevi nitelikteki varlıkların tümü anlaşılır. Bir başka deyişle kişilik, kişinin kişi olması nedeniyle sahip olduğu hak ve fiil ehliyetiyle, hayatı, sağlığı, vücut tamlığı, şerefi, haysiyeti, sırları, adı vs. üzerindeki haklarının tümüdür<sup>2</sup>.

Medeni Kanunumuz da, hak ehliyeti, hukuki işlem ehliyeti ve kişilik alanına giren bazı değerlerin ve kişisel durumların düzenlendiği 8 ve 34'üncü maddeler arasındaki 1'inci faslın başlığını, "şahsiyet" (kişilik) olarak belirtmiştir. Kişilik kavramı içine, hak ehliyeti (MK.8 ,46 ), hukuki işlem ehliyeti (MK.9,47 ), kişinin kişilik alanına giren ve hukuk düzenince korunan beden tamlığı, yaşamı, sağlığı, onuru, özgürlükleri, adı ve resmi üzerindeki hakkı gibi değerleri (MK.23,26) ile, kişilik denilen kavramın başlangıç sonunu belirleme (K.27,34) sorunları girer. Ancak kişilik kavramı içine bunlar dışında, kişisel durumları da (nesep, yaş, kısıtlılık, evli, bekar, dul, boşanmış olma gibi) sokmamız gerekir<sup>3</sup>.

Kişi kavramının, kişiler hukuku yönünden özel bir anlamı vardır. Buna göre, hak yeteneğine sahip varlıklara kişi denilmektedir. Hak yeteneğine sahip olmak da,

---

<sup>1</sup> Mustafa Dural, a.g.e., s.7.

<sup>2</sup> Mustafa Dural, a.g.e., s.8.

<sup>3</sup> Mustafa Dural, a.g.e., s.164-165.

kişi sayılan varlığın haklara ve borçlara sahip olabilmesi demektir . O halde kişiyi “hak ve borçlara sahip olabilen varlıklardır” biçiminde kısaca tanımlayabiliriz<sup>1</sup> .

Medeni kanun , kişi kavramını açık bir şekilde tanımlamamıştır. Fakat yine de “şahsiyet kavramı” açıklanırken kişilik kavramına dolaylı yoldan değinir. MK. 8’inci madde şöyle demektedir: “Her şahıs, medeni haklardan faydalanır. Kanun nazarında haklara ve borçlara ehil olmakta herkes eşittir.” Bu madde ile “hak yeteneği” belirlenmekte, dolayısıyla da kişi bir nebze olsun belirlenmiş olmaktadır.

### 1.5.1. Gerçek Kişiler

Hangi varlıklar “kişi” olabilir diye sorduğumuzda ilk akla gelen varlık insanlar olmaktadır. Tüm hukuk düzenleri insanları kişi olarak kabul etmiştir. Her ne kadar Roma Hukuku’nda köleler hak ve borç edinme imkanları olmamasına, yani kişi sayılmamalarına rağmen artık bugün İnsan Hakları Evrensel Beyannamesinin 1 - 4 ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’nin 4’üncü maddesindeki ilkeler kabul edilmiş ve tüm insanlar birbirine eşit kişiler olarak kabul edilmektedir<sup>2</sup> .

### 1.5.2. Tüzel Kişiler

İnsanların belli bir amaca ulaşmada, akıl, fikir, sermaye vs...gibi şeyleri her zaman bir arada bulmaları veya bunlardan tek başına uygun bir bileşke kurmaları mümkün olmayabilir. Böyle durumlarda insanlar bir araya gelerek dayanışma, yardımlaşma yoluyla, belli bir amaç için güçlerini birleştirirler . Gerçek kişilerin bu şekilde oluşturdukları kişiye “Tüzel Kişi” denir . Tüzel kişilik gerçek kişilerin kurduğu , fakat onlardan bağımsız bir kişiliktir . Tüzel kişilik insanlardan bağımsız olduğu için kendisini oluşturan insanlar ölse bile tüzel kişilik devam edebilir .

İşte kendisini oluşturan insan ve mal topluluğundan bağımsız olarak ve belli bir amaca yönelik, başlı başına bir varlığı olmak üzere ortaya çıkan insan ve mal topluluklarına tüzel kişiler denir (MK.m.45). Tüzel kişiliğin iradesi olduğu kabul edilir ve onun iradesini açıklayacak organlar da ayrıca oluşturulur . Bu yolla kişi, yani hak ve borçlara ehil olan irade sahibi varlık ortaya çıkar.

<sup>1</sup> Aydın Zevkliler, Medeni Hukuk, Dicle Üniversitesi Hukuk Fakültesi, 1986, s.162.

<sup>2</sup> Aydın Zevkliler, a.g.e., s.163.



Bunlardan insan topluluğu şeklinde biçimlenenlere dernek veya şirket, mal topluluğu şeklinde biçimlenenlere de vakıf denilir .

Tüzel kişiler, cins, yaş, hısımlılık gibi yalnızca insana özgü olanlar dışında, tüm hakları kazanıp borç altına girebilir (MK.m.46). Bu istisna hariç, tüzel kişilerle gerçek kişiler arasında kişi sayılma yönünden tam bir eşitlik vardır .

#### *1.5.2.1 Tüzel Kişilerin Çeşitleri*

Tüzel kişiler başlıca iki büyük gruba ayrılırlar.

##### *1.5.2.1.1.Kamu Hukuku Tüzel Kişileri*

Bunlar, görevi bakımından kamu oteritesini temsil ederler. Ancak kanunla ya da kanunun verdiği yetkiye dayanılarak kurulabilirler (AY 112/II). Kamu hukuku tüzel kişileri ayrıca Kamu İdareleri (amme idareleri) ve Kamu Kurumları (amme müesseseleri) olarak ikiye ayrılmıştır<sup>1</sup>.

İdare hukuku açısından bakarsak bütün hizmet yerinden yönetilen kuruluşların TRT, Üniversiteler, KİT'ler gibi tüzel kişilikleri vardır. Yine Kamu Meslek Kuruluşları olan, Ticaret Odası, Ticaret Borsası ve Sanayi Odalarının da tüzel kişiliği mevcuttur. Bunun yanında yerel yönetim kuruluşları olan il özel idaresi, belediye ve köyler de özerk birer tüzel kişiliktirler. KİT'ler ve kamu meslek kuruluşları yasa ile kurulur.

##### *1.5.2.1.2.Özel Hukuk Tüzel Kişileri*

Özel hukuk tüzel kişileri özel hukuktan doğmuştur. Özel hukuk tüzel kişileri güttükleri amaçlara göre ikiye ayrılırlar.

a)Kar amacı güden ve kazanç sağlamaya yönelik özel hukuk tüzel kişileri; Ticaret Şirketleridir.

b)Kar amacı gütmeyen özel hukuk tüzel kişileri ki bunlar derneklerdir. Dernekler, ekonomik amaç gütmeyen "kişi toplulukları"dır.Vakıflar ise belli bir amaca yönelik, tüzel kişiliğe sahip "mal toplulukları" dır<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> Ergun Özsunay, a.g.e., s.13.

<sup>2</sup> Ergun Özsunay, a.g.e., s.14.

Bir amacı gerçekleştirmek için kişiler bir araya geldiklerinde bunlar için hukuki hayatın bütün tasarruflarını yapmak ve bir mal varlığına sahip olmak bir zorunluluk olmaktadır. Tüzel kişi bu yetkiye sahip olarak mülk edinme hakkını kullanır ve hukuki tasarruflarda bulunur. Tüzel kişiler, siyasi, ekonomik ve sosyal zorunlulukların sonucunda doğmuştur<sup>1</sup>.

### 1.6. GERÇEK KİŞİLİĞİN BAŞLANGICI

Medeni Kanun'umuz gerçek kişiliğin başlamış sayılabilmesi için çocuğun tam ve sağ doğmuş olmasını öngörmektedir (M.K. m.27/ ).

#### 1.6.1. Tam Doğum

Tam doğum, çocuğun ana bedeninden tümüyle ayrılması anlamına gelir. Göbek bağının kesilmiş olması zorunlu değildir.

#### 1.6.2. Sağ Doğum

Çocuğun ana bedeninden yaşayarak ayrılması yani, bir nefes alıncaya kadar veya canlılık belirtisi göstererek “bir an” yaşamış olması anlamına gelir.

Kişiliğin başlangıcı ve dolayısıyla hak ehliyetinin kazanılması için “insan biçim ve yapısında olma” koşulunun arandığı dönemlere de rastlanabilir. Örneğin Roma Hukuku, Prusya devletleri için Genel Land Kanunu (ALR), Saksonya Krallığı Medeni Kanunlarına göre insan ve biçim yapısına benzemeyen biçim ve yapıda doğan varlıklar insan sayılmamış, medeni ve aile haklarından faydalandırılmamışlardır. Alman hukuku bu görüşü reddetmiştir. Alman Medeni Kanunu'nun (BGB) gerekçesinde şu kural kabul ediliyor; “insan üreyen ve doğan şey, ne olursa olsun, niteliği bakımından insana ait sayılır, insan biçimine ve yapısına sahip olmaksızın doğmuş olma söz konusu olamaz.” Türk Hukuku'nda da insan biçim ve yapısında olma koşulu aranmaz. İki başlı, üç ayaklı veya kafası olmayan, kalbi olmayan çocukların sağ ve tam doğarak dünyaya gelmeleri halinde bunlar kişilik kazanır ve kesinlikle hak ehliyetine sahip olurlar<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> Hamza Eroğlu, *İdare Hukuku*, Ankara 1984, s.127.

<sup>2</sup> Ergun Özsunay, a.g.e., s.18-19.

Yürürlükteki İsviçre - Türk ve Alman Hukuku'na göre, kişiliğin başlayabilmesi için çocuğun tam ve sağlam doğmuş olması yeterlidir, buna ilave başka koşul aranmaz.

M.K. m.27 "Çocuk sağ doğmak şartıyla ana rahmine düştüğü andan itibaren medeni haklardan istifade eder." demektedir. Bu maddeyle cenine kişilik tanınmış değildir. Fakat ceninin Miras, Aile, Ceza, Borçlar Hukukunda yer alan haklarını koruma amacı güdülmüştür. Örneğin, bunlara miras doğrudan doğruya intikal eder. Kendilerine (cenine) yapılan bağışlamalar da (bu tür hukuki durumda cenine "beklenen hak sahibi denir") geçerli sayılır<sup>1</sup>.

Gerçek kişinin başlangıcı ile tüzel kişiliğin başlangıcı ilk görünüşte birbirinden farklıdır. Gerçek kişilik sağ ve tam doğumla başlarken, tüzel kişilik tescil ve ilan ile başlar. İlk görünüşte farklıdır çünkü bu iki tip kişilik birbirinden çok ayrı olaylarla meydana gelmektedir. Ama sonuçta bu varlıklar bir kişilik sahibi olmaktadır. Her ikisinde gerek gerçek kişiler, gerekse tüzel kişiler hak ve borçlara sahip olarak bir kişi unvanı kazanmış olduğu için birbirlerine hukuki sonuç olarak benzerler.

## *1.7. KİŞİLİĞİN EHLİYETİ*

### **1.7.1. Hak Ehliyeti**

Hak ehliyeti haklardan yararlanmayı değil, haklara sahip olmayı, bundan da öte haklara ve borçlara sahip olma zorunluluğunu yansıtır. Hak ehliyeti doğuştan vardır. Bu ehliyete sahip olmak için kişinin hiçbir eylem ve işlemde bulunması gerekmez.

Herkes hak ehliyetine sahiptir. Hak ehliyetinin sahip olmanın tek koşulu doğumla kişilik kazanmış olmaktır (genellik ilkesi).

Eşitlik ilkesi gereğince ise, hak ehliyetine sahip olabilme bakımından kişiler arasında hiç bir fark gözetilmez. Irkı, dili, dini, toplumsal kökeni, uyrukluğu, cinsiyeti, siyasal görüşü, ne olursa olsun herkes hak ehliyetine sahiptir (eşitlik ilkesi). Hak ehliyeti mutlaktır ancak, hakları kullanma ehliyeti (fiil ehliyeti) sınırlandırılabilir.

---

<sup>1</sup> Lütfü Dalamanlı-Faruk Kazancı-Muharrem Kazancı, Türk Medeni Kanunu-Şahsın Hukuku 1-81, İstanbul 1991, s.285.

Anayasamızın 10. maddesi de, “Kişilerin kanun önünde eşit” olduğunu belirtmektedir.

Yaş nedeninden ortaya çıkan; evlenme, evlat edinme, kazai rüşt, dini özgürce seçebilmesi, vasi olabilme, yasak işlemleri yapabilme, dernek kurabilme ve üye olabilme konusunda hak ehliyeti açısından farklılıklar olabilmektedir.

Bunların dışında, cinsiyetten, nesepten, sağlıktan, onur ve saygınlıktan ve yabancılıktan dolayı farklılıklar doğabilmektedir<sup>1</sup>.

Hak ehliyetinin sınırlamalarına geçmeden önce Vesayet Kurumu olarak anılan müesseseleri tanımlamamız gerekmektedir.

#### *1.7.1.1.Vesayet Kurumu*

Vasi , vesayet altındaki kimsenin mallarını idare eden ve medeni tasaruflarda onu temsil eden kişidir. Vesayeti gerektiren haller:Bunlardan birincisi Küçüklüktür. Velayet altında bulunmayan her küçüğe bir vasi tayin edilir.Diğer hal ise Hacir halidir.Hacir sebepleri ise şunlardır.Birincisi Akıl hastalığı ve Akıl zayıflığıdır: Akıl hastalığı ve akıl zayıflığı sebebiyle işlerini görmekten aciz ve devamlı yardıma muhtaç olan veya başkasının emniyetini tehdit eden her reşit için, bir vasi atanır (MK.m.355). İkincisi israf, ayyaşlık, suihal ve suiicare halleridir. İsrif, ayyaşlık, suihal ve suiicare yoluyla kendisini veya ailesini muhtaç hale sokan veya devamlı yardım ve bakıma muhtaç olan yahut başkasının güvenliğini tehdit eden her reşit için bir vasi atanır (MK.m.356 ). Üçüncüsü hapis halidir. Bir yıl veya daha fazla süre ile hürriyeti bağlayıcı bir ceza ile mahkum olan her reşit için bir vasi nasbolunur (MK.m.357). Bunlara ilave olarak bir de İsteğe bağlı hacir hali vardır. İhtiyarlığı, maluliyeti veya tecrübesizliği nedeniyle işlerini gereği gibi görmekten aciz olduğunu ispat eden bir reşit, vesayet altına alınmasını talep edebilir (MK.m.358). Bir de kayımlık müessesesi vardır.Reşit olan bir kişi hasta veya kayıp (gaip) olduğunda veya benzer sebeplerden biriyle işini bizzat yapamadığı gibi bir mümessil atamaya da imkanı yoksa sulh mahkemesi bu kişiye bir kayyım tayin eder (MK.m.376). Kayyım bir malın idaresi veya belli bir iş için tayin edilir (M.K.m.353).

---

<sup>1</sup> Aydın Zevkliler, a.g.e., s.181-187.

Veli, vasi ve kayyımlar baktıkları ya da mallarını idare ettikleri kimselere iyi niyetle davranmak ya da idare etmek zorundadırlar. Bu kişiler ve kurumlara ilişkin muameleleri yaparken sorumlulukları altında bulundurdukları kişilerin aleyhine sonuç doğuracak işlemler yapamazlar. O kişiler küçük olmasalardı, normal ve sağlıklı olsalardı aklîselim bir şekilde nasıl davranacak ve işlemlerde bulunacaklarsa veli, vasi ve kayyımlar da aynı şekilde objektif ve subjektif iyi niyetle davranmak zorundadırlar. Zira, bu kişilerin, idaresine atandıkları diğer kişilerin şahsi ve mal varlığını koruması ve muhafazası amacıyla medeni kanunumuz bu müesseseleri kurmuştur.

### 1.7.2. Eylem ( Fiil ) Ehliyeti

Eylem ehliyeti, bir kişinin kendi eylemleriyle lehine haklar ve aleyhinde borçlar yaratabilmesi yeteneğidir.

Eylem ehliyeti, kişinin vazgeçilmez bir unsurudur. Bir kişinin eylem ehliyeti olmasa da, o kişi - hak ehliyetinin gereği olarak - yasal temsilci aracılığıyla hak ve borçlar kazanabilir.

Eylem ehliyeti, hak ehliyeti gibi doğumla kazanılmaz. Bu ehliyet için kişiliğin kazanılmış olması yetmez. Kişinin belirli bir akılsal (psikolojik), bedensel (fiziki), olgunluğa da (erginlik), erişmiş olması gerekir. Bu yüzden herkes aynı anda ve aynı derecede bu olgunluğa erişemeyeceği için, fiil ehliyetinde - hak ehliyetinde olduğu gibi- “çşitlik” ilkesi geçerli olamaz.

Eylem ehliyeti hak ehliyeti gibi ortadan kaldırılamayan ve kişinin hukuksal etkinliğini kaybedecek derecede kısıtlanamayan bir niteliğe sahiptir.

Eylem ehliyetinin kapsamı iki bölüme ayrılır. İlk bölümü hukuki işlem ehliyeti yani - borçlandırıcı (taahhüt) işlemler yapma yeteneği (örneğin; Vakıf kurma, vasiyet yapma vs.) kazandırıcı (tasarruf) işlemler yapma ehliyeti, dava ehliyeti - oluşturur. İkinci bölümü ise - Hukuka aykırı eylemlerden sorumlu olma ehliyeti - oluşturur.

#### 1.7.2.1. Eylem Ehliyetinin Koşulları

##### 1.7.2.1.1. Temyiz Kudreti

Temyiz kudreti denilince anlamamız gereken: kişide var olan sezgi gücü, iyiyi kötüden, yanlış doğrudan ayırabilme yeteneğidir. Temyiz kudretine sahip olmak için

kişinin mümeyyiz, reşit ve (Kısıtlı-Mahcur) olmaması gerekir. Bunlar temyiz kudretinin şartlarıdır.

Temyiz kudreti psikolojik bir kavramdır. Kişinin belirli bir eylem ve işlemi yaparken temyiz kudretine sahip olup olmadığını belirleme yetkisi ve görevi yargıca düşer.

İnsanlarda temyiz kudretinin varlığı esastır. Aksini ileri sürenler bu halin varlığını ispat etmek zorundadırlar<sup>1</sup>.

#### *1.7.2.2.Fiil Ehliyetine Göre Gerçek Kişilerin Sınıflandırılması*

Fiil ehliyetini kullanmak bakımından tüm gerçek kişiler aynı durumda değildir. Kimi gerçek kişiler fiil ehliyetinin bazı şartlarına sahip iken, kimi de bu şartlara sahip değildir. Bu açıdan gerçek kişiler dört kategoride incelenir:

##### *1.7.2.2.1. Tam Ehliyetliler*

Tam ehliyetliler fiil ehliyetinin kendilerine verdiği tüm ehliyetlere sahiptir. Mümeyyiz, reşit ve mahcur (kısıtlı) olmayan tüm gerçek kişiler Medeni Hukuk anlamında tam ehliyetlidir. Yalnız, yukarıda anılan üç şartın da bir arada bulunması gereklidir.

Tam ehliyetliler her türlü hukuki muameleyi kimsenin iznine muhtaç olmadan bizzat yapabilirler ve bu şekilde lehlerine haklar ve aleyhlerine borçlar yaratabilirler.

##### *1.7.2.2.2. Sınırlı Ehliyetliler*

Bu kişiler aslında tam ehliyetlidir. Fakat, kanun koyucu bu şahısların ehliyetlerini bazı bakımlardan sınırlamıştır.

Bu kişiler “Evli kadınlar” ile “Kendilerine kanuni müşavir tayin edilmiş şahıslar“dır.

Evli kadınların fiil ehliyetleri şu bakımlardan sınırlandırılmıştır:

a-)Karının mal birliği usulünde şahsi mallarına ilişkin olarak kocasıyla yapacağı muameleler, sulh hakimi tarafından onaylanmadıkça geçerli olmazlar (MK.m.169/I).

---

<sup>1</sup> İ.Dalamanlı-F.Kazancı , a.g.e., s.299.

b-) Karının mal ortaklığına dahil mallara dair kocasıyla yapacağı muameleler de sulh hakiminin onayıyla geçerli olur.

c-) Karının kocası lehine üçüncü şahıslara karşı borç altına girmesine ilişkin muameleler de, sulh hakiminin onayına (tasdikine) tabidir (MK.m.169/II). Karı kocasının bir borcuna “Kefil“ olabilmek veya kocasının bir borcunu üstlenebilmek için sulh hakiminin onayını almak zorundadır.

**Kendilerine Kanuni Müşavir Tayin Edilmiş olanlar:**

Bu kişilerin kısıtlanmaları için yeterli sebep olmamakla beraber, fiil ehliyetlerinin kısmen sınırlandırılması kendi menfaatleri gereği olan reşit şahıslardır (MK.m.379). Önemli hukuki işlemlerde kanuni müşavirin oyuna başvurmaları gerekir. Husumet (dava açma) ve sulh; gayrimenkul alım satımı ve onlar üzerinde rehin ve sair aynı bir hak kurma; kıymetli evrak alım satımı ve rehni; alelade idare ihtiyaçları haricinde inşaat; ödünç verme ve alma; sermayeyi almak; bağışlama; kambiyo taahhütleri altına girmek; kefalet gibi hukuki muameleleri, kanuni müşavirin oyunu almaksızın yapamazlar<sup>1</sup>.

#### *1.7.2.2.3.Sınırlı Ehliyetsizler*

Bu kimseler mümeyyiz küçükler ile mümeyyiz mahcurlardır. Her ikisinde temyiz kudretleri vardır fakat birincisi reşit değildir, ikincisi ise kısıtlıdır.

Bu kimselerin kendilerini borç altına sokan hukuki muameleleri kanuni mümessil olan VELİ ve VASİ'lerinin rızası ile yapabilirler. Bu kişilerin kanuni mümessilin izni olmadan yaptığı hukuki muameleler kanuni mümessilin “icazet (izin) vermesi” ile geçerli olabilir. Aksi halde “tek taraflı bağlamazlık“ müeyyidesine tabidir yani, mümeyyiz küçük ya da mümeyyiz mahcur bu hukuki muameleyle bağlı olmaz ama karşı taraf bağlı olacaktır.

a-) Bizzat kendilerinin yapabilecekleri işlemler:

- Kendilerine hukuki menfaat sağlayan işlemler,
- İvazsız(karşılıksız) hibe(bağış)kabulü,

---

<sup>1</sup> Turgut Akıntürk, Medeni Hukuk, Savaş Yayınları, Ankara, 1991 s.



- Hükümlülükten kurtaran akitler,
- Vasiyetnamelerin kabulü,
- Serbest mallarını kullanma,
- Şahsa sıkı sıkıya bağlı hakları kullanma,
- Meslek veya sanatın müstakilen icrası (MK.m.284),
- Kendi yapacağı işten dolayı dava ehliyetini kullanma.

Bu kişilerin temyiz kudreti olduğu için haksız fiil sorumlulukları vardır. Örneğin mümeyyiz bir küçük bir başka şahsın otomobiline zarar verirse, verdiği zarardan, işlediği haksız fiil dolayısıyla sorumlu tutulabilecektir.

b-) Kanuni Temsilciler tarafından yapabilecekleri işlemler:

- Mükellefiyet yükleyen işlemler,
- Borç yükleyen iltizam ve işlemler,
- Hakları üzerinde etkilerini meydana getiren işlemler,

c-) Hiçbir şekilde yapamayacakları işlemler :

- Vakıf kurma ve bağışlama,
- Kefil olma,
- Dernek üyesi veya kurucu üye olmadır.

Sınırlı ehliyetsizlerin bağışlama yapabilmeleri konusunda Borçlar Kanunu'nda da hükümler mevcuttur. B.K.m.235 f.II' ye göre ehliyetsizlerin malı, ancak kanuni temsilcilerinin sorumlulukları şartıyla ve vesayet hakkındaki hükümlere uymakla bağışlanabilir. Gerçekten M.K.m.392 gereğince, vasi vesayeti altındaki kimsenin malını bağışlayamaz; bu maddede iyice açıklanmamış olmakla beraber, vasi vesayeti altındaki kimsenin malını kanuni temsilcisi sıfatıyla onun adına bağışlayamayacağı gibi, kısıtlı mümeyyiz ise bizzat kısıtlının yaptığı bağışlamaya da izin veya icazet veremez. Aynı esaslar velayet altındaki kimseler için de kıyas yoluyla uygulanır<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> Haluk Tandoğan, Borçlar Hukuku-Özel Borç İlişkileri, Cilt:I/1, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Ankara 1985, s.349.



#### 1.7.2.2.4. Tam Ehliyetsizler

Bu kimselerin temyiz kudreti yoktur. Hiç bir hukuki muamele yapamazlar. Bunların küçük veya reşit olmalarının da önemi yoktur. Haksız fiillerden sorumlu da değildirler. Tam ehliyetsizler; borçlanma ve tasarruf işlemleri yapamayacağı gibi bir fesih ihbarında dahi bulunamazlar yaptıkları hukuki işlemler hükümsüzdür. Evlenmeleri yasaktır. Evlenmişlerse mutlak butlanla yok sayılır. Dava ehliyetleri de yoktur.

#### 1.8. İKAMETGAH KAVRAMININ MEDENİ HUKUKDAKİ YERİ VE ÖNEMİ

İkametgahın ne olduğunun bilinmesi ileride işleyeceğimiz tam mükellefîyet, dar mükellefîyet ve tebiğ kavramları ile ilişkisi olduğu için önem kazanmaktadır. Tebliğ vergi hukuku açısından konumuzla ilgilidir. Amme alacağı açısından da genel olarak tebliğin yapılabilmesi ikametgahın bilinmesine bağlıdır.

İkametgah bir kişiyi, belirli bir yerle olan ilişkisi yönünden bireyleştirir. Burada söz konusu olan, kişinin yaşamında ağırlık merkezini oluşturan, iş ve aile ilişkilerini belli bir yerde toplamaları hukuksal yönden de önem taşır. Çünkü bu kişilere hukuksal nedenlerle yönelebilmek ve onlarla ilgili değişik hukuki işlemleri yapabilmek için, o kişilerin belirli bir yerle ilişkisi bulunmalı ve bu ilişki sürekli olmalıdır. Kısaca, kişi arandığı zaman belirli bir yerde bulunabilmelidir. Kişinin sürekli bulunduğu yerle gerek kamu hukuku, gerekse özel hukuk ilgilendir. Örneğin vergi yükümlüsü olan kişiye karşı, bu alanda yükümlülük yüklemek ve gerekli bildirimlerin yapılabilmesi için, ikametgahı göz önünde tutulur.

Kişi kendisine karşı yapılacak bazı işlem ve girişimlere karşı, gerekli tutumu takınabilmek ve gerektiğinde hakkını kullanarak doğabilecek zararlı sonuçları engelleyebilmek için, kendisine yönelen işlem ve girişimlerden haberi olmalıdır. Demek ki kişinin belirli bir yerde oturması kendisine önemli ölçüde çıkar sağlamaktadır.

Medeni Kanun'un 19'uncu maddesinin 1'inci fıkrasına göre ikametgah, "Bir kimsenin ikametgahı, yerleşmek amacıyla oturduğu yerdir "biçiminde tanımlanır. Yine MK.m.19, "bir kimsenin aynı zamanda birden fazla ikametgahı olamaz. Bu fikranın hükmü ticari ve sınai müesseseler hakkında geçerli değildir." demek suretiyle gerçek kişiler için tek ikametgahı, tüzel kişiler için ise birden fazla ikametgahın olabileceğini belirtmektedir.

Bir kişinin bir yerde oturması ve az çok sürekli de olsa yerleşme niyetinin bulunması, her zaman o yerin ikametgah sayılmasını gerektirmez. Gerçekten de bir kişinin askerlik, öğrenim, tedavi gibi nedenlerle bir yerde oturması, o yerin ikametgah sayılmasını gerektirmez.

Şimdi kişiler açısından ikametgahı incelememiz gerekmektedir.

### **1.8.1. Gerçek Kişilerin İkametgahı**

Kural olarak tam ehliyetliler ve sınırlı ehliyetliler evli kadın dışında kametgahını iyi niyetli davranmak şartıyla özgürce seçebilirler. İkametgahta önemli olan unsur yerleşme niyetidir. Bunun olup olmadığını yargıç, kişinin davranışlarına, olayların akışına bakarak belirler. Yargıç kişinin iş ve aile ilişkilerinin nerede toplandığına bakarak kişinin niyetinin nerede yoğunlaştığını belirleyerek orayı ikametgah kabul eder.

#### *1.8.1.1. Karı - Kocanın İkametgahı*

Kocanın ikametgahı kendisi ile birlikte yaşamağa mecbur olan karının da ikametgahıdır. Bir kimsenin birden çok ikametgahı olamayacağı için karının ikametgahı kocanın ikametgahıdır.

#### *1.8.1.2. Velayet Altındaki Çocukların İkametgahı*

Velayet altındaki çocuğun ikametgahı ana babasının ikametgahıdır (MK.m.21/1). Evlat edinmeyle, ana babaya ait hak ve ödevler evlat edinene geçeceğinden evlat edinenlerin ikametgahı, ergin olmayan evlatlığın ikametgahı sayılır.

Velayet devam ettiği sürece çocuğun velinin ikametgahına bağlı olması da sürer. Velayet çocuğun erginliğe kavuşmasıyla sona ererse çocuk artık bağımsız bir ikametgah edinebilir. Velayet ana babadan alınarak çocuğa bir vasi atanırsa, çocuğun ikametgahı bundan böyle vesayet mahkemesinin bulunduğu yerde olacağından, böyle bir durumda onun bağımsız bir ikametgah seçmesi düşünülemez. Medeni Kanun'un 21/1.maddesine göre, vesayet altındaki kişilerin ikametgahı vesayet mahkemesinin bulunduğu yerdir. Vesayet mahkemesi de, kişiyi kısıtlama (hacir) altına alan ve ona vasi atayan sulh mahkemesidir. Bu son kural hem reşit (ergin) olup kısıtlananlar, hem de velayet altında olmadıkları için MK.m.354 gereğince kendilerine vasi atanan küçükler yönünden gereklidir.

Bir kişinin ikametgahının olup olmadığı araştırılıp daha önce ikametgahı bulunduğu saptanamayan kişilerin “oturdıkları yer” ikametgahları sayılır. Çünkü MK.m.20'ye göre kişiler ikametgahsız bırakılmamak gerekmektedir.

### 1.8.2. Tüzel Kişilerin İkametgahı

Tüzel kişilerin de gerçek kişiler gibi birer ikametgahı vardır. Tüzel kişiler yönünden de ikametgah zorunludur ve onların da kural olarak, yalnızca bir tek ikametgahı bulunabilir. Tüzel kişiler, ikametgahın neresi olacağını kural olarak ana sözleşmelerinde belirtirler (MK.m.49;TTK.m.279,300). Fakat böyle bir yer ana sözleşmede belirtilmemişse, yönetim işlerinin yürütüldüğü yer tüzel kişinin ikametgahı sayılır (MK.m.49).

Bir kişi yeni bir ikametgah seçmeksizin, eski ikametgahını terkedemez. Yenisini seçmeden eskisini terk ettiğini açıklasa da, bu durum hukuki sonuç doğurmaz ve eski ikametgahı yine o kişinin ikametgahı sayılır.

MK.m.19/II'ye göre, kişinin "aynı anda" birden çok ikametgahı bulunamaz. Hüsünliyetli (iyi niyetli) kişiler genelde bu kurala uymaktadır. Fakat bir suçtan kaçmak, malını gizlemek ve de kamuya borcundan kaçmak için kötünliyet sahibi bazı kişilerin belirli bir ikametgahını hatta kendilerini bulmak pek mümkün olamamaktadır.

Şunu da belirtmek gerekir ki, tüzel kişinin şubelerinin olması “ikametgahın tekliğı” kavramını zedelemmez. Tüzel kişiler hakkında yönetim yerinin ikametgah olmasına ilişkin kuralın uygulanmasında anlaşmazlık çıktığı takdirde, hakim, tüzel kişinin organlarının statüye uygun bir şekilde ana (en üstün) işlemleri yürüttükleri yeri göz önünde bulundurarak, genel takdir yetkisini kullanmak suretiyle belirleyecektir (MK.m.4)<sup>1</sup>.

### 1.8.3. Medeni Hukuktaki İkametgah Kavramının Vergi Hukukundaki Önemi

Vergi Hukuku yönünden ikametgahın önemi büyüktür. Özellikle çifte vergilendirmeyi engellemek için, vergi yükümlülüğü belirlenirken ikametgah ölçü

---

<sup>1</sup> Bülent Köprülü, Medeni Hukuk-Genel Prensipler-Kişinin Hukuku (1-2 Kitaplar) İstanbul 1984, 2.Basım, s.424, 425.

olarak alınır. İkametgah belirlenirken de Medeni Hukuktaki ikametgah kavramından faydalanılır.

K.V.K. m.10'daki Kanuni merkez, iş merkezi tanımları konumuza ilişkindir; "Kanuni merkezden maksat, vergiye tabi kurumların esas sözleşmede veya teşkilat kanunlarında gösterilen merkezdir. İş merkezinden maksat, iş bakımından muamelelerin bilfiil toplandığı ve idare edildiği merkezdir".

Yine KVK'da tarif edilen Dar Mükellefiyet konusunda ikametgah önemlidir. Zira KVK. m.11'e göre "KVK. m.1'de yazılan kurumlardan kanuni ve iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye içinde bulunmayanlar yalnız Türkiye'de elde ettikleri kurum kazançları üzerinden vergilendirilirler".

Örneğin, yönetim merkezi ABD'de olan "X" adlı Amerikan şirketi Türkiye'de Türk Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun bir işyeri veya daimi temsilci bulundurursa bu yabancı kurumun ABD'deki kazançları değil yalnızca Türkiye'de elde edilen kazancı (ücretler, serbest meslek kazancı, zirai kazançlar vs.) kurumlar vergisine tabi olur.

K.V.K'na göre tam mükellef sayılabilmek için ise kanuni veya iş merkezlerinden birisinin Türkiye'de olması yeterli görülmüştür. Bu kurumlar gerek Türkiye'de gerekse yabancı ülkelerde elde ettikleri kurum kazançları üzerinden vergilendirilirler.

İkametgah konusunun GVK'da da büyük önemi vardır. Bilindiği gibi, gelir vergisi, bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarı üzerinden alınır. İkametgah kavramı "Tam Mükellefiyet" kavramında önem kazanmaktadır. Tam mükellef gerçek kişiler Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirilirler.G.V.K'na göre dar mükellef sayılabilmek için gerçek kişinin ikametgahının Türkiye dışında olması gerekir.Bu kişiler yalnızca Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilirler. Dar mükellefiyet tesinin amacı çifte vergilendirmeyi önlemektir.

Aşağıda yazılı gerçek kişiler Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirilirler.

A-1) İkametgahı Türkiye'de bulunanlar (ikametgah, M.K.'nun 19'uncu ve takip eden maddelerinde yazılı olan yerlerdir).

2. Bir takvim yılı içinde Türkiye’de devamlı olarak 6 aydan fazla oturanlar (Geçici ayrılmalar Türkiye’de oturma süresini kesmez.)

Bu iki fıkradaki nitelikleri haiz kişiler “Türkiye’de Yerleşmiş” sayılır.

B-) Resmi daire ve müesseselere vergi merkezi Türkiye’de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup bu kurumların işleri dolayısıyla yabancı ülkelerde oturan Türk vatandaşları. (GVK. m.4) GVK. m.5’de ise yerleşme sayılmayan haller yer alır; buna göre :

“Aşağıda yazılı yabancı memlekette 6 aydan fazla kalsalar dahi, Türkiye’de yerleşmiş sayılmazlar:

1. Belli ve geçici görev ve ya iş için Türkiye’ye gelen iş, ilim ve fen adamları, uzmanlar, memurlar, basın ve yayın muhabirleri ve durumları bunlara benzeyen diğer kimselerle öğrenim veya tedavi veya dinlenme veya seyahat amacıyla gelenler;

2. Tutukluluk, hükümlülük veya hastalık gibi elde olmayan sebeplerle Türkiye’de alıkonmuş veya kalmış olanlar.”

Medeni hukuktaki ikametgah kavramının vergi hukukundaki önemini belirtmek için vergi kanunlarını yer bakımından uygulanması konusuna değinmemiz gerekecektir.

İlk önce mülkilik kavramını açıklamamız gerekir. Vergi yasalarının mülkiliği, vergilendirmede kaynak ilkesinin uygulanması anlamını taşır. Kaynak ilkesiyle kazancın elde edildiği kaynak ülke anlatılmak istenir. Bu ilkeye göre ülkesinde bulunan vergi konuları ve vergi doğurucu olaylar o devletin vergilendirme yetkisine tabidir. Vergilendirmede kaynak ilkesi tek başına kabul edildiği takdirde vergi yükümlüsünü uyrukluğ ya da ikametgahının bulunduğu yer önemli değildir. Ancak bir ülke vergi sisteminde kaynak ilkesi yerine uyrukluğ veya ikamet ölçüt alınmışsa vergi yasalarında mülkilik ilkesi değil, “şahsilik ilkesi” kabul edilmiş olur. Çeşitli ülkelerin şahsilik ve mülkilik ilkelerini aynı vergiler bakımından aynı şekilde kabul etmemeleri birden fazla devletin vergilendirme yetkisinin aynı yükümlüler ve aynı vergi konuları üzerinde çakışması sonucunu doğurur. Örneğin, bir kişi vergilendirmede ikamet ilkesini kabul eden bir ülkede yerleşmişse ve kaynak ilkesini kabul eden bir ülkedeki ekonomik faaliyeti sonucu gelir elde etmişse, her iki devletin de vergilendirme yetkisi vardır. Bu, hukuki anlamda çifte vergilendirme değildir. Hukuki anlamda çifte vergilendirme birden fazla

devletin vergilendirmede değişik ilkeleri kabul etmesinden kaynaklanır. Buna karşın, aynı vergi konusu üzerinden birden fazla kişinin birden fazla devlet tarafından vergi yükümlüsü tutulması ise ekonomik anlamda çifte verileme anlamına gelmektedir<sup>1</sup>. Uluslararası hukuksal çifte vergilendirme ise, OECD Model Anlaşmasının sunuş bölümünde de tanımlandığı üzere, aynı vergi yükümlüsünün iki veya daha çok devlette, aynı vergilendirme döneminde, aynı vergi konusu üzerinden, aynı veya benzer nitelikte bir vergiye tabi tutulmasını ifade etmektedir<sup>2</sup>.

Hukuki anlamda çifte vergilendirmeyi önlemek için devletler vergilendirme yetkilerini tek yanlı olarak sınırlandırabilmektedirler. İkamet ilkesini kabul eden devletler, gelir veya servetin kaynağı olan devletlerin vergilendirme yetkisini tanıyarak çifte vergilendirmeyi önleyecek tedbirleri alabilirler. Bu konuda iki ana yöntem vardır: Mahsup yöntemi, istisna yöntemi. Mahsup yönteminde vergilendirmede ikamet ilkesini kabul eden devlet vergiyi, yükümlülerin gerek ülke içinde gerek ülke dışında sahip olduğu kaynaklar üzerinden hesaplar, fakat yabancı ülkede ödenmiş olan vergi, hesaplanan toplam vergiden mahsup edilir. İstisna yönteminde ise, vergi yalnız ülke içinde sahip olunan kaynaklar üzerinden hesaplanır; yabancı ülkelerdeki gelir ve servet unsurları göz önüne alınmaz. Bununla beraber, yabancı ülkelerdeki gelir ve servet vergiden istisna edilmekle beraber, artan oranlı gelir vergisi tarifesinin uygulanması bakımından toplama dahil edilebilir; bu şekilde bulunan tarife yalnız ülke içinde sahip olunan gelir veya servete uygulanır. Yasa koyucu, bu iki ana yöntem dışında başka yöntemlerle de çifte vergilendirmeyi önlemeye çalışır. Örneğin yabancı ülkelerdeki gelir ve servet değerlendirilirken daha düşük vergi oranları uygulanabilir ya da yabancı ülkelerde ödenen vergilerin yurt içinde hesaplanan toplam vergi matrahından indirilmesi yoluna başvurulmuş çifte vergilendirme kısmen giderilebilir<sup>3</sup>.

Türk vergi yasalarında çifte vergilendirmenin önlenmesi için vergilendirme yetkisini sınırlandırıcı hükümlere yer verilmiştir. Gelir Vergisi Kanunu, gerçek kişilerin bu verginin tam yükümlüsü olmalarını, yani gerek Türkiye içinde, gerek Türkiye dışında

<sup>1</sup> Mualla Öncel-Ahmet Kumrulu-Nami Çağan, Vergi Hukuku, Savaş Yayınları, Ankara 1995, s.57-58.

<sup>2</sup> A.Feridun Güngör, Uluslararası Hukuksal Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi ve Türkiye Uygulaması, Vergi Dünyası, Haziran 1997, Sayı:190, s.30.

<sup>3</sup> M.Öncel-A.Kumrulu-N.Çağan, a.g.e., s.58-59.



elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirilmelerini Türkiye’de yerleşmiş olmalarına (ikamet ilkesi) ve belli koşullar altında uyrukluk ilkesine bağlamıştır (G.V.K,m.3). Uyrukluk ilkesine göre, tam yükümlülüğün söz konusu olabilmesi için, “Resmi daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye’de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup adı geçen daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerin işleri dolayısıyla yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşları ”nın yabancı ülkelerde gelir elde etmeleri gerekmektedir. Ancak bu kişilerin buldukları ülkelerde elde ettikleri kazanç veya iratları dolayısıyla gelir vergisine veya benzeri bir vergiye tabi tutulmaları halinde, bu kazanç ve iratları üzerinden ayrıca vergilendirilmeyecekleri hükme bağlanmıştır (G.V.K,m.3,b.2). Gelir Vergisi Kanunu, bu hükümle çifte vergilendirmeyi önlemek için “istisna yöntemi”ni kabul etmiştir. Gelir Vergisi Kanununun 123 üncü maddesi ise yine çifte vergilendirmeyi önlemek amacıyla “mahsup yöntemi”ni kabul etmiştir. Bu hükme göre, tam yükümlülerin yabancı ülkelerde elde ettikleri kazanç ve iratlardan ödedikleri benzer vergiler, Türkiye’de tarh edilen gelir vergisinin, yabancı ülkelerde elde edilen kazanç ve iratlara isabet eden kısmından indirilir. İndirilecek miktar, gelir vergisinin yabancı ülkelerde elde edilen kazanç ve iratlara isabet eden kısmından fazla olduğu takdirde aradaki fark nazara alınmaz. Kurumlar Vergisi Kanunu, tam yükümlülüğü kurumların yasal merkezlerinin veya iş merkezlerinin Türkiye’de bulunması koşuluna bağlamıştır. Yasal merkez ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye dışında olan kurumlar ise bu verginin dar yükümlüleri olup, sadece Türkiye’de elde ettikleri kazançlar üzerinden vergilendirilirler. Kurumlar Vergisi Kanunu da çifte vergilendirmeyi önlemek için “mahsup yöntemi”ni kabul etmiştir. Yabancı ülkelerde elde edilerek, Türkiye’de genel sonuç hesaplarına geçirilen kazançlardan yabancı ülkelerde ödenen benzer vergiler,Türkiye’de tarh edilen kurumlar vergisinden indirilebilir. Ancak indirilecek tutarın, yabancı ülkelerde elde edilen kazançlara Kurumlar Vergisi Kanununun 25 inci maddesindeki oranların uygulanması ile bulunacak tutardan fazla olamayacağı hükme bağlanmıştır. Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu yükümlülük için uyrukluk (murisin ve mirasçının) ve Türkiye’de bulunan mallar bakımından, malların bulunduğu yerde vergilendirilmesi koşullarını öngörmüştür. Ancak kanunda “Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetindeki bir şahsın Türkiye hudutları dışında bulunan malını veraset yoluyla veya sair suretle ivazsız bir tarzda iktisabeden ve Türkiye’de ikametgahı olmayan yabancı şahıs bu vergi ile mükellef

tutulamaz” hükmü konularak (VİVK.m.1,f.3) vergi yasalarının yabancı ülkelerde uygulanamayacağı gerçeğine uyulmuştur. Kanunda çifte vergilendirmeyi hafifletmeye yönelen bir hüküm de yer almıştır. Bu hükme göre, Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetinde olan kişilerin yabancı ülkelerde bulunan mallarından o ülkelerde alınan veraset ve intikal vergileri, Türkiye’de beyannamede gösterilen malların değerlerinden indirilir (V.İ.V.K.m.12,bent c). Böylece yurt dışında ödenen verginin “matrahtan mahsubu yöntemi ” kabul edilmiş olmaktadır. Bu yöntem çifte vergilendirmenin yükünü ancak bir ölçüde hafifletmektedir<sup>1</sup>.

Bildiğimiz gibi dar mükellef, Türkiye’de yerleşmiş olmayan fakat gelirinin bir kısmını Türkiye’de elde eden kişilerdir. Bu kişiler yalnızca Türkiye’de elde ettikleri gelir üzerinden gelir vergisi öderler. Bu durumda gelir vergisi kanunu mülkidir diyebiliriz<sup>2</sup>.

Vergi yasalarında yer alan diplomat muaflığına ilişkin hükümler (G.V.K.m.15; V.İ.V.K.m.3, bent c; HK.m.85, bent a, m. 124; K.D.V.K. m.15) de vergilendirme yetkisini sınırlandırmaktadır. Bu hükümler devletin devletler hukuku kurallarına uyması ve uluslararası anlaşmalarla üslendiği yükümlülükleri yerine getirmesi amacı ile konulmuştur. Diplomat muaflığına ilişkin vergi yasası hükümleri karşılıklı olma koşuluna (mütekabiliyet şartı) bağlanmıştır<sup>3</sup>.

Öte yandan Serbest Bölgeler Kanunu’da yatırımları ve üretimi arttırmak, dış ticareti geliştirmek amaçları ile yer ve sınırlarını Bakanlar Kurulu’nun belirleyeceği serbest bölgeler kurulmasını hükme bağlamıştır. Serbest bölgelerde vergi, resim, harç, gümrük ve kanbiyo yükümlülüklerine ilişkin mevzuat uygulanmayacaktır. Ayrıca yasaya göre (m. 6), Türkiye’deki tam ve dar yükümlü gerçek ve tüzel kişilerin serbest bölgedeki faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazanç ve iratlar, Türkiye’nin diğer yerlerine getirildiğinin kanbiyo mevzuatına göre kanıtlanması halinde de gelir ve kurumlar vergilerinden muaftır. Görüldüğü gibi Serbest Bölgeler Kanunu ile devlet vergilendirme yetkisini tek taraflı olarak sınırlandırmaktadır<sup>4</sup>.

---

<sup>1</sup> a.g.e., s.59-60.

<sup>2</sup> Kenan Bulutoğlu, Türk Vergi Sistemi, İstanbul 1970, s.50.

<sup>3</sup> M.Öncel-A.Kumrulu-N.Çağan, a.g.e., s.60.

<sup>4</sup> a.g.e., s.60-61.



Yurt dışında çalışan işçilerin mükellefiyet durumu konusunda, 08.03.1973 tarihli, 112 seri nolu gelir vergisi kanunu genel tebliği mevcuttur. Tebliğe göre:yabancı ülkelerde çalışan Türk işçileri tam mükellef sayılacaktır.Yabancı ülkelerde ödedikleri vergiler Türkiye’de ayrıca vergilenmeyecektir. Tebliğin 1/c maddesinde, bu işçilerin yurt dışına yerleşmek niyetiyle değil, geçici olarak çalışmak için gittikleri kabul edilmiştir.

## 2. TÜRK TİCARET HUKUKU’NDA KİŞİLİK KAVRAMI

Türk Ticaret Kanunu’nda Kişilik kavramına baktığımızda görüyoruz ki, bu kanunda kişilik kavramı, “TACİR” kavramı esas alınarak oluşturulmuştur.

Tacir kavramı, gerçek kişi, tacir ve tacir niteliğini taşıyan tüzel kişiler olarak ikiye ayrılır.

### 2.1. GERÇEK KİŞİ TACİRLER

Bir ticari işletmeyi, kısmen dahi olsa, kendi adına işleten kimseye tacir denilir (TTK.m.14/1)<sup>1</sup>. Bu halde gerçek kişinin tacir sayılması için ticaret siciline tescil ve ilanı şart değildir<sup>2</sup>.

T.T.K, gerçek kişinin fiil ehliyetine sahip olabilmesi için özel bazı şartlar aramaktadır. MK’na göre medeni hakları kullanma yetkisine haiz herkes tacir niteliği taşıyabilir; fakat mutlaka bir ticari işletmenin mevcut olması ve kişinin bu ticari işletmeyi kısmen dahi olsa kendi adına işletmesi gerekmektedir. “kendi adına işletme” önemli bir unsurdur. Bir ticari işletme işletilmekle beraber, bu uğraşı kendi adına yapmayanlar, bu arada ticari mümessiller, ticaret ortaklıkları ortakları, veli veya vasiler gibi yasal rızai temsilciler bu uğraşlarından dolayı “tacir” sıfatı kazanamazlar<sup>3</sup>.

Bir ticari işletmeyi kurup açtığını, sirküleri, gazete, radyo ve benzer ilan araçlarıyla halka bildirmiş veya işletmesini ticaret siciline kaydettirerek keyfiyeti ilan etmiş olan kimse fiilen işletmeye başlamamış olsabile tacir sayılır (TTK m.14/2).

<sup>1</sup> Tanımda geçen ticari işletme: ticaterhane, fabrika veya diğer müesseselerdir.

<sup>2</sup> Hayri Domaniç, Türk Ticaret Kanunu Şerhi, Cilt 1, İstanbul-1988, s.105.

<sup>3</sup> Oğuz İmregün, Ticaret Hukuku, Eskişehir 1985, s.16.

Böylelikle tacir niteliği, ticari işletmenin işletilmesinden önce kazanılmış olmaktadır. İşletmenin varlığı şart olmadığı gibi fiilen çalışmaya başlaması da önemli değildir.

Bir ticari işletme açmış gibi, ister kendi adına, ister adi şirket veya her ne suretle olursa olsun hukuken var sayılmayan bir diğer şirket adına ortak sıfatıyla muamelelerde bulunan kimse, iyi niyet sahibi üçüncü şahıslara karşı tacir gibi sorumlu olur (TTK m.14/3). Bu son fıkradaki sorumluluğun nedeni, tacir niteliğine haiz olmayıp da öyleymiş gibi hareket edenleri cezalandırmaktır. Örneğin tacir olmanın sonuçlarından biride defter tutmaktır. Bu defterler tacirler arasında ispat aracıdır. Taraflardan birinin, ticari defterleri kanuna uygun olup da, diğerininki uygun olmazsa veya hiç ticari defteri bulunmazsa yahut da bu kimse ticari defterini göstermek istemezse, ticari defterleri düzgün olan tacirin birbirini doğrulayan kayıtları diğer taraf aleyhine delil olur (TTK.m.86).

### **2.1.1.Küçük veya Mahcurların Tacir Niteliği**

Ticari işletmenin küçük veya mahcurlar(kısıtlılar) adına veli veya vasi tarafından işletilmesi halinde, tacir niteliği küçük veya mahcurlara tanınmıştır (TTK m.15). Küçük veya mahcurlar ticari işletme işletemezler. Çünkü bu gibi kimselerin medeni hakları kullanma ehliyetleri yoktur veya sınırlıdır. Bu nedenle tacir olmanın sonuçları (tescil, ilan, defter tutma, fatura verme vs.) temsil edene aittir. Bununla birlikte cezai yaptırımlar temsilci hakkında uygulanır.

### **2.1.2. Ticaretten Men Edilme Hallerinde Tacir Niteliği**

Bir kimsenin veya resmi bir makamın iznine tabi olan işlerde, bu izni almadan ticari işletme işleten kimse de tacir niteliğini kazanır. Mesela, evli bir kadın, kocasının izin vermemesine rağmen ticari bir işletmeyi kısmen de olsa kendi adına işletecek olursa tacir niteliğini kazanır.

Bazı ticari işlerin yapılması, o işi yapan kişinin "şahsi durumuna bağlıdır". Örneğin, Türk kara sularında ticaret amacıyla gemi işletmek Türklere özgü bir haktır. Bu nedenle Türk uyruğunda olmayanlar bu gibi işlerle uğraşamazlar. Bu yasağa rağmen söz konusu işi yapanlar tacir niteliğini kazanırlar. Bununla birlikte bu gibi kimseler hakkında uygulanacak cezai yaptırımlar saklıdır. Keza, devlet memurları da ticaretle uğraşamazlar, fakat ticari bir işletmeyi kısmende olsa kendi adına işleten bir memur,

tacir niteliğini kazanır. Bu gibi kimselere tacir niteliğinin verilmesinin nedeni, bunları ağır hükümlere bağlı kılmak ve bu arada haklarında iflas yoluyla kovuşturma yapılmasını sağlamaktır<sup>1</sup>.

Evli kadının tacir niteliği konusunda ise şunları söyleyebiliriz. Evli kadın, ancak kocasının açıkça veya zımnen izni ile ticaretle uğraşabilir. Evli kadın ticaretle uğraşmasının ailenin yararı için gerekli olduğunu ispat edebilirse ticaretle uğraşabilmek için izin elde edebilir.

## 2.2. TACİR NİTELİĞİ TAŞIYAN TÜZEL KİŞİLER

### 2.2.1. Ticaret Şirketleri

Anonim, limited, kollektif, adi ve hisseli komandit şirketlerle kooperatifler tacir niteliğine haizdirler.

Kollektif ve komandit şirketler ticari bir işletme sahibi olmak zorundadırlar. Oysa kooperatifler ve anonim, limited şirketler ekonomik amaçlar için de kurulabilir.

### 2.2.2. Amacına Ulaşmak İçin Ticari İşletme İşleten Dernekler

“Gayesine erişmek için ticari şekilde icrai sanat eden bir cemiyet kendisini (ticari işletmesini) sicile kayıt ettirmekle mükelleftir (MK. m.54/2)”. Bu şekilde olan dernekler ticaret siciline kayıt ile tacir niteliğini kazanırlar. Fakat geçici olarak ekonomik çabada bulunup derneğe gelir sağlama amacı güdüüyorsa tacir niteli kazanılamayacağı gibi ticaret siciline kayıt olmasını da gerektirmez.

Yukarıda saydıklarımız yanında İkdisadi Devlet Teşekkülleri, karlılık ve verimlilik esaslarına göre çalıştıkları için ticari şekilde işletilirler ve dolayısıyla tacirdirler. Kamu İkdisadi Kuruluşları’nda sosyal fayda ağır bastığı için, tacir sayılmaları için, bunların kuruluş kanunlarında özel hukuk hükümlerine tabi olduklarına ilişkin hükümler bulunmalıdır.

Bunlardan başka Devlet, il ve belediye gibi kamu tüzel kişileri ile kamuya yararlı dernekler hiçbir surette tacir niteliğini taşıyamazlar. Aynı şekilde vakıflar da tacir

---

<sup>1</sup> Ali Bozer, Bankacılar İçin Ticaret Hukuku Bilgisi, Banka.ve Tic. Huk. Araş. Ens. Yayınları, No:166, s.55-56.

sayılamazlar çünkü vakfın kuruluş gayesi dışına taşılmış olur. Buna rağmen, bir vakıf ticari işletme işletirse, bu durumu Ticaret Sicil Nizamnamesi m.76-78'e göre ticaret siciline tescil ettimesi gerekir.

Donatma iştiraki konusunda ise şunları söyleyebiliriz Donatma iştiraki: Birden fazla şahsın müşterek mülkiyet şeklinde malik oldukları bir gemiyi aralarında yapmış oldukları sözleşme gereğince, cümlesi nam ve hesabına deniz ticaretlerinde kullanmaları halinde donatma iştiraki mevcuttur (T.T.K.m.951). Donatma iştiraki tacir olmadığı halde T.T.K. gereğince tacirler hakkındaki hükümlere tabi bulunan kişilerdir. Donatma iştirakinin tüzel kişiliği yoktur ve tacir değildir. Buna rağmen, tacirlere ilişkin hükümler donatma iştiraki hakkında da uygulanır. Bu nedenle donatma iştiraki de her türlü borçlarından dolayı iflasa tabidir (T.T.K.m.19,20)<sup>1</sup>.

### 2.3. TİCARET ÜNVANI

Ticaret ünvanını, “her tacirin, ticari işletmesine ilişkin iş ve işlemlerinde kullandığı addır” şeklinde tanımlayabiliriz. Nasıl ki her şahsın bir medeni adı vardır ve bu ad o kimsenin tanınmasını sağlar, ticaret hayatında da tacirleri tanıtan adlar bulunmaktadır.

Ticaret ünvanını diğer ticari adlarla karıştırmamak gerekir. Bunlar işletme adları ve markalardır.

İster işletme sahibinin adı bulunsun ister bulunmasın, işletme adı vermede amaç, işletmeyi tanıtmak ve benzerlerinden ayırmaktır. Örneğin; Sema Sineması, Karaköy Fırını gibi. İşletme adı kullanmak zorunlu değildir, fakat kullanılıyorsa ticaret siciline tasdiki gerekir.

Marka kavramı ise T.T.K'da değil 551 sayılı Markalar Kanunu'nda düzenlenmiştir. Bu kanunun 1'inci maddesinde marka şöyle tanımlanır:” Sanayi’de, küçük sanatlarda tarımda, imal, izhar, istihsal olunan (üretilen) veya ticarete satışa çıkarılan her çeşit emtiayı başkalarınınkinden ayırt etmek için bu emtia veya ambalaj üzerine konan ve bu maksada elverişli işaretler marka sayılır.”

<sup>1</sup> Baki Kuru-Ramazan Arslan-Ejder Yılmaz, İcra ve İflas Hukuku, Ekim 1986, s.427-428.

Ticari işletme ile markanın ilgisi yoktur. Ticari işletme sahibi olmasa da bir kimse marka kullanabilir. Ticaret ünvanı da marka olarak tescil edilebilir. Markanın ayırt edici olması, kanuna, ahlaka, adaba aykırı olmaması, emtia veya ambalaj üzerine konabilir olması gerekir. Marka hakkı, tescil tarihinden itibaren 10 yıl süre ile hüküm ifade eder. 3 yıldan fazla markanın kullanılmasına ara verilemez. Marka üzerindeki hak, ilgilinin bundan feragat etmesiyle son bulur.

#### 2.4. TACİR OLMANIN SONUÇLARI

Tacirler her türlü borçlarından ötürü iflasa tabi oldukları gibi, kanun hükümlerine uygun olarak bir ticaret ünvanı seçmeye ve kullanmaya, işletmelerinin ticaret siciline kaydettirmeye ve ticari deftreleri tutmaya mecburdurlar.

Her tacirin ticaretine ait bütün faaliyetlerinde basiretli bir işadama gibi hareket etmesi lazımdır.

Tacirler arasında, diğer tarafı temerrüde düşürmek veya sözleşmeyi fesih yahut ondan rücu amacıyla yapılacak ihbar veya ihtarların geçerli olması için noter yoluyla veya iadeli taahhütlü bir mektupla yahut telgrafla yapılması şarttır (TTK.m.20).

Yukarıda bahsedilenlerden başka tacir olmanın sonuçları şunlardır:

Tacir olan veya olmayan bir kimseye, ticari işletmesiyle ilgili bir iş veya hizmet görmüş olan tacir, uygun bir ücret isteyebilir. Ayrıca verdiği avanslar ve yaptığı masraflar için ödeme tarihinden itibaren faize de hak kazanır.

Bunlardan başka tacir fatura vermek ve ödenen bedeli faturada göstermek zorundadır.

Tacir sıfatını haiz bir borçlu, BK.'nın 104'üncü maddesinin 2'inci fıkrasıyla, 161'inci maddesinin 3'üncü fıkrasında ve 409'uncu maddesinde yazılı hallerde, fahiş olduğu iddiasıyla bir ücret veya cezanın indirilmesini mahkemeden isteyemez (TTK.m.24).

## 2.5. ŞİRKET KAVRAMI

### 2.5.1. Tanım

Şirket (ortaklık), kişilerin ekonomik amaçlarla biraraya gelerek, emek ve mallarını, bu ortak amaca ulaşmak için bir sözleşme ile birleştirmeleridir (BK.m.520).

### 2.5.2. Şirketin Unsurları

Hemen bütün şirket biçimlerinde, beş ana unsurdan söz edilebilir :

a.Kişiler (Şahıslar)

b.Sözleşme (Akit)

c.Sermaye

d.Ortak Amaç

e.Eşit Haklarda Birleşme ve İşbirliği İradesi<sup>1</sup>.

#### 2.5.2.1. Türkiye'de Şirket Türleri

##### 2.5.2.1.1. Ticaret Hukuku Bakımından Şirketlerin Ayırımı

Şirketler (ortaklıklar) temel olarak Adi şirketler ve Ticaret şirketleri olarak ayrılabilir. Bu ayrımın çıkış noktası, adi şirketlerin BK.'nda (520.-548. maddelerde) ticaret şirketlerinin ise Ticaret Kanunu'nda yer alan hükümlere tabi olmasıdır. Bu ayrım tüzel kişilikten doğar. Zira adi şirketlerin tüzel kişiliği yoktur, ticaret şirketlerinin ise (gerek şahıs, gerekse sermaye şirketlerinin) tüzel kişilikleri vardır. Ayrıca, adi şirketler tacir sayılmazlar ve ticaret siciline tescil edilmezler, yalnızca ortakları tacir ise ticaret siciline kişisel olarak kaydolunur<sup>2</sup>.

##### 2.5.2.1.2 Vergi Hukuku Bakımından Şirketlerin Ayırımı

Vergi ile ilişkileri bakımından Türk Ticaret mevzuatında şirketleri iki gruba ayırabiliriz;

<sup>1</sup> Şükrü Kızılot - Saygın Eyüpgiller, Ticari Şirketler Muhasebesi, Vergi Hukuku ve Mevzuatı, Savaş Yayınları Ankara, s.6.

<sup>2</sup> Şükrü Kızılot - Saygın Eyüpgiller, a.g.e., s.6-7.

*2.5.2.1.2.1. Vergi Cezaları, Vergi Alacağı Müessesesi vb. Bakımından Vergi Sorumlusu Olarak Tüzel Kişiliği Kabul Edilen Şirketler*

Tüzel kişilik olarak Gelir ve Kurumlar Vergisine tabi olmayan bu şirketler, kollektif ve adi komandit şirketlerdir. Bu şirket ortaklarının kar payları Gelir Vergisine tabidir. Şirket tüzel kişiliği, vergi cezalarına muhataptır, ayrıca V.U.K. yönünden vergi sorumlusu olup, “vergi alacağı” müessesesesi yönünden vergi alacağına hak kazanmaktadır<sup>1</sup>.

*2.5.2.1.2.2. Tüzel Kişiliği Olmadığı Halde Vergiye Tabi Kuruluşlar*

Kamu iktisadi teşebbüsleri, iktisadi kamu müesseseleri ve yabancı kamu idarelerine bağlı benzeri iktisadi işletmeler ile dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler sendikalar ve cemaatlara ait iktisadi işletmeler tüzel kişilikleri olmadığı halde vergiye tabidirler. K.V.K.’nun m.1/E uyarınca iş ortaklıkları da tüzel kişilikleri olmadığı halde Kurumlar Vergisi mükellefidirler<sup>2</sup>. Tüzel kişiliği olmadığı halde vergiye tabi kuruluş olarak “yatırım fonları” ve “yatırım ortaklıkları”na da değinmemiz gerekir. 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu’nun 32/c maddesine göre yatırım fonları bir sermaye piyasası kurumudur. K.V.K.’nun 2.maddesinde yapılan değişiklikle, tüzel kişiliği olmayan, müstakilen işletilen, mal varlığı niteliğindeki yatırım fonlarının (sermaye şirketi kabul edilmesi yoluyla) ayrı bir kurumlar vergisi mükellefi olmaları sağlanmıştır. Bunların portföy işletmeciliğinden doğan kazançları kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. G.V.K.açısından da sermaye şirketi kabul edildikleri için G.V.K.m.94/6’ya göre gerektiğinde stopaja da tabidirler.Yatırım ortaklıklarının anonim şirket şeklinde kurulmaları gerekir. Bunlar diğer anonim şirketler gibi ticaret siciline tescillerinden itibaren kurumlar vergisi mükellefi olurler. İlgili kuruluşlardan izin alarak kurulan yabancı yatırım fonları, K.V.K. ve G.V.K. açısından SPK uyarınca kurulmuş yatırım fonu kabul edilir.

<sup>1</sup> Şükrü Kızılot - Saygın Eyüpgiller, a.g.e., s.11.

<sup>2</sup> Şükrü Kızılot - Saygın Eyüpgiller, a.g.e., s.11.



## 2.6. TİCARET ŞİRKETLERİ

En az iki veya daha fazla kişi arasında kurulan birliğe şirket (ortaklık) denilmektedir. T.T.K.'ndaki ortaklık, yazılı olarak yapılan bir sözleşmeyle kurulabilir. Fakat, Borçlar Kanunu'nda böyle bir yazılı şekilde kurulma şartı yoktur. Ortaklık sözleşmesinde tarafların çıkar ve amaçları ortaktır. Ortaklık sayesinde, biraraya gelmenin avantajını kullanarak kazanç elde edip bunu aralarında paylaşmak amacını güderler. Ortaklık sözleşmesi diğer sözleşmelerden (kira,istisna sözleşmeleri vb.) ayrı olarak süreklidir.

Ticaret şirketleri; kollektif, komandit, anonim, limited ve kooperatif şirketlerdir. Ticaret şirketlerinin tüzelkişiliği bulunmaktadır.

Birden fazla gerçek kişi bir ticari işletme işletmek suretiyle kendi dışlarında yeni ve ayrı bir şahsiyet yaratmak istediğinde bunu ticaret şirketlerinden birini seçerek de yapabilirler. Böylelikle TTK.'da sayılan şirketlerden birini seçerek bir tüzel kişilik oluşturup hak iktisap edip borç altına girebilirler. Sonuçta, hak ve borçlara ehil bir başka şahıs yaratmış olurlar.

Ticaret şirketleri şahıs şirketleri ve sermaye şirketleri olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

Medeni Kanun'umuzun 45'inci maddesi tüzel kişilerin medeni haklardan yararlanma ehliyetini "yaratılış icabı insana has olanlar hariç" tüm hususlarda tanımış olmaktadır. Buna karşın T.T.K.'nda, ticaret şirketlerinin medeni haklardan yararlanma ehliyeti "ana sözleşmede yazılı işletme konusu ile" sınırlandırılmış ancak, bu hususta kanuni istisnaları saklı tutmuştur. Tüzel kişiler, organlarının ortaklığa ait görevleri ifa sırasında işledikleri haksız fiillerden sorumlu tutulabileceği gibi, kişi ortaklıkları olan kollektif ve komandit ortaklıkların ehliyetinin "ana sözleşmede yazılı işletme konusu" dışında da mevcut, başka bir deyişle sınırsız olduğu savunulabilir. Buna karşın diğer ortaklıkların medeni haklardan yararlanma ehliyeti işletme konusu ile sınırlıdır<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Oğuz İmregün, a.g.e., s.88.



### 2.6.1.Kollektif Şirket

Ticari bir işletmeyi bir ticaret ünvanı altında ve tüzel kişi olarak işletmek amacı ile gerçek kişiler arasında kurulan ve ortaklardan hiç birisinin sorumluluğu şirket alacaklılarına karşı sınırlandırılmamış olan şirket kollektif şirkettir. Bu tanımda belirtilen unsurlar; kollektif şirketlerde, ortakların kişisel niteliklerinin ve durumlarının, koydukları sermayeden daha önemli olduğunu vurgulamaktadır<sup>1</sup>.

T.T.K.'nda anonim şirket,limited şirket gibi şirketlerin düzenlenmesinde bir çok maddede kollektif şikete dair hükümlerin geçerli olacağı hususunda atıfta bulunulduğu görülür. T.T.K.'nda kollektif şirket adeta bir temel şirket şeklinde düzenlenmiştir. Kollektif şirket, en az iki gerçek kişinin bir araya gelmesi ile kurulur. Bir şahıs şirkettir. Karşılıklı güven, arkadaşlık, aile bağı gibi konular şirket kuruluşunda önemli rol oynar. Sermaye şirketlerinin gelişmesiyle eski önemleri kalmamıştır. Genelde küçük ve orta büyüklükteki işletmelerin yapısına uygundur.

#### 2.6.1.1. Kollektif Şirkette Sorumluluk

Kollektif şirketin borç ve taahhütlerinden birinci derecede şirket sorumludur. Şirketin mal varlığı (mameleki), borçları karşılamaya yetmiyorsa ortaklar sınırsız olarak ve müteselsilen sorumlu olurlar.

Ancak, müteselsil sorumluluk Borçlar Kanunu anlamında müteselsil sorumluluk sayılmaz. Birlikte ve aynı derecede sorumluluk yoktur. Örneğin, şirkete karşı yapılan icra takibi semersiz kalmış veya şirket herhangi bir nedenle sona ermişse, yalnız ortak veya ortakla birlikte şirket aleyhine dava açılabilir ve takip yapılabilir. Kısacası ortaklar şirket borçlarından dolayı, şirketle birlikte müteselsilen değil, ikinci derecede ve dolayısıyla sorumludurlar<sup>2</sup>.

#### 2.6.1.2. Kollektif Şirketin Yönetimi

Kollektif şirketin yönetimi esas olarak ortaklara aittir. Yönetim bakımından şirket işlerini mutad (sıradan işler;defter tutma,günlük işler vs.) ve olağanüstü olanlar şeklinde ikiye ayırmak gerekir. Mutad işlerde idare işleri bir tek ortağa bırakılmış

<sup>1</sup> Yüksel Koç Yalkın, Şirketler Muhasebesi, Turhan Kitapevi, Ankara 1992, s.5.

<sup>2</sup> Hayri Domaniç, a.g.e., s.562-565.

olabilir; böyle olmuş ise idare etme hak ve görevi diğer ortaklar tarafından nedensiz olarak sınırlandırılmaz. Yönetim işleri birden çok ortağa bırakılmışsa, bunlardan her birinin esas olarak yalnız başına yönetim hak ve görevi vardır, gerçek kişinin irade beyanı tüzel kişinin irade beyanı halini alır. Yönetim işleri ortak olmayan bir müdüre de bırakılabilir. Dışarıdan gelen bir müdürün yetkisinin sınırı ticari mümessilin yetki sınırındadır. Bu da Borçlar Kanunu hükümlerine göre tayin olunur (B.K.m.450). Olağanüstü işlemlerin (Olağanüstü işlemlere örnek olarak; şirket konusuna doğrudan girmediği halde gayrimenkulleri satmak, satın almak, teminat göstermek, şube açmak, vekil tayin etmek vb.) yapılabilmesi için bütün ortakların oybirliği şarttır.

Tüm hukuki ilişkilerde olduğu gibi ortaklararası ilişkilere de öncelikle emredici hükümler uygulanır. Örneğin tüm ortakların denetim hakkı vardır (yönetici olsun veya olmasın) ve bu hak şirket anlaşması veya başka bir sözleşme ile sınırlandırılmaz. Şirket yöneticilerinin her yıl sonu bilanço yapmaları, her ortağa düşecek karı tespit etmeleri zorunludur, emredicidir ve bu kuralın aksi kararlaştırılmaz (TTK.m.167). Buna karşın, her ortağın kazanç hakkı oranı, BK.'nın 19 ve 20'nci maddesi sınırları içinde serbestçe belirlenebilir<sup>1</sup>.

#### *2.6.1.3. Ortaklarda Değişiklik*

Hukukumuzda kollektif şirket tüzel kişiliğe haiz olduğundan ortaklarından ayrı bir kişiliği vardır. Bu yüzden ortaklar arasında meydana gelen değişiklikler ortaklık bünyesinde bazı etkiler meydana getirirse bile tüzel kişiliğini ortadan kaldırmamaktadır. Kollektif şirkette ortak, diğer ortakların onayıyla hissesini devredebilir. Ortaklık hissesi tamamen veya kısmen devredilebileceği gibi halihazır ortaklara veya başka bir şahsa da devredilebilir.

Kollektif şirket ortağının hissesini elden çıkarması halinde GVK.'nın mükerrer 80'inci maddesinin 5 No'lu hükmü gereği elde edeceği kazanç, değer artış kazancı olacaktır. Bu kazancın nasıl hesaplanacağı ise aynı kanunun mükerrer 81'inci maddesinde gösterilmiştir.

---

<sup>1</sup> Hayri Domaniç, a.g.e., s.574.

Bir kollektif şirketin hissesini devralan bir gerçek kişi, ortak olduğu anda VUK.'nun 153/4'üncü maddesi uyarınca işe başlamış olur. Bu nedenle de durumu vergi dairesine bildirerek adına gelir vergisi tahsis ettirmesi gerekir.

Bir kollektif şirkette ortaklardan birinin hissesini diğer bir ortağa devretmesi halinde hisseyi devralan ortağın şirketteki payı artmış olmaktadır. Burada yeni bir vergi mükellefi doğmamakta, fakat durumun yazı ile vergi dairesine bildirilmesi gerekmektedir<sup>1</sup>.

### 2.6.2. Anonim Şirketler

Anonim şirketler hem Dünya'da hem de ülkemizde en çok itibar edilen şirketlerdendir. Anonim şirket: bir ünvan altında, ekonomik amaç ve konular için kurulan, sermayesi belirli ve paylara bölünmüş, hissedarların sorumluluğu üstlendikleri sermaye payları ile sınırlı, tüzel kişiliği haiz bir ticaret ortaklığıdır<sup>2</sup>.

Bugünkü şekline benzer ilk anonim şirketin 15'inci yüzyılda kurulan ilk İtalyan Bankası olduğu kabul edilmektedir. Anonim şirketler Türk mevzuatına ilk olarak 1850 tarihli "Ticareti Beriyye Kararnamesi" ile girmiştir<sup>3</sup>.

Gelişmiş ülkelerin ekonomilerinde olduğu gibi 1974'ten sonra anonim şirketlerin vergi iadesi, yatırım indirimi, ihracat istisnası vs. tedbirlerle teşvik edildiği ve desteklendiği gözlenmiştir. Anonim şirketler güçlerini, hisse senedi, tahvil ve diğer menkul değerleri çıkarıp satışa sunmakla sağladıkları kaynaklarla kazanırlar<sup>4</sup>.

#### 2.6.2.1. Anonim Şirketlerin Yapısı

Anonim şirketle hissedar adedi fazla olabileceğinden şirketin faaliyetlerinin ortakların hepsinin katılımı ile yapılması güçleşmiştir. Tüm ortakların iyi iş idare eden kişiler olması beklenemez. Bu yüzden anonim şirketlerin yönetim ve temsili Yönetim Kurulu'na bırakılmıştır. Her AŞ'te en az 3 yönetici olması zorunludur. Bu yöneticileri

<sup>1</sup> Hızır Tarakçı, Kollektif Şirket Ortağının Hisselerini Devretmesi, Yaklaşım, Yıl 3, Sayı 32, Ağustos 1995, s.66-68.

<sup>2</sup> Ali Abdullah Doğan, Anonim Şirketlerin Kuruluş İşlemleri-1, Maliye ve Sigorta Yorumları, 15 Ekim 1995, Sayı 210, s.63.

<sup>3</sup> Şükrü Kızılot - Saygın Eyüpgiller, a.g.e., s.17.

<sup>4</sup> Nizam İpekçi, Şirketler Hukuku İlkeleri, Ankara 1986.

Genel Kurul seçer. Şirketi temsil kural olarak tüm yöneticilere müştereken aittir. Fakat temsil yetkisi bir yöneticiye veya yönetici olmayan bir şahsa bırakılabilir. Temsilcilerin yetkilerinin kapsamı, şirket esas sözleşmesinde gösterilmiş olan konu ile sınırlandırılmıştır. AŞ'lerde önemli kararları şirket genel kurulu verir. Bu amaçla hissedarlar adi ve olağanüstü olarak genel kurul toplantılarını yaparlar.

#### 2.6.2.2. A.Ş.'lerde Tüzel Kişilik ve Medeni Hakları Kullanma Ehliyeti

Anonim şirket, ticaret şirketi olduğu için kanun gereğince tüzel kişiliği ve tacir sıfatını haizdir (TTK.m.18). Şirket tüzel kişiliği ticaret siciline tescil anında kazanılır (TTK.m.301/1). Bu nedenle medeni haklardan faydalanma ehliyeti de bu anda başlar ancak, genel olarak tüzel kişilerin medeni haklardan faydalanma ehliyeti MK.m.46 ile sınırlanmış ve tüzel kişiler yaş, cinsiyet gibi insana özgü olanlar dışında bütün haklardan faydalanma ehliyetine sahip kılınmış iken, ticaret şirketlerinde TTK.'nun 137'nci maddesi gereğince bunların medeni haklardan yararlanma ehliyetleri, kanundaki istisnalar saklı kalmak üzere, sözleşmelerinde gösterilen işletme konularıyla sınırlandırılmıştır<sup>1</sup>.

#### 2.6.2.3. A.Ş.'lerde Sınırlı Sorumluluk

Anonim şirketlerin borç ve taahhütlerinden dolayı sorumluluğu mal varlığıyla sınırlıdır. Şirket sermayesi değişmez nominal bir kıymettir. Fakat, şirketin mal varlığı her an değişen bir kıymettir. Şirketin mal varlığı değer olarak sermayeyi aşıyorsa, alacaklılar sermayeyi aşan kısımlara da başvurabilir; az ise açıkta kalan kısımlar için ortaklara başvuramaz. Demekki sorumluluk sermaye ile değil, malvarlığıyla<sup>2</sup>.

#### 2.6.2.4. A.Ş.'lerin Özellikleri

Bir ünvana sahip olan, paylara bölünmüş belli bir esas sermayesi bulunan ve borçlarından dolayı yalnız malvarlığı ile sorumlu olan şirket anonim şirkettir.

Anonim Şirketler, şirket konusunun sınırları esas sözleşmede açıkça belirtmek şartı ile, kanunen yasak olmayan her türlü ekonomik amaç ve konular için kurulabilirler (T.T.K.m.271). Anonim şirketlerin özelliklerini şöyle sıralayabiliriz;

<sup>1</sup> Şükrü Kızılot - Saygın Eyüpgiller, a.g.e., s.22.

<sup>2</sup> Şükrü Kızılot - Saygın Eyüpgiller, a.g.e., s.21.

1. Anonim şirketin bir ticaret ünvanı olması zorunludur.

2. Sermayesi belirli ve en az beş milyar TL olmalıdır.

3. En az beş ortakla kurulabilir.

4. Anonim Şirketin ticaret ünvanı işletme amacını (konusunu) gösterecek bir ibare ile "Anonim Şirket" kelimelerini kapsamalıdır. Bu ünvana bir gerçek kişinin adı da eklenmek istenirse "Anonim Şirket" kelimeleri kısaltılarak yazılamaz (T.T.K.m.45).

5. Sermaye, ortaklar arasında nominal değeri en az 500 lira, 1000 lira gibi hisse senetleri yoluyla paylara bölünmüştür.

6. Şirketin üçüncü şahıslara karşı sorumluluğu şirket mameleki (mal varlığı) ile sınırlıdır. Alacaklılar şirketin mal varlığından alacaklarını elde edemezlerse ayrıca hissedarların mallarına müracaat edemezler.

7. Anonim Şirketin ortak sayısı en az beş kişi olmalıdır. Halka açık anonim şirketlerde pay sahibi sayısı en az 250 kişi olmalıdır. A.Ş.'nin ortak sayısı beş kişinin altına düşerse bu durum şirket için fesih (dağıtılma) sebebi sayılır.

8. Şirketin amaç ve konusu ekonomik olmalı aksi halde, manevi amaç güdülecekse Medeni Kanun'un düzenlediği dernek adı verilen tüzel kişilik kurulmalıdır.

9. Anonim Şirketler birleşerek yeni bir anonim şirket kurabilirler ya da bir anonim şirket diğer bir şirketin paylarını satın alabilir (Holding).

10. Tüzel kişiler anonim şirkete ortak olarak girebilirler. Bir kollektif şirket bir anonim şirkete ortak olabilir. Bir iktisadi devlet teşekkülü gibi kamu tüzel kişisi de anonim şirketlerde pay sahibi olabilir.

#### 2.6.2.5. A.Ş. 'lerin Kuruluşları

Anonim şirketler tedrici veya ani şekilde kurulur. Ani kuruluş şirket paylarının kurucular tarafından tamamen taahhüt edilmesi ile olur. Tedrici kuruluş ise bir kısım payların kurucular tarafından taahhüt olunması ve geri kalan kısmı içinde halka müracaat edilmesi suretiyle olur (T.T.K.m276).

Anonim şirketlerin kurulmasında kuruluş sermayesinin 1/4'ünün bloke edilmesi ve mahkeme onayı safhaları, 24.06.1995 tarihinde ve 559 sayılı kanun hükmünde

kararname ile kaldırılmıştır. Anonim şirketlerin kurulmasında bu kolaylıklar sağlanmakla birlikte kuruluş işlemleri birçok aşamanın tamamlanması suretiyle gerçekleşmektedir. Bu aşamalar şunlardır:

- 1.Ön hazırlık yapılacaktır.
- 2.Sözleşme düzenlenecektir, imzalanacaktır, notere tasdik ettirilecektir.
- 3.Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'ndan (ya da yetki verilen Sanayi ve Ticaret İl Müdürlükleri) izin alınacaktır.
- 4.Belediyeye başvurularak Ticari durum tasdiknamesi alınacaktır.
- 5.Vergi Dairesine mükellefiyet kaydı tesis ettirilecektir.
- 6.Ticaret Siciline tescil ve ilan için başvurulacaktır.

Halka açık anonim şirketler, tedrici kuruluş sistemine göre kurulabildikleri gibi ani kuruluş şeklinde kurulduktan, tescil ve ilandan sonra halka açılabilir. Sermaye Piyasası Kanunu ve ilgili mevzuatına göre gereken prosedürü de uygulamak gerekmektedir.

Halka açık olmayan anonim şirketler, uygulamada genellikle ani kuruluş yoluyla kurulmaktadır. Anonim şirketler en az beş gerçek ve/veya tüzel kişi tarafından kurulduğundan adi ortaklık, kollektif şirket, komandit şirket, limited şirket ya da ferdi işletmenin anonim şirket haline dönüştürülmesinde öncelikle ortak sayısının en az beş kişiye çıkarılması zorunlu bulunmaktadır<sup>1</sup>.

#### 2.6.2.6. A.Ş. 'lerin Organları

##### 2.6.2.6.1. Genel Kurul

Genel kurul, anonim ortaklığın en yüksek idare ve karar organıdır. Anonim şirketlerde Genel kurul, Yönetim kurulu ve denetçilerin bulunması zorunludur.

MK.'nın 47'inci maddesine göre, tüzel kişilerin medeni hakları kullanma yetkisi; kanuna ve tüzüklere göre gerekli olan organlara sahip olmalarıyla başlar.

---

<sup>1</sup> Ali Abdullah Doğan, a.g.m., s.65.

Ayrıca Bankalar Kanunu'nun 19'uncu maddesine göre, "Yönetim Komitesi" adlı bir organ daha meydana getirilmiştir.

#### *2.6.2.6.1.1. Yetkileri*

Ortaklık organlarını seçme ve azletme, genel kurul kararları ile ortaklığın faaliyetine ve hatta hayatına egemen olma, ortaklık sözleşmesini değiştirme hatta feshedebilme yetkilerine sahiptir.

Genel kurul'un ayrı bir kişiliği ve temsil yetkisi yoktur. Genel kurul anonim şirketin hak ve borçlarının sahibi olmayıp yalnızca onun iradesini beyana, onun organı sıfatıyla yetkilidir.

Genel kurul, şirket organlarını seçmek ve azletmek yetkisine sahiptir. Genel kurul kararlarıyla şirket sözleşmesi değiştirilebilir (TTK.m.388). Hatta şirket feshedilebilir (TTK.m.434/2,b.9).

#### *2.6.2.6.2. Yönetim Kurulu*

Yönetim kurulu, esas olarak şirketi yönetmek ve temsil ile görevlendirilmiş ve şirketin sürekliliğini sağlama yönünde önemli kararların verildiği organdır.

Yönetim kurulu, en az üç yöneticiden meydana gelir. Yöneticilerin mutlaka hisse sahibi olmaları gerekir. Bir tek hisseye sahip olmak dahi yeterlidir.

Anonim şirket yönetim kurulu ortakların sermayelerinin korunması ve değerlendirilmesi şirket alacaklılarında alacaklarını emanet ettikleri, idare ve temsile yetkili önemli bir organdır.

Yönetim kurulu, anonim şirketin "Kanuni Mümessili" olup, şirketin yönetim ve temsilinde işletme sahibi gibi görev görür. Yönetim kurulu bu görevini murahaslara, müdürlere, komitelere bırakabileceği gibi, şirket işlerinin bir kısmını bunların dışında kalan diğer kişilere de gördürebilir.

Yönetim kurulu gerçek kişilerden oluşup, bu kişiler "Yönetim Kurulu Üyesi" adını alırlar. Anonim şirket tüzel kişilik kazandığı andan feshedilip tasfiyeye girdiği ana



kadar, hatta sınırlı olmakla beraber tasfiye süresince şirketi yönetir, temsil eder, şirket alacaklıların şirketin ve pay sahiplerinin hak ve borçları üzerinde etkili olur<sup>1</sup>.

#### *2.6.2.6.2.1. Yönetim Kurulu Üyesi Olabilenler*

##### *2.6.2.6.2.1.1. Gerçek Kişiler*

Yönetim kurulu üyeliğine ancak gerçek kişiler katılabilirler.

##### *2.6.2.6.2.1.2. Tüzel Kişiler*

Tüzel kişi yönetim kurulu üyesi olamaz (TTK.m.312). Kanuna göre tüzel kişiler bir anonim şirketin yönetim kuruluna üye olarak seçilemez, ancak temsilcileri seçebilirler. Bu durumda tüzel kişinin temsilcisi şirkete ve üçüncü kişilere karşı sorumlu olur. Yönetim kurulu toplantısında her üyenin tek bir oy hakkı vardır.

#### *2.6.2.6.3. Yönetim Kurulu'nun görevleri*

A.Ş.'lerde Yönetim kurulu'nun karar verebilmesi için üyelerin yarısından fazlasının toplantıda hazır bulunması ve hazır bulunanların çoğunluğunun lehde oy vermesi gerekir. Oylar eşit olursa toplantı ertelenir. İkinci toplantıda da eşitlik olursa teklif reddedilmiş sayılır. Başkasının yerine oy verilmez. Toplantı zabıtları hazır bulunan üyeler tarafından imzalanır.

Yöneticiler şirket işlerini görürken gerekli özeni göstermek zorundadırlar. Yönetim kurulunun görevlerinin başlıcaları kanuna göre şöyle belirtilir :

1. Yönetim kurulu, tacirlerin işletmelerinin önemine göre tutmaya mecbur oldukları defterlerden başka "pay sahipleri defteri", "toplantı ve müzakere defteri" "Yönetim kurulu kararları defteri" tutulmasını sağlamakla görevlidir (TTK.m.325-326).

2. Yönetim kurulu her geçen iş yılı için kanun hükümleri dairesinde bir bilanço hazırlamak ve genel kurul toplantısından en az 15 gün önce hisse sahiplerinin incelemesine sunmakla görevlidir (TK.m.325).

3. Yine yönetim kurulu bu bilançoya ilave olarak her iş yılı sonunda şirketin ticari, mali ve ekonomik durumunu, yapılan işlemlerin özetini gösteren bir rapor

---

<sup>1</sup> Şükrü Kızılot - Saygın Eyüpgiller, a.g.e., s.177.



düzenleyip (faaliyet raporu), dağıtılacak kazanç miktarı ile ayrılacak yedek akçe miktarına dair bir teklif hazırlayıp bunları genel kurul toplantısından en az 15 gün önce hisse sahiplerinin incelemesine sunmakla görevlidir. Her yıl net karın yirmide biri, ödenmiş sermayenin beşte birini buluncaya kadar, umumi yedek akçe olarak ayrılır.

4. Son yıllık bilançodan, esas sermayenin yarısının karşılıksız kaldığı anlaşılırsa yöneticiler durumu genel kurula, şirketin aktifleri şirket alacaklılarının alacaklarını karşılamaya yetmediği takdirde, mahkemeye bildirmekle mükelleftirler (TK.m.324).

5. Memur ve müstehdemleri yöneticiler belirler (TK.m.328).

6. Hisse ve tahvil sahiplerini adi ve olağanüstü toplantılara yöneticiler davet ederler (TK.m.366).

7. Yönetim kurulu üyeleri şirketi dışarıya karşı temsil ederler. Kural olarak temsil yetkisi ve görevi tüm yöneticilere aittir. Yapılan işlemlerin şirketi bağlaması için temsile yetkili şahıslardan ikisinin imzasının bulunması gereklidir. Temsile yetkili olanların ticaret siciline tescili ve durumun ilan edilmesi gerekir. Tescil ile birlikte imza örnekleri de noterce tasdik edildikten sonra sicil memuruna verilir (TK.m.322-42).

8. Temsil yetkisinin kapsamı şirketin amaç ve konusu ile sınırlıdır. Şirket konusu dışında anonim şirket temsilcisinin yetkisi mevcut olmadığı gibi, bu konu içinde temsilcinin yetkisi sınırlanamaz. Temsile veya yönetime yetkili olanların görevlerini yaptıkları sırada işledikleri "haksız fiillerden" anonim şirket sorumlu olur (TTK.m.321 son.f).

9. Yönetim kurulu, şirketi, kararları ile yönettiğinden üyelerin sorumluluğu da kaideten müteselsil sorumluluktur. Gerekli özeni göstermeyen, kusurlu olan ve bir zarar doğuran idareciye karşı şirket, hissedarlar ve şirket alacaklıları dava açabilir.

#### 2.6.2.6.4. Müdürler

Şirket işlemlerinin uygulama safhasına ilişkin kısmı esas sözleşme yahut genel kurul veya yönetim kurulu kararı ile bir müdüre verilebilir. Müdürlere idare ve temsil yetkisinin verilmesi de mümkündür (TK.m.319II ve 342). Bu takdirde müdürün yetkileri genişler.

Müdürler yönetim kurulunca tayin ve azlolunurlar, durum ticaret siciline tescil ve ilan edilir.

Müdürlük görevi devredilemez, ancak müdür belirli bazı işlemleri yapmaya mezun olmak üzere başkalarını yetki devrinde bulunabilir (T.T.K.m.345).

#### 2.6.2.6.5. Denetçiler (Murakıplar)

Her anonim şirketinde yöneticilerin faaliyetlerini kontrol ile görevlendirilmiş en az bir denetçinin bulunması gerekir. Denetçinin şirkette pay sahibi olması gerekmez. Özel bir eğitim görmüş olma şartı ve belli bir tecrübe de denetçilerde aranmamıştır.

Denetçilerin başlıca görevleri TK.m.353'te görüldüğü üzere şirketin hesaplarını ve işleyişini kontrol etmek, pay sahiplerine bu konularda yardımcı olmaktır.

#### 2.6.2.6.6. A.Ş. 'lerde Yedek Yönetim Kurulu Üyeliği

Türk Ticaret Kanunu'nun 317. maddesinde, anonim şirketin, yönetim kurulu tarafından idare ve temsil olunacağı hükme bağlanmıştır. Bu nedenle yönetim kurulu, anonim şirketin yasal temsilcisi olup, şirketin yönetim ve temsilinde işletme sahibi gibi görev yapar.

Görev yapmakta olan yönetim kurulu üyelerinden birisinin, bu sıfatı herhangi bir nedenle son bulmuşsa, boşalan üyeliğe yönetim kurulu, kanun ve sözleşmede belirtilen nitelikleri taşıyan bir kişiyi geçici olarak seçer, yapılacak ilk genel kurul toplantısında kurulun onayına sunar.

Genel kurul onaylarsa, bu kişi yerine seçildiği üyenin süresini tamamlar. Onaylamazsa, genel kurul boşalan üyeliğe kendisi bir üye seçer.

Ancak, yönetim kurulu'nun üç kişiden oluştuğu şirketlerde, üyeliklerden birisinin herhangi bir nedenle boşalması halinde, toplantı nisabı kalan iki üye ile sağanamadığından, hemen genel kurula gidilmesi gerekmektedir.

Beş kişilik ya da yedi kişilik yönetim kurullarında üyeliklerden birisinin boşalması halinde toplantı nisabı sağlanabildiğinden yukarıda belirtildiği gibi yönetim kurulunca ilk genel kurula kadar boşalan üyeliğe seçim yapılabilmektedir.

Ülkemizdeki anonim şirketlerin büyük bir kısmının yönetim kurulu üç kişiden oluştuğundan, üyeliklerden bir kısmının boşalması halinde şirketin yönetiminde bir boşluk doğmakta ve genel kurula gidilme zorunluluğu doğmaktadır.

Türk Ticaret Kanunu'nda, genel kurul, yönetim kurulu üyelerini seçerken ileride boşabilecek üyelikler için yedek yönetim kurulu üyesi seçebileceği yönünden bir hüküm yoktur. Oysa Kooperatifler Kanunu'nun 55/2. maddesinde göre, kooperatiflerde yedek yönetim kurulu üyesi seçilebilmektedir.

Türk Ticaret Kanunu'nda yedek üye seçimin öngören bir hüküm olmadığı gibi yasaklayan bir hüküm de yoktur. Toplantı yeter sayısı tam üye sayısının yarısından fazla olduğundan, iki buçuk kişi de düşünemeyeceğinden, üç kişilik yönetim kurulunda toplantının da ancak üç kişiyle yapılabilmesi mümkündür. Üyeliklerden birisinin boşalmasında, yönetim, olayı ilk genel kurula kadar sona ereceğinden ve kalan iki kişi, boş üyelik için (toplantı yeter sayısı olmaması nedeniyle) atamalar da yapamayacağından yönetim boşluğu ve buna bağlı sorunlar doğacaktır.

Yedek yönetim kurulu üyesinin (ana sözleşmelerde yer verilmesi şartıyla) seçilebilmesi, bu alandaki önemli bir boşluğu doldurulacaktır.

### **2.6.3. Holding Şirket**

Holding şirket 6762 sayılı TTK'nda düzenlenen ticari şirketler içinde yer alır. Ancak, holding şirketin kurulmasına, yapısına ilişkin hükümler TTK'nda ayrıca belirlenmemiştir. Bu şirketler diğer şirket tiplerinde de kurulabilirler fakat, sadece A.Ş.olarak kurulmaları yeğlenmiştir.

#### **2.6.3.1. Holding Şirkette Sorumluluk**

Holding şirketin borç ve taahhütlerinden sorumluluğu mal varlığıyla sınırlıdır. Buna karşılık şirket malvarlığı, faaliyet sonucu her an değişen bir kıymettir. Şirket mal varlığı değer itibariyle sözleşmede görülen sermayeyi aşabilir. Sermayeyi aşan bu kısım, şirket alacaklılarınca sermayeden hariç olarak da talep edilebilir. Meydana gelen zararlar

dolayısıyla sermaye azalmışsa, şirket alacaklılarınca ancak kalan sermaye talep edilebilir<sup>1</sup>.

#### 2.6.3.2. Holding Şirketin Tüzel Kişiliği

Holding şirket, ticaret şirketi olduğu için, kanun gereğince tüzel kişiliği ve tacir sıfatını haizdir (TTK.m.18). Şirket tüzel kişiliği, ticaret siciline tescil anında kazanır (TTK.m.30/1). MK. m.46'da insana özgü haklarla sınırlama dışında, holding şirketin medeni haklardan istifade ehliyeti tescil ile başlar, şirket doğmuş olur.

#### 2.6.4. Komandit Şirket

Ticari bir işletmeyi bir ticaret ünvanı altında işletmek amacıyla kurulan ve şirket alacaklılarına karşı ortaklardan bir veya bir kaçının sorumluluğu sınırlandırılmamış ve diğer ortak veya ortakların sorumluluğu belirli bir sermaye ile sınırlandırılmış olan şirket komandit şirkettir.

Sorumlulukları sınırlandırılmayan (sınırsız sorumlu) ortaklara komandite, sorumlulukları sınırlandırılmış olanlara komanditer denilir. Komandite ortakların gerçek kişi olması gerekir. Tüzel kişiler ancak komanditer ortak olabilirler (TTK.m.243). Komandit şirketlerin de tüzel kişiliği vardır. Komandit şirketler adi ve hisseli olarak ikiye ayrılırlar. Aşağıda limited şirketlerden önce adi komandit şirkete yer verilecektir zira, hisseli komandit pek az rastlanan şirket türüdür.

##### 2.6.4.1. Adi Komandit Şirketler

###### 2.6.4.1.1. Ortaklar Arası İlişkiler

Komanditerler şirketin işlerini görmeye görevli ve mecbur olmadıkları gibi, yönetim hakkına sahip olanların yetkileri dahilinde gördükleri işlere de engel olamazlar (TTK.m.248). Komandit şirkette ortakların birbiriyle olan ilişkileri sözleşmeyle belirlenir (TTK.m.247).

---

<sup>1</sup> Ergun Gürel, Holdinglelerin Hukuki Yapısı ve Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu, Yeterlik Etüdü, T.C. Maly.Bak. Gel.Gen.Müd. Rapor Sayısı:XXVI-10/4, 3.4.96 Ankara, s.30.

#### 2.6.4.1.2. Denetim

##### 2.6.4.1.2.1. Adi Denetim Hakkı

Her komanditer iş yılı sonunda ve iş saatleri içinde şirketin envanteri ile bilanço içeriğini ve bunların doğruluğunu incelemeye görevlidir (TTKm.249)

##### 2.6.4.1.2.2. Olağanüstü Denetim Hakkı

Önemli sebeplerin bulunması halinde, mahkeme komanditerin talebi üzerine şirketin işlerinin ve mevcudunun bizzat veya eksper vasıtasıyla incelenmesine her zaman için izin verebilir.

Komandite ortaklar, kolektif ortaklar gibi işlerini, defterlerini, hesaplarını daima incelemek hakkına sahip ve bunun sınırlandırılması mümkün değilse, komanditer ortakların denetim hakkı sınırlandırılmış olur.

##### 2.6.4.1.3. Şirketin İdare ve Temsili

İdare ve temsil yetkisi komandite ortaklara aittir. Komanditerlerin bu konuda zorunlulukları ve görevleri yoktur (TTK.m.248,257/1).

Ancak istisnaen komanditerler:

- Şirketin normal idare ve temsil muameleleri haricinde kalan konularda oy verebilirler.
- Şirket sözleşmesiyle yasaklanmamışsa, komanditerlerin ticari mümessil ve ticari vekil olarak istihdamı da mümkündür<sup>1</sup>.

#### 2.6.5. Limited Şirket

Ülkemizde en çok kurulan şirket türlerindedir. Ortaklarının sorumluluğunun belirli olması, kuruluşunun nisbeten kolaylığı açısından tercih edilen şirket türüdür. Limited şirketler enaz iki en çok elli kişi arasında kurulabilir.

---

<sup>1</sup> Hayri Domaniç, a.g.e., s.752.

Limited şirket, iki veya daha fazla gerçek ve tüzel kişi arasında, bir ticaret ünvanı ile oluşturulan, ortaklarının sorumluluğu taahhüt ettikleri sermaye ile sınırlı olan, sermayesi belirli şirkettir (TTK.m.503).

Limited şirket, statüsünde yer alan tüm hususların tescil ve ilanı ile tüzel kişilik kazanır. Şirketin; üçüncü şahısların bilmesi gereken, hususları da tescil ve ilanı kendisinin de yararınadır<sup>1</sup>.

Limited şirketler bankacılık ve sigortacılık yapamazlar. Ayrıca, leasing, factoring şirketleri ve SPK kurumları (Araç Kurumlar, Yatırım Ortaklıkları) limited şirket olarak kurulamazlar<sup>2</sup>.

#### 2.6.5.1. Limited Şirketin Organları

Limited şirketin organları;

Genel Kurul,

Müdür veya müdürler ve denetçilerdir.

##### 2.6.5.1.1. Genel Kurul

Limidet şirketin en yetkili organıdır. Anonim şirket genel kuruluna benzer.

Şirketin ortak sayısı yirmiden çok olduğu zaman, Genel kurul yetkilerini anonim şirketin genel kurulu gibi toplanıp, görüşerek kullanır.

Genel kurulun başkasına devredemeyeceği yetkileri şunlardır:

- a. Statü değişikliği,
- b. Müdür tayini-azli,
- c. Gerektiğinde ayrıca denetçi tayini-azli,
- d. Bilanço, kar-zarar hakkında,
- e. Müdürleri aklama veya dava,

<sup>1</sup> Selahattin Özmen, Şirketler Kılavuzu, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş. İstanbul 1993, s.235-237.

<sup>2</sup> Ali Abdullah Doğan, Anonim ve Limited Şirketlerin Benzerlik ve Ayırıcı Yönleri, Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi, 1 Ekim 1995, Sayı 209, s.62-63.

f. Payların bölünmesi kararı,

g. Kuruluş ve yönetim nedeniyle organlar veya ortaklar hakkında tazminat talebi.

Genel kurulun bu yetkilerini, ortakların toplanarak görüşüp karara varmaları istendiği takdirde, ortakların daveti ve görüşme usulleri şöyledir:

- Normal olarak müdürler, yıl sonundan itibaren üç ay içinde ortakları yıllık faaliyet ve hesapları için toplantıya çağırırlar.
- Müdürler ihmal eder ve uyarıyı gözardı ederse, ortaklardan onda birini istediği ile mahkeme kararıyla davet yapılır.
- Denetçilerin mevcut olduğu halde onların da çağırılmaları mümkündür.

#### 2.6.5.1.2. Müdürler

Aksi kararlaştırılmadıkça bütün ortaklar şirketi idare ve temsile yetkili ve mecburdur.

Ortaklarda biri veya bir kaç müdür olarak tayin edilir. Dışardan ortak atanırsa bunların yetki ve sorumlulukları da ortak müdürler gibidir. Temsile yetkili kişilerin bu durumu Ticaret Sicili'ne tescil ve ilan edilmedikçe geçerli olmazlar. Müdür veya müdürler, şirketin ünvanı altında, sermaye de gösterilmek koşulu ile imza atarlar. Sermayenin üçte ikisinin kaybı halinde müdürlerin anonim şirkette olduğu gibi davranmaları gerekir. Her ortak müdürü denetleyebilir. Ortak sayısı 20'yi geçen ortaklıklarda, ayrıca denetçi seçilerek müdürlerin denetimi güçlendirilir<sup>1</sup>.

#### 2.6.6. Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirketler

T.T.K.475 maddesinde, "Şirket sermayesi paylara bölünen ve ortaklarından bir veya birkaç şirket alacaklılarına karşı bir kolektif şirket, diğerleri bir anonim şirket ortağı gibi mesul olan şirkettir" şeklinde tanımlanan komandit şirket yurtdışında son derece az kurulan bir şirket türüdür. Ekim.1992 sonu itibariyle İstanbul Ticaret Odasına kayıtlı 83.000'e yakın Şirketten sadece 6 adedi hisseli Komandit Şirkettir. Sayıları 1234 adet olan Adli Komandit Şirket ise sadece %0.5' civarındadır.

---

<sup>1</sup> Selahattin Özmen, a.g.e., s.238-239.

### 2.6.6.1. Şirketin Yönetimi ve Denetimi

Hisseli komandit şirketin yönetimi komandite ortaklara aittir. Birden çok komandite ortak varsa onların temsilde bir yetkileri ve sınırları, istenirse statü ile düzenlenebilir. Aksi takdirde herbiri, her alanda şirketi temsil ve ilzama, adi komandit şirketteki komandite ortak gibi yetkili olur.

Şirketi yöneten komandite ortaklar ile ilgili olmayan kimselerden, genel kurul denetçiler seçer. Bunlar anonim şirket denetçilerinin yetki ve sorumlulukları çerçevesinde çalışırlar.

Her yıl sonu olağan genel kurul toplanarak Komandite ortakların hazırladığı raporu, bilanço-kar zarar cetvellerini inceler. Denetçilerin raporlarını da inceledikten sonra kararlarını alır<sup>1</sup>.

### 2.6.7. Kooperatif Şirket

Kooperatif Şirketler eskiden T.T.K.'da 485-502 maddelerde yer alan hükümlere tabi idi. 1969 yılından itibaren 1163 sayılı 24.2.1969 tarihli Kooperatifler Kanunu yürürlüğe girdi. 13.12.1983 tarihinde 183 sayılı kanun hükmünde kararname ile de Sanayi ve Ticaret Bakanlığının bazı yetki ve görevleri Tarım-Orman ve Köy İşleri bakanlığına verildi.

Kooperatifler Yasası, 102 esas 2 Ek ve 2 Geçici Madde ile 6.10.1988 tarihli ve 3476 sayılı kanunun getirdiği geçici 3'üncü madde ile kooperatifçilik alanını düzenlemektedir.

Kooperatif; ortaklarının belirli ekonomik yararlarını özellikle meslek ve geçimlerine ait ihtiyaçlarını, karşılıklı yardım ve dayanışma ve kefalet suretiyle sağlamayı amaçlayan, gerçek ve tüzel kişilerle dernek ve vakıflarında ortak olabildiği, ortak sayısı ve sermayesi değişebilen bir ortaklıktır.

Bu haliyle kooperatif; kar amacına yönelik diğer şirketlerden, "az harcama, ucuza edinme, karşılıklı destek olma" düşüncelerine dayanmasıyla, ciddi farklılık göstermektedir. Özellikle ülkemizde yapılanma alanında çok geniş bir yeri olduğu da

---

<sup>1</sup> Selahattin Özmen, a.g.e., s.79-80.



bilinmektedir. Bu niteliği ile uzman ellerde, etkin denetimi ve yönlendirilmesi gereken bir kurumdur.

#### *2.6.7.1.Kooperatif - Ortak İlişkileri*

Kooperatif üyeleri herbiri 10.000 lira olan paylardan en çok 1000 adet edinebilir. Bakanlar Kurulu payı on katına kadar artırabilir. Ortağa; namına yazılı, yetkililerce imzalı, paylarını gösteren bir ortaklık senedi verilir.

Ortak payını aynı olarak ödeyebilir. Bu takdirde Aynı genel kurul tarafından seçilen bilirkişilerce değerlendirilir. Bilirkişiler 2/3 çoğunlukla seçilir, karara varılmama halinde Sulh Hukuk Mahkemesine gidilir. Bilirkişinin raporu yeniden toplanan genel kurulca tasdik edildikten sonra bir karara varılır.

Alacaklılarına karşı kooperatif tüzel kişiliği sorumludur. Ancak, ana sözleşme ile ortakların ayrıca sınırsız veya belli bir sorumluluğu öngörülebilir.

Ana sözleşmeyle ortaklara sermaye paylarına ilaveten belirli bir ek ödeme (oran veya miktar olarak) de öngörülebilir.

Sorumluluk genişlemesi veya ek ödeme ana sözleşme değişimiyle de olabilir.

Ortaklığa yeni giren üye, ana sözleşmenin sorumluluklarını da kabul etmiş olur<sup>1</sup>.

#### *2.6.7.2.Kooperatifin Organları ve Çalışma Düzeni*

Kooperatifin Organları; Genel Kurul Yönetim Kurulu ve Denetçiler 'dir.

##### a) Genel Kurul (Md.42-54)

Genel kurul, ortakların paylarına bakılmaksızın birer oy hakkı ile katılıp olağan ve icabında olağanüstü toplantılarla, şirketin yönetim ve denetim organlarını atayan, yahut kendisine ait yetkileri kullanan, diğer organları değerlendirip haklarında karar alan en yetkili kooperatif organıdır. Yetkileri 42.maddede yazılıdır.

Genel kurul yıllık olağan toplantılarını, yıl sonunu izleyen 6 ay içinde yapar. Olağanüstü toplantılar; Yönetim kurulu, denetçi, ortakların en az onda birinin isteği, Birlik, Bakanlık yazı ile bildirilip, usulen ve gündem ile görüşülecek konuların belgeleri

---

<sup>1</sup> Selahattin Özmen, a.g.e., s.87-91.

kooperatif merkezinede tetkike hazır tutulmak ve ortaklarada gönderilmek suretiyle toplanır.

Gündemde olmayan hususlar, bütün ortaklar hazır ise gündeme alınabilir. Bu takdirde ilansız toplanılabilir.

Bir kişi sadece başka bir ortağa vekalet edebilir. 1000'den çok ortağı olanlarda bir kişi 9 kişiye kadar vekalet edebilir.

Kararlar; aksine ana sözleşme hükmü yoksa çoğunlukla alınır. Toplantı nisabı en az dörtte birdir.

Statü değişikliğinde; toplantıya katılanların 2/3 ile, ek ödeme ve sorumluluk artırma için, ortakların ¾ çoğunluğu ile karar alınır. Sorumluluk artırımını Kamu kurum ve kuruluşlarından alınacak kredi ile ilgili ise toplantıya katılanların 2/3 çoğunluğuyla karar alınabilir.

Ortak sayısı 1000 den fazla olan kooperatifler, ana sözleşmelerinde kayıt olmak koşuluyla, mektupla veya seçecekleri temsilcilerinin alacakları kararlar ile genel kurul yapabilirler (Md.54).

Kooperatifler yasınının 98.maddesinin yollamasıyla; genel kurulun toplanması, komiserin hazır bulunması, hazirun cetveli vs. gibi, anonim şirket genel kurulunun toplanma ve çalışma prosedürü ile bakanlığa ve ticaret siciline başvuru şekil ve şartları kooperatif genel kurulu için de geçerlidir.

#### b)Yönetim Kurulu (Md.55-64).

Kooperatifin icra organı olan yönetim kurulu; aynı türden başka bir kooperatifte yönetim kurulu üyesi olmayan, yüz kızartıcı suçlardan ceza görmemiş, Türk vatandaşı üç veya daha çok üye olarak genel kurulca seçilir. Aynı sayıda yedek üye de seçilir.

Üyelikte boşanma halinde, denetçiler oy sıralarına göre yedekleri davet ederler.

Üyelik süresi en çok dört yıldır. Üye yeniden seçilebilir. Seçilen üyeler ilk toplantıda görev taksimi yapar, kooperatifin temsil ve ilzamına ilişkin karar alırlar.

Yönetim kurulunun bazı üyeleri murahhas aza tayin edilebilir. Kooperatifin "bürokrasisi" oluşmuş ise temsil ve ilzam'da bunların da yerleri hakkında karar alınır.

Temsil ve ilzam, yetki, sınır ve şekilleri, imza şekilleri noterden tasdikli beyannameler halinde, ticaret siciline kaydettirilerek sirküle edilir.

Yönetim kurulu üyeleri sorumlu ve titiz çalışmak zorundadır. Her yılki faaliyet için; yıllık raporlar, hesap sonuçları zamanında denetçilere verilir ve genel kurula denetçi raporları ile ulaşır.

Yönetim kurulu; Kooperatifin, acze düşmesi halinde derhal bir ara bilançosu düzenleyip, denetçilere de duyurarak, genel kurulu olağanüstü toplantıya çağırır. İlgili bakanlığı da bilgi verilir ve ilgili mahkemeye de başvurulur. Eğer kooperatifin toparlanması olası ise, mahkeme iflas kararını yönetim kurulunun önerisi ile erteleyebilir.

#### c) Denetçiler (Madde 65-69)

Denetçiler; Yönetim kurulunun çalışmalarını, ortaklar adına denetleyip değerlendirerek, kendisine muntazam yazılı bilgi vermek üzere ortaklar genel kurulunca bir yıl görevle seçilir, birden çok olabilir, yedekleri de seçilir.

Denetçiler kooperatif kayıt ve defterlerini aralıksız ve düzenli olarak incelemek, şirket varlıklarının yok olmasını engelleyecek envanter yapmak, durumu saptamak gibi hizmetleri yapmak ve gördükleri eksik ve yanlışları yönetim kuruluna duyurarak vaktide düzeltmek, yıllık raporlarında genel kurula duyurmak, acil hallerde genel kurulu olağanüstü toplantıya çağırma görev ve yetkisindedirler.

Yönetim kurulunun yıllık raporunda anlatılanları ve kendi gözlemlerine değerlendiren denetçilerin yıllık raporları genel kurulda görüşülmeden, genel kurul yıllık faaliyet için karar alamaz.

#### Şirketin Hesapları : Gelir Gider farkları ve diğer konular (Madde 38-41):

Kooperatifin yıllık faaliyetinin mali sonuçları için, yasanın kullandığı deyim, mutad ticari çalışmaların dönemsel sonuçlarının belgelerine verilen "Bilanço" ve "Kar-Zarar" cetveli yerine "Gelir-Gider Farkları"dır.

Yasanın 38.maddesine göre, "ana sözleşmede aksine hüküm bulunmadığı takdirde ortaklarla yapılan muamelelerden bir yıllık faaliyet sonunda elde edilen hasılanın tamamı gelir-gider farkı olarak kooperatifin yedek akçelerine eklenir."

“Gelir-gider farklarının ortaklar arasında bölüşülmesi öngörülmüş ise bu bölüşme ortakların muameleleri oranında yapılır.”

Gelir gider farkının en az %50’si ortaklara dağıldıktan sonra, kalanının ne yapılacağı ve ortaklar dışı işlemlerden elde edilen hasılanın dağıtımını için alternatiflere 38. madde yer vermiştir. Ancak, zarar olmuşsa o kapatılmadan dağıtım yapılamaz. Gelir-gider farkının en az %10’u kooperatif yedek akçesine eklenmelidir. Yedek akçenin ortaklara dağılmasını içeren ana sözleşme hükmü geçersizdir.

Yasada kooperatifçe tutulacak muhasebe hakkında bir hüküm yoktur. Anonim Şirketler için geçerli hükümlerin kooperatif içinde geçerli olması 98. madde gereğidir. Bu nedenle yasal kurum defterlerinin hepsinin tutulacağı, yıllık bilanço ile kar ve zarar hesabının mevcut olacağı ve yıllık olağan genel kurul toplantılarında bunların inceleneceği açıktır<sup>1</sup>.

### 3. VERGİ HUKUKU’NDA KİŞİLİK KAVRAMI

#### 3.1. VERGİ HUKUKU’NDA MÜKELLEFİYET

##### 3.1.1. Mükellefiyet Kavramı

Vergi Usul Kanunu’nun 8.maddesine göre, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu tereddüp eden gerçek ve tüzel kişiye mükellef edii verilir. Vergi mükellefi belli bir miktarda vergiyi kamu alacaklısı durumundaki devlete ödemek zorunda olan kişidir. Vergi mükellefi vergilemeye ilişkin görevlerini bazen başkaları aracılığıyla yerine getirebilir. Ancak, hukuki sorumluluk vergi mükellefine aittir<sup>2</sup>.

Mükellef, kendisine vergi kanunlarıyla herhangi bir vergi borcu yüklenen kişi demektir. Şu halde mükellefiyette “kişi” deyimii önem kazanmaktadır<sup>3</sup>.

Vergi mükellefi gerçek veya tüzel kişi, özel bir kişi veya kamu kurumu, vatandaş yahut yabancı bir gerçek ya da tüzel kişi olabilir. Gelir vergisinin yükümlüsü gerçek kişiler olduğu halde, kurumlar vergisine tabii tutulan anonim, limited ve paylı komandit

<sup>1</sup> Selahattin Özmen, a.g.e., s. 96-98.

<sup>2</sup> Sabri Tekir, *Vergi Teorisi*, İzmir 1990 s.114.

<sup>3</sup> Nezihe Sönmez, *Vergi Hukuku*, İzmir 1970, s.25.

ortaklıklar birer tüzel kişidir. İş ortaklığı ise tüzel kişiliği olmamasına rağmen kurumlar vergisi mükellefidir. Yabancı bir şirketin mükellefi olup da Türkiye’de ticari, zirai veya mesleki faaliyet çerçevesinde bir mal teslimi veya bir hizmet ifasında bulunan kimse bir Türk vatandaşı gibi Katma Değer Vergisi öder. Ayrıca İktisadi Devlet Teşekkülü ve Kamu İktisadi Kuruluşu olan PTT, DDY, Etibank hem kurumlar vergisi hem de K.D.V. mükellefidirler<sup>1</sup>.

Mükellefiyet esas olarak şahsidir, sözleşme ile başkasına devredilemez. Mükellefiyet için kanuni ehliyet (fiil ehliyeti) şart değildir. Mükellefiyet için hak ehliyetinin varlığı yeterlidir. Ayrıca, vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasak edilmiş olması vergi mükellefiyetini ortadan kaldırmaz (VUK. m.9).

Hükmi şahısların, küçüklerin ve kısıtlıların mükellef olmaları halinde bunların yerine getirmek zorunda olduğu görevleri, müdürler, kanuni temsilciler, veli, vasi ve kayyımlar yapmak zorundadır. Kanuni mümessilin ölümü halinde ise, mükellefe düşen ödevlerin, mirası reddetmemiş kanuni ve mansup mirasçılar tarafından yerine getirilmesi gerekir.

### 3.1.2. Mükellefiyetin Başlangıcı

Vergi borcu, kişinin hukuki tasarrufu olmaksızın, sadece vergiyi doğuran olay dolayısıyla ve kanunla meydana gelir. Vergiyi doğuran olayın, kanuni ehliyeti olan ve olmayan bir kişi için meydana gelmesinde bir fark yoktur. Kısacası, vergi borcu yani mükellefiyet, kişilerin yalnızca kanuna göre vergiyi doğuran bir olayla meydana gelen ilişkilerinin sonucudur.

### 3.1.3. Kanuni Mükellef

Vergi kanunlarında kanun koyucunun mükellef olarak tanımladığı ve üzerine vergi borcu düşen kişi kanuni mükelleftir<sup>2</sup>.

Vergi yasaları gereğince kendisinden vergi alınan kimseye “yasal yükümlü” adı verilir. Kanunen vergi borcunu ödemek mecburiyetinde olan bu mükellefin vergi

---

<sup>1</sup> M.Öncel - A.Kumrulu - N.Çağan ,a.g.e., s.71.

<sup>2</sup> Sabri Tekir, a.g.e., s.115.

yükünü nihai olarak yüklenen kişi mi olduğu yoksa verginin her zaman bunu ödeyen kişinin üzerinde mi kaldığını belirlememiz gerekir.

Vergi yükümlüleri kendi nam ve hesaplarına ödedikleri vergiyi başkalarına geçirebilirler. Bu durumda verginin yasal yükümlüsü ile gerçek taşıyıcısı ayrı kişilerdir. Örneğin, mamul üretiminde kullanılmak üzere yurt dışından boya ithal eden bir tekstil firması, boya ithalide ödediği gümrük vergisi, katma değer vergisi gibi vergileri sattığı malın fiyatına ekleyerek alıcılara geçirmişse, bu vergilerin yasal yükümlüsü tekstil firması olduğu halde gerçek taşıyıcısı (yüklenici) tüketici olmuştur.

### **3.1.4.Vergi Kanunları Karşısındaki Durumlarına Göre Mükellef Sınıflandırması**

Vergi Kanunlarımız mükellefiyeti tam ve dar mükellefiyet olarak ikiye ayırmaktadır. Bu ayırım gelir ve kurumlar vergisine özgüdür. Diğer vergi kanunlarımızda tam ve dar mükellef ayırımı görülmemektedir.

#### *3.1.4.1.Tam Mükellefiyet*

Gerçek kişilerin Türkiye içinde ve dışında elde etmiş olduğu kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergiye tabi tutulmalarına tam mükellefiyet denir.

Tam mükellef olabilmek için Türkiye’de yerleşme ölçütü yanında Uyrukluk ölçütü de esas alınmıştır. G.V.K.’nun 3. maddesinin 2.bendi tam mükellefiyette uyrukluk ölçütünü esas almıştır. Bu hüküm kapsamına giren Türk vatandaşları, Türkiye içinde ve Türkiye dışında elde ettikleri gelirlerin tümü üzerinde vergiye tabi tutulurlar. Ancak, istisnai olarak buldukları ülkede elde ettikleri kazanç ve iratlar için o ülkede gelir vergisi ya da benzeri bir vergi ödemişlerse, o kazanç ve iratlar Türkiye’de ayrıca vergilendirilmez.

Kurumlar vergisinde ise bu vergi yükümlülerinin özelliği göz önüne alınarak yerleşme kavramı yerine “kurum merkezi” kavramına ve bu kavramın yasal merkez ile iş merkezi çeşitlerine yer verilmiştir. Yasal merkez ana sözleşmede gösterilen merkezdir. İş merkezi ise işle ilgili işlemlerin yoğunlaştığı ve yönetildiği merkezdir. Bu merkezlerden birinin Türkiye’de bulunması kanuna göre tam mükellefiyet için yeterlidir. Tam mükellefiyet kapsamına giren kurumlar gerek Türkiye içinde, gerek

Türkiye dışında elde ettikleri gelirler üzerinden vergilendirilirler. Yabancı ülkelerde kurumun ödediği vergi Türkiye’de tarh olunan vergiden mahsup edilir. Örneğin, merkezi Türkiye’de olan ve Rusya’da inşaat yapan Türk şirketi, Rusya’da yaptığı ticari faaliyetten dolayı elde ettiği kazançlardan o ülkede ödemiş olduğu vergiyi Türkiye’de ödeyeceği vergiden mahsup edebilecektir. Ancak, indirilecek olan verginin miktarı, yabancı ülkede elde edilen kazançlara K.V.K.’nda (m.25) yer alan oranların uygulanmasıyla bulunacak olan miktardan fazla olamaz. Ayrıca yabancı ülkelerde ödenen vergilerin yetkili mercilerden alınan belgelerle kanıtlanması gerekir.

#### *3.1.4.2. Dar Mükellefiyet*

Gelir vergisinde dar mükellefiyet, Türkiye’de yerleşmiş olmayan gerçek kişilerin Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve iratların vergilendirilmesi ile ilgili bir yükümlülük biçimidir. G.V.K. tam mükellefiyette kişiselilik ilkesini (ikamet, uyrukluk) kabul etmiş olmasına karşılık, dar yükümlülükte mülklik ilkesini kabul etmiştir. Çünkü vergilendirme, gelirin Türkiye’de elde edilmesi koşullarına bağlanmıştır. Dar mükellefiyette hedef kişiyi değil, kaynağı Türk ekonomisi olan geliri vergilendirmektir. Dolayısıyla dar mükellef statüsündeki kişiler sadece Türkiye’de elde ettikleri gelirler üzerinden Türkiye’de vergilendirilirler.

Kurmlar Vergisi Kanunu’nun 11.maddesine göre yasal ve iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye içinde bulunmayan kurumlar, dar mükellefiyete tabidir. Bu kurumlar yalnızca Türkiye’de elde ettikleri kazançlar üzerinden vergilendirilirler. Dar mükellef kurumlar yabancı işletmeler olmakla beraber, yabancı sermaye ile kurulmuş olan ve Türkiye’de tescil edilmiş olan bir işletmenin yasal merkezi Türkiye’de sayılacağından böyle bir kurum tam mükellef sayılacaktır. Bu işletme, ana şirketi yabancı bir ülkede bulunan bir holdingin yavru şirketi ise ana şirket doğal olarak Türkiye’deki faaliyetleri dolayısıyla dar mükellef statüsünde olacaktır.

### *3.2. VERGİ HUKUKU’NDA EHLİYET VE TEMSİL*

#### **3.2.1. Genel Olarak**

Devlet nezdinde bir alacak, vergi ödeyicileri nezdinde bir borç yaratan vergilerin hukuki ehliyet kavramıyla bağdaşma derecesini ortaya koymamız faydalı olacaktır.



Medeni Hukuk'ta ehliyet denilince, kişilerin haklara sahip olma ve bunları kullanma ve borç altına girebilme yeteneği anlaşılır. Ancak vergi borcu bakımından mükellef veya sorumlu için bu tip ehliyet aranabilir mi, ayrıca, genel olarak hukuktaki temsil kavramının uygulamasının Vergi Hukuku'nda uygulamasının nasıl olduğunun belirlenmesi gerekecektir.

### 3.2.2. Vergi Hukukunda Ehliyet

Bir hukuk sujesinin haklara sahip olması, haklarını kullanması, görev, mükellefiyet ve sorumluluklar yüklenmesine hukuk dilinde ehliyet denilmektedir. Medeni Hukuk'ta ehliyet, hukuk sujesinin medeni haklardan yararlanması ve bu hakları kullanması anlamına gelir. M.K.'un 8, 9 ve 46'ncı maddelerinde medeni ehliyet düzenlenmiştir. Cezai ehliyet ise, kişinin cezalandırılabilmesi demektir. Ceza Hukuku'na göre bir kişiye ceza verilebilmesi için kişinin birtakım ehliyetlere sahip olması gerekir. Örneğin, akıl hastalığı olan bir kişiye medeni hakları kullanma ehliyeti olmadığı için ceza verilemez, dolayısıyla bu kişinin cezai ehliyeti yoktur. Ticari ehliyet ise bir kişinin tüccar olarak ticari işlemleri yapabilme niteliğine sahip olmasını ifade eder<sup>1</sup>.

Özel hukukta borç akdi için hukuki ehliyetin bulunması gerekir. Oysa vergi hukukunda vergi borçlusu olmak için medeni hukuktaki ehliyete gerek yoktur. Medeni hukukun ehil saydığı gerçek ve tüzel kişiler, vergi hukuku bakımından da aynı koşullarla vergi borcuna ehil saydıkları gibi, özel hukuka göre medeni hakları kullanma ehliyeti olmayan gerçek kişilerle, tüzel kişiliği olmadığı için özel hukukta ehil sayılmayan kişi toplulukları (adi ortaklıklar veya aile vakıfları gibi) vergi hukukunda vergi borçlusu olabilirler<sup>2</sup>. Zira vergi hukukunda yükümlülük ve sorumluluk için kanuni ehliyet şart değildir (V.U.K.m.9/1). Yaşı küçük olan veya kısıtlı olan kişi vergi borçlusu olabilir ancak, bunlara yüklenen vergi işlemlerini kendileri yapamayacağı için onlar adına kanuni temsilcileri tarafından yapılabilir. Vergiye tabi işlemlerin yasal olmasına gerek yoktur. Vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasak edilmiş olması (silah

---

<sup>1</sup> Selahattin Tuncer, Vergi Uygulamaları, Okan Yayıncılık, İstanbul 1984, s.36.

<sup>2</sup> Akif Erginay, Vergi Hukuku, Ankara, 1990, s.56.



kaçakçılığı, beyaz zehir, kadın ticareti, kumar vs.) vergi mükellefiyeti ve sorumluluğunu ortadan kaldırmaz<sup>1</sup>.

Demek ki, vergiyi doğuran olayla iradi veya gayri iradi bir ilişki kurmak vergi yükümlüsü olmaya yeter; çünkü vergi hukukunda ehliyetin temeli kişinin durumu değil, vergi ödeme gücüdür.

Medeni ehliyet, kişinin kendi iradesine bağlı tasarruflar için aranır. Fakat kişilerin iradelerine bakılmaksızın da borçlu hale düşmeleri mümkündür. Örneğin, B.K.m.54'e göre "hakkaniyet iktiza ediyorsa hakim, temyiz kudretini haiz olmayan kimseyi ika ettiği zararın tamamen yahut kısmen tazminine mahkum eder." denilmektedir.

Vergi borcunun doğmasında ehliyet aranmamakla beraber, küçük veya kısıtlıların, vergi borçlarına karşı re'sen dava açma ehliyeti yoktur, bu tip itirazları ancak kanuni temsilcileri aracılığıyla yapabilirler.

### **3.2.3. Vergi Hukukunda Temsil**

#### *3.2.3.1. Kanuni Temsil*

Medeni Hukuk'taki fiil ehliyetine sahip olmayanlar, vergiyi doğuran olayla bir vergi borcunun doğmasına sebep olmuşlarsa vergi yükümlüsü olurlar. Örneğin, bir akıl hastasına ait şirketin kazanç elde etmesi, bir küçüğe miras kalması gibi. Ancak, tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler tüzel kişisi olmayan kuruluşların yükümlü veya sorumlu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri tarafından yerine getirilir. Örneğin, tüzel kişilerde işletmenin müdürü, yönetim kurulları; gerçek kişilerde veli, vasi ve kayyım birer kanuni temsilci sıfatını taşırlar.

#### *3.2.3.2. Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu*

Kanuni temsilciler vergi yükümlüsü veya sorumlusu olup da fiil ehliyeti bulunmayan bu kişilerin vergilendirmeden doğan tüm ödevlerinin yerine getirilmesi bakımından vergi dairesine muhatap tutulurlar. Kanuni temsilciler bu ödevleri yerine

---

<sup>1</sup> Selahattin Tuncer, a.g.e., s.36.

getirmezlerse temsil ettikleri kişilerin malvarlığından kısmen ya da tamamen alınamayan vergi borçlarından sorumlu olurlar. Bu hüküm Türkiye’de bulunmayan yükümlülerin Türkiye’deki temsilcileri açısından da geçerlidir. Fakat bu vergiler temsilcilerin kişisel borçları olmadığı için asıl vergi borçlusuna rücu hakları vardır (VUK.m.10/2, 3). Buna karşılık kanuni temsilciler vergi kanunlarına aykırı düşen fiillerinden dolayı, cezaların şahsiliği ilkesine göre bizzat cezanın muhatabı olurlar. İstisnai olarak tüzel kişilerin idare ve tasfiyesinde yasalara aykırı hareketlerden doğacak vergi cezaları temsilci adına değil, tüzel kişi adına kesilir; fakat temsilcilerin görevlerini yerine getirmemeleri nedeniyle doğmuş olan cezalar tüzel kişiden alınmadığı takdirde kanuni temsilciden tahsil edilir (VUK.m.332/2). Vergi cezası ile birlikte hürriyeti bağlayıcı cezayı da gerektiren kaçakçılık suçları (VUK.m.344/6.1-6), kaçakçılığa teşebbüs suçu (VUK.m.358) ile bilgi vermekten çekinme (VUK.m.361) suçuna öngörülen hapis cezaları (VUK.m.359,360,361) tüzel kişilerin yasal temsilcileri adına hükümlenir (VUK.m.333/3); keza hapis cezasının tüzel kişiye uygulanmasına olanak yoktur.

### 3.2.3.3. İradî Temsil

Vergi Mevzuatımızda iradi temsile ilişkin genel bir hüküm bulunmamakla birlikte, iradi temsil yasaklanmış da değildir. Nitekim Vergi Usul Kanunu, yükümlülerin umumi vekillerine tebliğ yapılabileceğini belirtir (m.94). Vergi borçlusunun bazen vergi işlerinin yapılması için bir kimseye temsil veya vekalet yetkisi vermesi mümkündür. Temsil vekaletten farklıdır. Temsil olunan kişi beyan edeceği irade ile bir kimseyi yetkili kılması temsildir ki bu tek taraflı hukuki bir muameledir. Oysa vekalet iki taraflı bir hukuki muamele olup vekilin iradesinin de izhar edilmesi gerekir. Buna ilave olarak, temsilde temsilcinin, temsil edenin işlerini yapmak mecburiyeti yoktur; oysa vekalette vekil bir işi idare etmeyi ya da bir hizmeti görmeyi taahhüt etmiştir<sup>1</sup>.

Temsil yetkisi verilen kişinin avukat olması zorunlu değildir. Ancak avukat olmayan kişi, vergi yargısında yükümlüyü temsil edemez. Mali müşavir veya muhasebeci yükümlünün davasında dinlenebilir fakat bu durum onların temsilci sayılmasını gerektirmez (VUK.m.378).

---

<sup>1</sup> Akif Erginay, a.g.e., s.59.

#### 3.2.3.4. Vekalet ile Temsil

Vergi hukuku bakımından temsil veya vekalet şeklinde olsun, iradi temsil, kaideten medeni hukuktaki hükümlere göre dikkate alınır. Bir taraftan mümessil veya vekilin beyanı asıl mükellefin beyanı olarak kabul edilmekle beraber, diğer yandan vergi dairesi de beyanlar hakkında mümessil veya vekile değil, doğrudan temsil edilen veya müvekkile başvurabilir. Bununla beraber istisnai olarak gümrük vergilerinde malın sahibi olmasa dahi gümrük beyannamesini veren bir kimse asıl mükellef sayılır ve vergi dairesi mal sahibine değil beyannameyi veren kişiye başvurur.

Mevzuatımızda vergi beyanlarının bir vekil tarafından verilebileceğine dair bir kayıt bulunmamaktadır. Örneğin, GVK.'nun 83.maddesinde "aksine hüküm olmadıkça, gelir vergisi mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh olunur" denilmektedir. Veraset ve intikal vergisi kanununda vekalet yoluyla beyanda bulunulabileceğine dair bir kayıt yoktur. VUK.'da yalnız mükelleflerden ve vergi sorumlularından söz edilir.

Ülkemizde vergi kanunlarında vekil hakkında açık bir hükme rastlanmaması, vekalet müessesesinin bizde uygulanamayacağı anlamına gelmez. Örneğin bir ticari işletmeyi vekaleten idare eden bir kimse şüphesiz o ticarethanenin vergi beyannamesini verebilir. Bunun gibi varisler adına umumi vekilin beyanname vermesinin, kanuna uygun olduğuna dair Danıştay'ın kararı vardır. Öte yandan kanunumuza göre vekile de tebligat yapılabilir, fakat bu vekil mükellef veya sorumlu olmadığı için, vergi dairesine karşı muhatap değil, bizzat ticarethane sahibi veya bu ticarethanenin vergi sorumlusudur<sup>1</sup>.

### 3.3. VERGİ SORUMLULUĞU

Bir verginin ödenmesinden ilk önce o verginin mükellefi sorumludur. Mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüb eden gerçek veya tüzel kişidir. Fakat bazı hallerde vergilerin ödenmesinden asıl mükellefin yerine veya asıl mükellefle birlikte üçüncü kişiler de sorumlu olurlar. İşte üçüncü kişilerin, kendileri asıl mükellef

---

<sup>1</sup> Akif Erginay, a.g.e., s.60.

olmamakla birlikte, asıl mükellefin vergisinin ödenmesinden kanunla görevli tutulmalarına vergi hukukunda “vergi sorumluluğu” adı verilir<sup>1</sup>.

Yani vergi sorumlusu verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olacak kişidir. Vergi sorumlusu, vergiyi hesaplar (keser), diğer işleri (defter tutma, beyanname verme vb) yapar ve vergi dairesine öder. Vergi sorumlusu, mükellefin kendi kendisine yapması gereken görevi yerine getirir. Fakat vergi sorumluları, devletin memurları değildir. Vergi sorumlusunun vergiyi doğuran olayla ilişkisi yoktur.

Örneğin, bir işveren, çalışanların ücretlerinden gelir vergisini kesip vergi dairesine ödemekten sorumludur. Burada gelir vergisini doğuran olay, işçinin hizmet karşılığında ücret hak etmesidir. Bu ücreti alırken ödemesi gereken gelir vergisini ödemeyen görevini vergi kanunları işçiye değil de işverene yüklemiştir. İşveren çalıştırdığı tüm işçilerin gelir vergisi ve kanunda gösterilen diğer kesintileri hesaplayarak ve bunları topluca vergi dairesine ödeyerek vergi sorumluluğu görevini yerine getirmiş olur. Fakat bu sorumluluk, bunların ödedikleri vergilerden dolayı asıl mükelleflere rücu etme hakkını kaldırmamaktadır (VUK.11/II). Vergi cezaları bakımından ise, vergi sorumluları asıl mükelleflere rücu edemezler. Eğer, “vergi sorumlusu kanunen kestiği vergileri vergi dairesine yatırmazsa ve asıl vergi mükellefi vergiyi ödemek zorunda kalırsa o zaman da, asıl vergi mükellefinin vergi sorumlusuna rücu etmesi gerekir.” şeklinde (Borçlar Hukuku’na göre, alacaklıyı tatmin etmiş olan bir borçlu, kendisine düşen paydan “fazla bir ödemede” bulunduğu takdirde, bu fazlalık oranında diğer borçlulara başvurabilecektir ki buna o borçlunun “rücu hakkı” denir) vergi hukuçularının bazıları arasında fikirbirliği vardır<sup>2</sup>.

Vergi sorumluluğu için vergi borcu doğması gerekir. Fakat bazı durumlarda sorumluluk borçtan önce de doğabilir. Örneğin, gelir vergisi sisteminde uygulanan peşin ödeme usulünde, yükümlü devam etmekte olan faaliyet yılı sonuçlarının kar veya zararla biteceğini bilmeden, yani o yıla ilişkin vergi borcu doğmadan, her ay geçen yılın vergi

---

<sup>1</sup> Akif Erginay, a.g.e., s.72.

<sup>2</sup> Şerafettin Aksoy, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, İstanbul, 1991,s48-49.

miktarına göre hesaplanan vergiyi, ileride mahsubu yapılmak üzere, peşin ödemek zorundadır, böylece sorumluluk borçtan önce doğmuş olur<sup>1</sup>.

### 3.3.1. Vergi Mevzuatımızda Sorumluluğa İlişkin Hükümler

#### 3.3.1.1. Vergi Kesenlerin Sorumluluğu

Yaptıkları ve yapacakları ödemelerden vergi kesmekle görevli tutulanlar verginin tam olarak kesilip ödenmesinde ve diğer ödevlerin yerine getirilmesinden sorumludurlar (VUK.m.11).

Gelir vergisinde kamu idare ve müesseseleri, ticari ortaklıklar, dernekler, vakıflar ve bunların iktisadi işletmeleri gerçek gelirlerini beyan etmek durumunda olan ticari ve zirai kazanç sahipleri ile serbest meslek erbabı 94.maddesinin 14. bendi içinde saydığı ödemeleri yaparken vergi tevkif ederek yatırmakla ödevlidirler. “Stopaj” usulü, hileli işlemleri ve vergi kaçırma ihtimallerini azaltır.

Vergi yatırmak zorunda olan kişi üçüncü şahıs durumundadır; bu şahsın verginin kaçırılmasından doğrudan doğruya bir çıkarı yoktur; aksine “vergi sorumlusu”nun mali sorumlulukları altındadır<sup>2</sup>.

Kurumlar vergisinde dar yükümlü kurumlara ücret, serbest meslek kazancı menkul ve gayrimenkul sermaye iradı vb.gibi KVK'nın 24'üncü maddesinde yazılı kazanç ve iratları sağlayanlar bunlardan aynı maddede belirtilen oranlarda vergi kesip yatırmakla sorumludurlar.

#### 3.3.1.2. Mirasçıların Sorumluluğu

Ölüm halinde yükümlünün ödevleri, mirası reddetmemiş kanuni ve mansup mirasçılara geçer. Küllihalefiyet ile mirasçılarının her biri ölenin vergi borçlarından miras payları oranında sorumlu olurlar (VUK.m.372.). Mirasçılar ölenin vergi cezalarından sorumlu değildirler. Kendilerine belirli mal vasiyet edilmiş kimseler cüz'i haleftirler ve vergi borçlarından sorumlulukları yoktur.

---

<sup>1</sup> M. Öncel - A. Kumrulu - N.Çağan, a.g.e., s.74.

<sup>2</sup> İlhan Özer, Kamu Alacaklarını Tahsili Teorisi ve Türkiye'deki Uygulaması TODAİE, Yay.No:187, Doğan Basımevi Ank.1979, s.105.

### 3.3.1.3. Aile Reisi Beyanında Aile Reisinin Sorumluluğu

Gelir vergisinde aile reisi, eşi ve velayet altındaki çocukların yıllık beyanname ile bildirilmesi gereken gelirlerini kendi vereceği tek bir beyanname ile göstermek zorundadır. Gerçi eşlerden her biri kendi gelir payına düşen vergi borcunu ödemekle yükümlüdür. Ancak aile reisi beyanname verilmesi, verginin yatırılması gibi şekli görevlerin yerine getirilmesinden sorumlu tutulmuştur.

### 3.3.1.4. Karnesiz Hizmet Erbabı Çalıştıranların Sorumluluğu

Götürü usulde vergilendirilen ticaret, sanat ve meslek erbabı ile götürü gider usulünü seçen gayrimenkul sermaye iradı sahipleri yanlarında çalışan hizmet erbabının zamanında karnelerini almalarını ve karnede yazılı vergiyi zamanında ödemelerini sağlamakla yükümlü tutulmuştur<sup>1</sup>.

### 3.3.1.5 Tasfiye Memurlarının Sorumluluğu

Tasfiye memurları kurumun tahakkuk etmiş vergileri ile tasfiye beyannamelerine göre hesaplanan vergileri ödemedi veyahut bu vergilerle diğer itirazlı tarhiyat için karşılık ayırmadan, icra ve iflas kanununun 206.maddesinin 6.sirasında yazılı alacaklılara ödeme ve ortaklara paylaşırma yapmazlar.Aksi takdirde bu vergilerin asıl ve zamlarından ve vergi cezalarından şahsen ve müteselsilen sorumlu olurlar.Vergi aslı ve zamları, kendisine paylaşırma yapılan ortaklardan da aranılabilir. Ortaklardan tahsil edilmiş olan vergi asılları için ayrıca tasfiye memurlarına müracaat olunmaz.Tasfiye memurları, bu madde gereğince ödedikleri vergilerin asıllarından dolayı, tasfiyeden hisse alan ortaklara, paylaşırma yapmışsa veya ortakların tasfiye payları vergileri karşılamaya yetmezse alacaklarını tamamen veya kısmen tahsil eden alacaklılara rücu edebilirler (K.V.K.m.34).

Kurumların tasfiye işlemleri kurum yetkili organlarınca görevlendirilen veya ana sözleşme yahut kanunla belirlenen tasfiye memurları tarafından yerine getirilir.

---

<sup>1</sup> Mualla Öncel - Ahmet Kumrulu-Nami Çağan,Vergi Hukuku, a.g.e., s, 81-83.

Kurumların tasfiyesinde vergilemeye ilişkin ödev ve sorumluluklar, bu dönem itibariyle kanuni temsilci durumunda bulunan tasfiye memurlarına yüklenmiştir. Tasfiye memurları tasfiyenin başlangıcından sonuçlandırılmasına kadar olan tüm dönemlerde vergilerin doğru şekilde hesaplanması, beyanı ve ödenmesi konusunda azami titizlik göstermek durumundadırlar. 34.maddenin ilk fıkrası uyarınca tasfiye memurları, tasfiye olunan kurumun tahakkuk etmiş veya tasfiye beyannamelerine göre hesaplanan vergilerini ödemedi ya da bu vergilerle ilgili karşılık ayırmadan ortaklara hisselerine mahsuban ödeme yapamazlar. İflas nedeni ile yapılan tasfiyelerde yine bu ödemeleri yapmadan veya karşılıkları ayırmadan İ.İ.K.'nın 206.maddesinin 6.sirasındaki alacaklılara ödemedi bulunamazlar. Aksi takdirde bu vergilerin asıl ve zamlarından ve de cezalarından, şahsen ve kurum tüzel kişiliği ile birlikte müteselsilen sorumlu olurlar. Tekrar vurgulamak gerekirse tasfiye memurlarının vergi, ceza ve zamlarından bu şekilde sorumlu tutulabilmeleri için ortaklara veya 206/6.maddedeki alacaklılara ödemedi bulunmuş olmaları şarttır. Böyle bir ödeme yapılmamış olduğu takdirde tasfiye dönemine ilişkin vergi eksikliği tespit edildiğinde bu vergi, gecikme zam ve cezalarıyla birlikte sadece kurum tüzel kişiliğinde aranabilir. Tasfiye memuruna sorumluluk getiren dağıtım tasfiye döneminde ortaya çıkan ve vergisi ödenmemiş kaynaklardan karşılanan dağıtımdır. Başka bir anlatımla tasfiye öncesi dönemlerde elde edilip vergileri ödenmiş karlardan ayrılan ihtiyatların ortaklara dağıtılması tasfiye memuruna sorumluluk getirmemelidir. Çünkü bu ihtiyatlara ilişkin dönemlere ait ihtilafı bir tarhiyatta yok ise söz konusu ihtiyatlar vergi yükü taşımazlar ve provizyon ayrılmasını gerektirmezler.

34.madde vergi emniyeti açısından vergi asıl ve zamları için kendilerine, hisselerine mahsuben paylaşırma yapılan ortaklara da müracaat edilebilmesi hükmünü taşımaktadır. Eğer bu hüküm uyarınca ortak mal varlığından tahsilatta bulunulmuşsa aynı vergiler için tasfiye memurlarına müracaat olunmaz.

Tasfiye memurları bu sorumluluk uyarınca şahsi mal varlıklarından karşıladıkları vergi asılları için, tasfiyeden pay alan ortaklara veya paylaşırma yapılmış olmak ve ortak tasfiye payları vergileri karşılamaya yetmemek kaydıyla yine söz konusu vergiler için alacaklılara da rücu edebilirler. Tasfiye memurlarının vergi cezaları, gecikme zam ve faizleri için hiçbir rücu hakları yoktur. Tasfiye memurlarını yukarıda açıklanan sorumluluğu K.V.K.m.35'te yer alan vergi incelemesinin sonuçları alınıncaya kadar devam eder. Tasfiye memurlarının sorumluluğu tasfiye dönemi ile sınırlı olup,



tasfiye başlamadan önceki sürelerle ait sorumluluk, kurumun bu dönemlerdeki kanuni temsilcilerine aittir.

#### *3.3.1.5.1. T.T.K. 'da Tasfiye Memurlarının Sorumluluğu*

Tasfiye memurları görevlerine başlar başlamaz şirketin, tasfiye başlangıcındaki hal ve durumunu inceliyerek envanter defteri ve bilançosunu oluşturup genel kurulun tasdikine sunarlar. Daha sonra tasfiye memurları T.T.K.m.445 ve 37.madede yazılan şekilde alacaklılara şirketin infisahını haber vererek alacaklarını bildirmelerini isterler.

Tasfiye memurları aktifleri paraya çevirmek ve şirket borçlarını, şirket mevcutlarından fazla olmadığına kanaat getirdiklerinde ödemekle mükelleftirler. Şirket borçları mevcutlardan fazla ise tasfiye memurları durumu derhal mahkemeye bildirirler; mahkeme iflasın açılmasına karar verir. Tasfiye halinde bulunan şirketin borçları ödendikten sonra kalan mevcudu, ana sözleşmede aksine bir hüküm olmadıkça pay sahipleri arasında ödemiş oldukları sermayeler ve paylara bağlı olan imtiyaz hakları oranında dağıtılır (T.T.K.m.444,446,447).

#### *3.3.1.6. Şirket Birleşmelerinde Sorumluluk*

Şirketler birleşerek rekabet güçlerini artırma yoluna gidebilmektedirler. Bu yolla ellerindeki olanakları daha iyi değerlendirebilmektedirler. Şirketlerin bir araya gelerek büyümelerinin örnekleri batı ülkelerinde “fusion” veya “merger” olarak adlandırılan birleşme türleridir.

Birleşme operasyonu, birleşen kurum malvarlığının, birleşilen kuruma geçişi ile özellikle enflasyon etkisi nedeniyle büyük vergiler ortaya çıkmasına neden olabilmektedir. Halbuki birleşme işlemi “devir” tarzında yapılır ve K.V.K.nun 37,38 ve 39.maddelerinde yazılı şartlara da uyulursa, birleşmenin bu vergiler doğmaksızın tamamlanabilmesi mümkün olmaktadır. Bu nedenle kurumlar, 36.madde uyarınca vergili birleşme yapmak yerine, devir şeklinde vergisiz birleşme yapmaya yönelmektedirler.

#### *3.3.1.6.1. Türk Ticaret Kanunu'na Göre Birleşme*

Geniş anlamı ile birleşme, T.T.K'nun 146 ncı maddesindeki ilk fıkrada belirtildiği üzere, iki veya daha fazla ticaret şirketinin birbirleri ile birleşerek yeni bir



ticaret şirketi kurmaları veya bir yahut daha fazla ticaret şirketinin, mevcut diğer bir ticaret şirketine iltihak etmesinden ibarettir. Bu geniş tanım, T.T.K'nun 146 ncı maddesi ile aynı neviden ortaklıklara hasredilerek sınırlanmıştır.

T.T.K'da birleşmeye ilişkin hükümler, sadece genel hükümler bölümünde yer alan 146 ila 151. maddelerden ibaret olmayıp, anonim ortaklıklar faslındaki 451 ila 454. maddelerde de bu hususta hükümlere yer verilmiş ve sırasıyla devralma, kurulacak yeni bir anonim şirket bünyesinde birleşme, sermayesi paylara bölünmüş bir komandit şirket tarafından devralınma ve bir kamu tüzel kişisi tarafından devralınma hakkında özel hükümlere yer verilmiştir.

T.T.K'nun 146 . maddesi hükmüne göre, özel hükümler saklı kalmak kaydı ile 146 ile 151. maddelerde yer alan hükümlerin bütün ticaret ortaklıklarına uygulanması gerekmektedir. Böyle olmakla beraber mevcut hükümler farklı iki sistemden alındığı, genel hükümlerin yapısı ve hareket noktası farklı olduğu ve anonim şirketlerin niteliğine uymadığı için genel hükümlerin anonim şirketlere uygulanmasında güçlükler ve boşluklar vardır.

T.T.K.'na göre iki veya daha fazla şirket iki şekilde birleşebilir:

**Devir yoluyla birleşme:** Burada birleşen şirketlerden birisi (devralan) mevcudiyetini ve tüzel kişiliğini muhafaza eder. Katılan şirket veya şirketler ise infisah ederek ortadan kalkar ve tüzel kişiliklerini yitirirler. Nitekim, T.T.K. birleşmeyi, katılan şirketler bakımından infisah olarak kabul etmiş, ancak infisaha rağmen tasfiye yapılmamasını ve tasfiye yapılmadığı için ve özel hükümlerle alacaklıların korunmasını sağlayan hükümler öngörmüştür. Katılma şeklinde birleşme, kendisine katılan ortaklık cephesinden devralmadır. Bu tip birleşmeler, devralma olarak da adlandırılır.

**Yeni Bir Şirket Bünyesinde Birleşme:** Bu tip birleşmede birleşen anonim şirketlerin tamamı tasfiyesiz olarak infisah ederek tüzel kişiliklerini yitirirler ve yeni bir tüzel kişilik oluştururlar.

**Birleşmenin Hukuki Niteliği:** Birleşmeye hakim olan ilke Külli Halefiyettir. Yani münfesihi şirketin mal varlığı, tasfiye edilmeksizin külli halefiyet ilkesine göre devralan veya yeni kurulan ortaklığa intikal eder (Külli Halefiyet: Bir hukuki olay sonucunda, bir kişinin devri olanaklı tüm hukuki ilişkilerinin bu hukuki ilişkinin

devrindeki kurallara ilişkin yasal koşullar aranmadan, tüm olarak başka bir kişiye geçmesi;örneğin, mirasbırakanla mirasçılar arasındaki ilişki<sup>1</sup> ).

### 3.3.1.6.2. Kurumlar Vergisi Kanunu Açısından Birleşme

Kanunun 36 ile 39. maddelerinde birleşme, vergiye tabi olan ve olmayan birleşme olarak ikiye ayrılmış ve vergiye tabi olan birleşmeye “BİRLEŞME”, vergi doğurmayan birleşmeye de “DEVİR” adı verilmiştir.

#### 3.3.1.6.2.1. Vergiye Tabi Birleşme

K.V.K.’nın 36. maddesinde birleşme, bir veya birkaç kurumun diğer bir kurumla birleşmesi şeklinde açıklanmak, birleşme sebebiyle infisah eden kurumlara “münfesin kurum” ve mevcudiyetini muhafaza eden kurumlara da “birleşilen kurum” denilmek suretiyle sadece katılma alternatifi öngörülmüştür.Buna rağmen arada hiç bir fark bulunmaması ve “birleşilen kurum” sözcüğünün devralan kurum yanında birleşme suretiyle kurulan yeni kurumu da kapsayan bir ifade olması nedeniyle, bu hükmün her iki nevi birleşmeyi de ifade ettiğini kabul etmek gerekmekte ve uygulama da bu şekilde cereyan etmektedir.

K.V.K.’nın 36. maddesi hükmü uyarınca, bir veya birkaç kurumun birleşmesi, birleşme nedeniyle infisah eden kurumlar açısından tasfiye hükmünde sayılmış ve bu işlemde tasfiye kararının yarını alan “birleşme kararının” vergiye tabi tutulması hükme bağlanmıştır. **Birleşme kararı**, kaba olarak, birleşme döneminde oluşan “birleşme sonu servet değeri” ile “birleşme başı servet değeri“ arasındaki fark şeklinde tanımlanabilmektedir.

Münfesih kuruma ait olan ve birleşme nedeniyle, birleşilen kuruma intikal eden mallar için KDV hesaplanması zorunludur. Burada KDV doğuran olay, birleşme döneminin sonu itibarıyla doğar. Söz konusu KDV sabit kıymetlerle ilgili ise üç taksitte, diğer mallarla ilgili ise bir defada indirilir. Binek otolarla ilgili ise indirilmez.

Maddenin son fıkrasında, K.V.K.’nın 34 ve 35.maddeleri uyarınca tasfiye memurlarına düşen sorum ve ödevlerin, birleşme halinde, birleşilen kuruma ait olacağı

---

<sup>1</sup> İjder Yılmaz, Hukuk Sözlüğü, Ankara 1985.

hükme bağlanmıştır. Buna göre, söz konusu 34 ve 35. maddelerdelere ilişkin vergisel sorumluluklar aynen birleşilen kurum açısından ve birleşme dönemi ile ilgili olarak geçerlidir. Birleşme döneminden önceki dönemlere ait olarak sonradan ortaya çıkabilecek matrah farkları konusunda birleşilen kurumun sorumlu tutulamayacağı, bu dönemlere ait belge saklama, bilgi verme, inceleme elemanlarına muhatap olma ve bir fark tespit edildiğinde gereğini yerine getirme konusunda, ilgili dönemlerdeki kanuni temsilciler sorumludur.

#### 3.3.1.6.2.2. Vergisiz Birleşme

Kelime anlamı ile devralmayı (katılma) ifade eden “devir” K.V.K.’da vergiye tabi olmayan birleşmelerin karşılığı olarak kullanılmıştır.

Kanunda belirtilen şartlara uyulmak suretiyle yapılan tüm birleşmeler, ister devralma ve istese yeni kuruluş şeklinde gerçekleştirilmiş olsun “devir” sayılacak ve birleşmeden doğan karlar vergiye tabi tutulmayıp, sadece devralınan kurumun devir tarine kadar elde ettiği dönem kazancı vergilenecektir.

## İKİNCİ BÖLÜM

### VERGİ HUKUKUNDA KİŞİLİĞE İLİŞKİN SORUNLAR

#### 1.TÜRK GELİR VERGİSİNDE MÜKELLEFİYETE İLİŞKİN SORUNLAR

##### 1.1. T.T.K. İLE GELİR VERGİSİ KANUNU'NUN UYUMU SORUNU

G.V.K.'nun 37'nci maddesinin birinci fıkrası "Her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazançtır" demek suretiyle genel ve soyut bir tanımlama yapmıştır.

G.V.K.'da tanımlanan ticari kazanç kavramını anlamak için T.T.K'daki hükümlerden de yararlanmak gerekmektedir.

T.T.K. 3,11 ve 12'nci maddeleri çerçevesinde de ticarethane, fabrika ya da ticari şekilde işletilen bir işletmeye bağlı yürütülen işler ticari faaliyet olarak nitelendirilebilir.

G.V.K.'na göre Ticari ve sınai faaliyet kapsamına giren faaliyetlerden elde edilen kazançlar dört ana grup içinde belirlenir. Bilanço usulü, işletme hesabı esası, götürü usulde vergilendirme ve muafiyetler şeklindedir. Bunlardan ilk ikisi gerçek usulde vergilendirmez; üçüncü grupta yeralan düzenlemeler götürü usul koşullarına, son grup ise esnaf muafılığı koşullarına ilişkindir.

V.U.K. m.176'ya göre 1.sınıf tüccarlar bilanço usulüne, 2.sınıf tüccarlar işletme hesabı usulüne göre vergilendirilir.

Ticaret hukunda, vergi hukunda yapılan dörtlü ayırım ve birinci - ikinci sınıf tüccar ayırımı yoktur. Buna karşın tacir-esnaf ayırımı yapılır. T.T.K. m.1463(f.2)'de yeralan hüküme göre; Gelir vergisinden muaf ya da kazançları götürü usulde vergilendirilenlerle işletme hesabı esasına göre vergilendirilenlerden V.U.K.'nun 177'nci maddesinin 1'inci fıkrasının bir ve üç numaralı bentlerinde belirtilen limitin tamamını aşmayanlar "esnaf ve küçük sanatkar" sayılmıştır. Buna karşılık V.U.K.'na göre 1'inci sınıf tacir sayılan ve bilanço esasına göre defter tutanlarla işletme hesabı esasına göre defter tutmakla beraber, esnaf olmak için belirlenen limitlerin üstünde kalanlar "tacir ve sanayici" sayılmıştır. Görüldüğü gibi ticaret hukuku açısından yapılan

sınıflandırmada vergi hukunun dörtlü ayırımından yararlanılmakla beraber ona bağlı kalınmamıştır<sup>1</sup>.

## 2. TÜRK KURUMLAR VERGİSİNDE MÜKELLEFİYETE İLİŞKİN SORUNLAR

Aşağıda yazılı kurumların kazançları kurumlar vergisine tabidir.

- Sermaye Şirketleri
- Kooperatifler
- İş Ortaklıkları
- Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler
- İktisadi kamu müesseseleri

Kurumlar Vergisinin Konusuna giren gelir unsurları, gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarıdır.

### 2.1. *Türk Ticaret Kanunu ile Vergi Kanunlarının Uyumu Sorunu;*

Bazı kurumlar özel hukuka göre tüzel kişi olmadıkları halde, bunlar vergi kanunlarında vergileme yönünden kurum sayılırlar. Örneğin iş ortaklıkları, özel hukukta adi şirket vasfında olduğu halde, kurumlar vergisi yönünden kurum sayılacaktır. Dolayısıyla kurumlar vergisi yönünden vergileme, iş ortaklığının ortakları düzeyinde değil, fakat münhasıran iş ortaklığının kazancı üzerinden yapılacaktır<sup>2</sup>.

İktisadi kamu müesseselerinin veya dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerin tüzel kişiliğinin olmaması, bunların kurumlar vergisine tabi tutulmamalarına yol açmayacaktır<sup>3</sup>.

K.V.K.'nın 2'nci maddesi ve bahsedilen yatırım fonları T.T.K.'da sermaye şirketi olarak yer almamaktadır. T.T.K.'da sermaye şirketleri yalnızca anonim, paylı

<sup>1</sup> M. Öncel - Ahmet Kumrulu - N.Çağan, a.g.e., s.273-74.

<sup>2</sup> Murat Semercigil - Kurumlar Vergisi Kanunu ve Açıklamaları, Ankara 1995, a.g.e., s.7.

<sup>3</sup> Murat Semercigil, a.g.e., s.7.

komandit ve limited şirkettir. Buna karşın S.P.K.'a göre kurulan yatırım fonları K.V.K. ve G.V.K.'nın uygulanmasında sermaye şirketi sayılacaktır<sup>1</sup>.

Yabancı Sermaye Şirketi: K.V.K.'nın 2'nci madesinin 1'nci fıkrasına göre, T.T.K. hükümlerine göre kurulmuş olan anonim, paylı komandit ve limited şirketler ile aynı mahiyetteki yabancı kurumlarda sermaye şirkettir<sup>2</sup>.

Yabancı Yatırım Fonları: Türkiye'de portföy işleten yabancı yatırım ortaklıkları (fonları), T.T.K. hükmüne göre kurulmuş olan anonim, paylı komandit ve limited şirketler ile aynı mahiyetteki yabancı kurumlar olduklarında, bunlar dar mükellef kurum statüsüyle vergilendirilir. Kanunların kendilerine tanıyacağı istisna, muafiyet, indirimlerden bunlarda yararlanır<sup>3</sup>.

T.T.K. ile vergi kanunları karışık olarak ve özellikle vergi kanunları T.T.K.'na eklenmiş veya uygun maddesine atıfta bulunarak düzenlemeler yapılmaya çalışılmıştır. Bu durum biraz zorunluluktan birazda ekonomik alanda yeni hukuki düzenlemelerin ihtiyaç olarak ortaya çıkmasından doğmuştur.

Dernek ve vakıflar kendi başlarına tüzel kişi olmadıkları için K.V.K. anlamında vergilendirilmezler. Fakat bunlar ekonomik amaç güddükleri zaman örneğin; bedel karşılığında piyasaya mal sattıklarında (ki bu satışların karşılığında, satış yapılan veya hizmet verilenlerden bağış yoluyla veya küçük bir bedel alınması durumunda dahi) bu faaliyeti devamlı olarak yürüten ikdisadi işletmeler K.V.K.'nda yer almıştır.

## *2.2. Bazı Kurumların Kurumlar Vergisi Mükellefi Olup Olmayacağı Sorunu;*

### **2.2.1. Dernek ve Vakıflara ait İkdıadi İşletmeler;**

#### *2.2.1.1. Derneklerin Balo, Yemek, Gezi vb. Düzenleme Faaliyetleri;*

Maliye Bakanlığı'na göre derneklerin bu tip organizasyonları yılda iki defadan fazla olursa devamlı kabul edilerek derneğe bağlı bir ikdisadi işletme oluşturacak dolayısıyla kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilecektir.

<sup>1</sup> Murat Semercigil, a.g.e., s.11.

<sup>2</sup> Murat Semercigil, a.g.e., s.13.

<sup>3</sup> Murat Semercigil, a.g.e., s.13-14.

Bizimde katıldığımız, Murat Semercigil'in youmu ise şöyledir; Her ne kadar K.V.K.'nun 4'üncü maddesi "Bunların.....kendilerine tahsis edilmiş.....işyerinin bulunmaması mükellefiyetlerine tesir etmez." hükmü katı bir yoruma tabi tutuluyorsa da V.U.K.'nun 154'üncü maddesi "tüccarlar için işe başlamanın temel belirtisi bir iş yeri açmaktır." denilir. Dolayısıyla vergi kanunlarımıza göre, bir dernek veya vakfın (kamu idare ve müesseseleride dahil) bir ikdisadi işletmesinin olduğunun kabulü için, bunların bir iş yerinde devamlılık arzedecek mahiyette, bil fiil ticari, sınai, (ve zirai) faaliyete geçiş olduğunun tesbiti zorunludur. Bir derneğin yılda bir, istisnaen iki defadan fazla (örneğin 3 defa) balo, yemek, çay, gezi veya konser düzenlemesi, bu derneğin bir işyerinde devamlılık arzedecek mahiyette, bilfiil ticari faaliyete geçmiş olduğunu göstermeye yeterli değildir<sup>1</sup>. Dolayısıyla bu tip faaliyetlerin Kurumlar Vergisi mükellefiyetine dahil edilmemesi yerinde olacaktır.

#### **2.2.2.Ticaret Odalarının Lokal İşletmesi;**

Maliye Bakanlığı bu tip faaliyetleri kurumlar vergisi mükellefiyetine dahil eder. Bizce de bu tip işletmeler devamlı suretle çalışan ve bilfiil ticari faaliyet yürüttükleri için kurumlar vergisi mükellefiyetine girmeleri gerekmektedir. Zira bu işletmeler geçici olarak değil devamlı olarak yemek, çay, vs. hizmeti vererek üyelerine hatta üye olmayanlara da devamlı bir hizmet vermektedirler.

#### **2.2.3.Vakıfların Sosyal Tesis, Misafirhane İşletmesi,**

K.V.K.'nun 7'nci maddesinin 15 numaralı bendinin, 3842 sayılı kanununun 9'uncu maddesiyle değişik şekline göre, kurulduktan sonra Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar kurumlar vergisinden muafıdır. Fakat bu muafık vakıfların ikdisadi işletmelerini kapsamaz (K.V.K.'nu 7/15).

#### **2.2.4.Yabancı Kamu İdare ve Müesseselerine ait İkdıadi İşletmeler;**

Sermaye şirketleri ve kooperatifler hariç olmak üzere Türkiye'de işletilen bu tip müesseseler kurumlar vergisi mükellefi sayılırlar. Örneğin; bir yabancı devletin Türkiye'de üniversite açması halinde bunun arzettiği eğitim öğretim maliyetiyle

---

<sup>1</sup> Murat Semercigil, a.g.e., s.28.



masraflarını karşılamak için bağış, taksit gibi adlar altında öğrencilerden veya ailelerden belli bedeller tahsil etmesi ile tedavül ekonomisine girdikleri için K.V.K.'madde 6 ile kurumlar vergisi mükellefi olurlar.

### **2.2.5. İrtibat Büroları;**

İrtibat büroları, buldukları bölgelerde, ana kuruluş adına araştırmalar yapan, ana kuruluş ile haberleşmeyi sağlayan ancak münhasıran ticari faaliyette bulunmayan bürolardır.

Yabancı firmaların irtibat büroları, 04.03.1992 tarih ve 92/2789 sayılı "Yabancı Sermaye Kanunu" uyarınca, Başbakanlık Hazine Mühtesarlığı'ndan izin alınarak açılabilir. Hiç bir şekilde ticari faaliyette bulunmaması, her türlü büro giderinin yurt dışından transfer edilecek dövizlerle karşılanması ve faaliyet raporlarının düzenli olarak Mühtesarlığa gönderilmesi şartıyla irtibat bürosu açılmasına izin verilmektedir. İrtibat büroları için, izin yazısında belirtilen şartların ihlal edilmemiş olması kaydıyla, bir ticari faaliyetten dolayısıyla bu faaliyet sonucu elde edilmiş bir kazançdan söz edilemez.

### **2.2.6. İş Ortaklıkları**

K.V.K.'na eklenen mükerrer 6'ncı maddede iş ortaklıkları, "diğer kurumların (sermaye şirketleri, kooperatifler ve ikdisadi kamu müesseseleri ile dernek ve vakıflara ait ikdisadi işletmelerin) kendi aralarında veya şahıs ortaklıkları ya da gerçek kişilerle belli bir işin birlikte yapılmasını müştereken taahhüt etmek ve kazancını paylaşmak amacıyla kurdukları ortaklıklar" olarak tarif edilmiştir.

31'nolu K.V.K. Genel Tebliği'nin 1'inci bölümünde, iş ortaklıklarının unsurları ve özellikleri şu şekilde açıklanmıştır:

"Kurulacak olan iş ortaklığının, kurumlar vergisi mükellefi sayılabilmesi için en az aşağıdaki unsurları taşıması gerekir.

- i) Ortaklardan en az birisinin kurumlar vergisi mükellefi olması,
- ii) Ortaklığın belli bir işi sonuçlandırmak üzere yazılı bir sözleşmeyle kurulması,



- iii) İş ortaklığı konusunun, belli bir iş olması,
- iv) Birlikte yapılacak olan işin, belli bir süre içinde gerçekleştirilmesinin öngörülmesi,
- v) İşin birden fazla takvim yılına yaygın; inşaat, onarma, montaj ve teknik hizmetler olması,
- vi) İş ortaklığı işveren arasında bir taahhüt sözleşmesinin olması,
- vii) Tarafların, müştereken taahhüt edilen işin, belli bir veya birden fazla bölümünden değil, tamamından işverene karşı sorumlu olmaları,
- viii) İşin bitiminde kazancın paylaşılması,
- ix) Birlikte yapılması öngörülen ve müştereken taahhüt edilen işin bitimi ve V.U.K.'da belirtilen mükellefiyetle ilgili ödevlerin tamamının yerine getirilmesiyle mükellefiyetin sona ermesi.

Yukarıda belirtilen genel hususlar dikkate alındığında, her ortağın işin belli bir bölümünün yapımını taahhüt ettiği konsorsiyumlar, iş ortaklığı tanımını dışında kalmaktadır. Bu tür ortaklıklarda (konsorsiyum) her bir ortağın yapacağı işin taahhüt sözleşmesinde açıkça belirtilmesi zorunludur. Ancak, taahhüt sözleşmesinde belirtilmemekle beraber, ortakların kendi aralarında yapacakları sözleşme ile her bir ortağın yükleneceği işin belirlenmesi ve işveren idarece de bu mukavelenin kabulü halinde, iş ortaklığı söz konusu olmayacak, bu tür ortaklık "konsorsiyum" olarak adlandırılacaktır.

İş ortaklığı, devamlılık arzeden ve aynı nitelikte olan iş veya işler için değil, belirli bir sürede bitecek bir iş için kurulacak ve tam mükellefiyete tabi olacaktır.

Örnek:"A" bankasına mali müşavirlik yapmak üzere iş ortaklığı kurulması mümkün değildir. Ancak aynı bankaya yıllara yaygın bir inşaat işini taahhüt etmek üzere iş ortaklığı kurulabilecektir.

Belli bir iş için kurulan iş ortaklığında işverenin birden fazla olması, iş ortaklığında birden fazla olmasını gerektirmez. Ancak bir işverene karşı birden fazla işin, yukarıda tanımı yapılan iş ortaklığı çerçevesinde taahhüt edilmesi halinde, her iş için ayrı bir iş ortaklığı kurulmasını gerektirecektir.

Örnek: Devlet Su İşleri Genel Müdürlüğü ile Türkiye Elektrik Kurumu'nun birlikte ihaleye çıkardıkları bir baraj inşaatı için tek bir iş ortaklığı söz konusudur. İşverenin birden fazla olması (belli bir iş dolayısıyla) iş ortaklığının da birden fazla olmasını gerektirmez. Öte yandan Devlet Su İşleri Genel Müdürlüğü'nün ihaleye çıkardığı iki baraj inşaatı dolayısıyla iki ayrı iş ortaklığının kurulması zorunludur.

İş ortaklığının bağlı olduğu vergi dairesi; ortaklığın kuruluş mukavelesinde gösterilen merkezinin bulunduğu yer vergi dairesidir. Mukavelede ortaklığın ortaklığın merkezi belirtilmemiş ise iş merkezinin bulunduğu yer vergi dairesi olacaktır.

Belli bir iş için kurulacak iş ortaklığında işin bitim tarihi G.V.K.'nun 44'üncü maddesinde belirtilen esaslara göre tayin olunacaktır.

Ancak, işin bitimi iş ortaklığında sona erdiğini göstermez. Bu iş dolayısıyla mükellefiyetle ilgili ödevlerinin tamamının da yerine getirilmesi gerekir (örneğin, tahakkuk eden verginin tamamının ödenmesi gibi).

Öte yandan, iş ortaklığının sona ermesinden sonra, ortaklık adına tarh olunacak vergi ve cezalar müteselsilen ortaklardan aranacaktır. Çünkü ortaklar belli bir işin birlikte yapılmasını müştereken taahhüt etmişlerdir.”

#### 2.2.6.1. İş Ortaklığının Unsurları:

İş ortaklığı adi şirkettir.

Borçlar Kanunu'nun 520'nci maddesinde şirket, “*iki veya daha ziyade kimselerin emek ve mallarını müşterek bir gayeye erişmek için birleştirmeyi iltizam ettikleri akil*” olarak tarif edilmiş ve Ticaret Kanunu'nda tarif edilen şirketlerin mümeyyiz vasıflarını haiz olmayan şirketlerin adi şirket sayılacakları hükme bağlanmıştır.

K.V.K.'nun Mükerrer 6 ncı maddesinde yer alan “*iş ortaklığı*” tarifinde, ortaklardan söz edilmiş, ancak bu ortakların çeşidi (nev'i) belirtilmemiştir. Böyle olmakla beraber, aşağıda açıklanan nedenlerle burada geçen ortaklık kavramını T.T.K.'da belirtilen tüzel kişiliğe sahip ortaklıklar dışında kalan yani, B.K.'nun 520-541 maddeleri kapsamına giren **adi ortaklıklar** şeklinde anlamak zorunluluğu vardır:

- T.T.K.'nun 153, 243 ve 476'ncı maddeleri hükmüne göre, kollektif şirket ortakları ile komandit şirketlerin komandite ortaklarının gerçek kişi olmaları şarttır. Dolayısıyla tüzel kişiliğe sahip olan kurumların iştiraki ile bu tür şirketler kurulamaz.

- Adi komandit şirketlerin ayrı bir tüzel kişiliği mevcuttur. Ayrıca bu şirketteki tüm gerçek ve tüzel kişilerin (kurum dahil) kar payarı, vergi hukuku açısından ortaklara ait menkul sermaye iradı sayılarak vergi konusu yapılmıştır.

Anonim, hisseli komandit, limited ve kooperatif şirketlerle kamu ikdisadi teşebbüsleri, dernek ve vakıflara ait ikdisadi işletmeler ise, zaten kurum sayılan ve kurumlar vergisine tabi olan kuruluşlardır.

Bu nedenlerle, adi ortaklıklar dışında kalan ortaklıkları (şirketleri), K.V.K.'nun mükerrer 6'ncı maddesinde yer alan diğer bütün özellikleri haiz olsalar dahi, iş ortağı saymak mümkün değildir.

#### *2.2.6.2. İş Ortaklığı Olarak Mükellefiyet Tesisi Zorunluluğu*

İş ortaklığı kurulması ve mükellefiyet tesisinin hangi şartların varlığı halinde gerekli olduğu yukarıda açıklanmıştır. Şayet bu şartları sağlayacak şekilde bir taahhüt işi üstlenilmişse, en geç üstlenim tarihi itibariyle mükellefiyet tesisi için vergi dairesine başvurulması, yine en geç bu tarihte defter tasdik ettirilmesi mecburidir.

Ortaklar, iş ortaklığı için ayrı bir K.V. mükellefiyeti tesis ettirmeksizin ortaklık kazancından paylarına düşen kısmı kendi GV veya KV matrahına dahil ederlerse, iş ortaklığınca verilmemiş tüm bildirimler aylık ve yıllık beyannameler için usulsüzlük cezası ödemek zorunda kalabilirler. Vergi aslı ödenmemiş olduğu için yeniden aranmayabilir ve kaçakçılık cezası kesilmeyebilir fakat, kusur cezası ortaya çıkabilir.

Berberinde bir çok vergisel sorun getirdiği için, iş ortaklığı kurulmak istenmiyorsa, şartlardan bir kısmını sağlamamak suretiyle bundan kaçınmak mümkündür.

#### *2.2.6.2.1. İş Ortaklığının Zararla Sona Ermesi Halinde Bu Zararın Ortaklarca Ne İşleme Tabi Tutulacağı*

Bize göre bu kurumun, bir iş ortaklığında ortak olarak yer alması, bir başka kuruma iştirak etme olayı ile benzeşmektedir. Mesela bir kurum 100 milyon TL.

sermaye koyarak bir AŞ'ne hissedar olsa ve AŞ'nin zarara uğrayarak tasfiye edilmesi sonucunda koyduğu sermayenin 10 milyon liralık kısmını geri alabilse, aradaki 90 milyon lira ticari zarardır ve gider yazılabilir. Dolayısıyla iş ortaklığı zararla sona erdiğinde ortakların, payları oranında katlandıkları zararı kendi kurumlar vergisi matrahından indirmeleri bize göre Kanun gereğidir (K.V.K. Madde 13). Bir başka kuruma ait zararın indirilemeyeceği gerekçesiyle iş ortakları nihai zararların ortaklarca gider yazılamayacağı görüşünü savunanların bu görüşlerine katılmıyoruz. Çünkü burada başka bir kuruma ait zararın mahsubu değil, başka firmalarca ortaklaşa girilen bir ticari teşebbüsün zararla sonuçlanması hali söz konusudur ve zararın karşılanması nedeniyle ortakların ticari öz varlıkları azalmaktadır.

### **2.2.7. Borçlar Hukuku Açısından İş Ortaklıkları (Adi Şirketler):**

İş ortaklıklarının, birer adi ortaklık olarak, Borçlar Hukuku açısından arzettiği diğer özellikler şöyledir;

- Kuruluş:

Borçlar Kanunumuzda adi şirket için herhangi bir şekil şartı öngörülmemiş, ticaret ortaklıklarında olduğu gibi ortaklık sözleşmesinde bulunması mecburi hususlar tesbit edilmemiştir.

Bu sebeplerdir ki, adi şirketin ve dolayısıyla de onun özel bir nev'i olan iş ortaklıklarının sözlü olarak kurulması dahi mümkündür.

Böyle olmakla beraber, vergi dairelerine kurulan iş ortaklıklarının K.V.K.'nın mükerrer 6'ncı maddesinde belirtilen niteliklere sahip olup olmadıklarını ve kurum olarak tescil edilip edilmeyeceklerini kanıtlayabilmek için yazılı bir metne ihtiyaç olması sebebiyle bunların yazılı sözleşme ile kurulmaları zarureti vardır.

- Sermaye:

B.K.'nın 521'inci maddesinde ortakların adi ortaklara nakit, alacak ve diğer mal ve emek olarak bir sermaye koymakla yükümlü oldukları belirtilmiş ve aksine sözleşme hükmü olmadıkça sermayelerin şirketin gayesinin icap ettirdiği ehemmiyet ve mahiyette yekdiğerine eşit olması gerektiği hükme bağlanmıştır.

İş ortaklıklarında, taahhüt edilen işin yürütülmesi için alınan avans ve istihkaklar yeterli olabileceği cihetle herhangi bir sermaye gerekmebilirse de, gerek Kanunun bu amir hükmü ve gerekse damga vergisine ilişkin pratik mülahazalar sebebiyle sözleşmede, sembolik seviyede de olsa bir ortaklık sermayesi öngörülme ve ortakların sermaye payları belirtilmek icabeder.

- Tüzel Kişilik

Adi şirketlerin tüzel kişilikleri yoktur. Dolayısıyla bu şirketlerde ortaklar arasındaki şirket bağlantısı üçüncü şahıslar karşısında müstakil bir varlık ve kişilik karakteri kazanmamıştır. Onun içindir ki, Şirketin kendi başına hak sahibi olması, borç altına girmesi ve davalarda taraf olması mümkün değildir. hak ve borç sahibi olması veya taraf olacaklar ortaklardır.

- Ticaret Siciline Tescil:

Ayrı bir kişiliği ve ticaret ünvanı bulunmayan adi şirketlerin ticaret siciline tescil edilmesi mümkün değildir (Adalet Bakanlığı'nın 22.06.1967 tarih ve 55/6-13730 sayılı Genelgesi ve Yargıtay Ticaret Dairesi'nin 17.10.1967 Sayılı Kararı).

Dolayısıyla de ticari işletme işleten adi şirketin ortaklarının, şayet kayıtlı değilseler ticaret siciline kaydolunmaları söz konusudur.

- Kar ve Zararın Paylaşımı :

B.K.'nın 522 ve 523'üncü maddeleri hükmüne göre, adi ortaklarda kar ve zararın paylaşım yönünden, aşağıda özetlenen esaslar geçerlidir;

- Ortaklık sözleşmesinde kar ve zararın paylaşımı konusunda sarahat varsa, kar ve zararın paylaşımı sözleşme hükümlerine göre yapılır.
- Sözleşme yoksa veya sözleşme olmakla beraber, karın paylaşımında bir belirleme yoksa ortaklar kar ve zararı eşit paylaşılırlar (sermaye payları oranında değil).
- Ortaklar, aslan payı ortaklığı durumu yaratmamak kaydı ile kar ve zarar paylarını diledikleri şekilde tesbit edebilirler. Yalnız kar veya yalnız zarar için belli bir usul veya oran saptanmış ise, bu usul her ikisine de şamildir.

– Bir ortağın sadece kara katılacağı şartı, ancak o ortak ortaklığa sermaye olarak sadece emeğini koymuş ise, muteberdir. aksi takdirde ortaklık sözleşmesi geçersiz sayılır.

• Yönetim :

B.K.'nun çeşitli maddelerinde yer alan hükmüne göre :

– Şirketin önemli (olağanüstü) işleri, ortaklık kararı gerektirir. Ortaklık kararı, sözleşmede aksine hüküm yok ise, oy birliği ile alınır. Ortaklık sözleşmesinde çoğunlukla karar verilmesi öngörülmüş ise, çoğunluk ortakların sayısına göre hesaplanması caiz değildir (BK. Md:524).

Ortaklık kararı gerektiren hususlar, ortaklık sözleşmesinin değiştirilmesi işlemi ve sözleşmeye göre ortaklık kararı ile yapılacak işler ile umuni vekil tayini, dava açma, sulh, tahkim, kambiyo taahhüdü, bağış gayrimenkul satışı ve aynı hak devri gibi vekil sıfatı taşıyan yönetici ortağın vekalet hükümlerine göre kendisine özel yetki verilmedikçe yapamayacağı işlerle, şirketin mütad iş sahasına girmeyen işlemlerdir (BK. Md.530 ve 388). Gecikmesinde zarar ve tehlike olan haller bunun dışındadır (BK. Md.525).

– Şirketin olağan işleri, yönetici tarafından yürütülür. Hilafına bir sözleşme hükmü ve ortaklık kararı yoksa, bütün ortaklar yönetici sayılırlar ve işleri yürütme hakkına sahip olurlar. Şirket sözleşmesi veya ortaklık kararı ile ortaklardan veya dışarıdan bir veya birkaç kişinin yönetici tayini mümkündür. Yönetici ortaklardan birinin yaptığı işlemlere, varsa sadece diğer yönetici ortaklar tarafından, işlemlerin tamamlanmasından önce itiraz edebilir. Yönetici olmayan ortakların sadece bilgi almak ve ancak haklı sebep varsa fesih talep etmek hakkı vardır (BK Md.525).

– Yönetici ortak veya ortaklar, şirketin olağan işlerini vekalet hükümleri dahilinde yürütmek, gereken ihtimamı göstermek, kendi kusurları ile ortaklığa verdiği zararları tazmin etmek, diğer ortakların şirket işlerini inceleyip bilgi sahibi olmalarına müsaade etmek, yılda en az bir defa hesap vermek ve ortakların kar paylarını ödemek zorundadırlar (BK Md.528, 530, 531 ve 522). Ücret alan yönetici ortak, yaptığı işlemlerden vekil gibi sorumludur (BK

Md.528). Yetkilerini aşan yönetici ortağa, yönetici olmaksızın, işlem yapan diğer ortaklar gibi, vekaleti olmadan başkası hesabına tasarruf hakkındaki hükümler uygulanır.

– Önemli bir husus da, ortaklık sözleşmesi ile yönetici tayin edilen ortağın yönetim yetkisinin diğer ortaklar tarafından kaldırılmaması ve kısıtlanmamasıdır. Böyle hallerde, ancak haklı sebeplerin bulunması halinde, ortaklardan biri veya birkaçının isteği üzerine Mahkeme, yönetim yetkisini kısıtlayabilir veya kaldırabilir (BK Md.529).

İş ortaklığı tarafından vergi, ceza ve gecikme zamları, iş ortaklığından tahsil edilemediği takdirde, herhangi bir sınırlama söz konusu olmaksızın yöneticilerden ve ortaklardan aranabilir. (V.U.K. Madde 10; 31 nolu K.V.K Genel Tebliği).

- Temsil

Adi ortaklığı temsil ve ilzam yetkisi, varsa yönetici yöneticiye veya yönetici ortağa, yoksa tüm ortaklara aittir.

Ortaklık hesabına yapılan işlemlerin, ortaklık veya ortaklar adına yapılması halinde, ortaklar temsil hükümleri uyarınca karşı tarafın iştirak halinde alacaklısı veya borçlusu (müteselsil borçlu) olurlar (doğrudan doğruya temsil). İş yapan ortak, ortaklar veya yöneticinin, ortaklık hesabına ancak, kendi adına hareket etmesi halinde, o kimse üçüncü şahıslara karşı şahsen alacaklı ve borçlu olur. Bu işlemin adi ortaklığa maledilmesi veya sonuçların ortaklar arasında paylaşılması, ortaklığın üçüncü şahısları ilgilendirmeyen bir iç sonucudur (BK Md.533 ve 534).

- Ortaklar arasında Değişiklikler

Adi şirkette, ortaklardan birinin ölümü halinde bu ortaklığın ortaklık sıfatı, ayrıca bir işleme lüzum kalmadan, kendiliğinden onun mirasçılara intikal eder.

Bunun dışında, ortakların bu sıfatlarını başkalarına devretmeleri veya şirkete yeni ortak alınması, sözleşmede çoğunluğun yeterli olduğu yolunda bir hüküm yoksa, tüm ortakların ittifakını gerektirir (BK. Md.532).



Ortaklardan birinin adi şirketteki payını izinsiz olarak tamamen veya kısmen devralan kimse, ortak sıfatını kazanamaz, şirkete karşı ortak olarak haklarını kullanamaz ve şirketten bilgi isteyemez. Hukuki ilişki, onunla payını devreden ortak arasında kalır.

BK'da ortaklıktan çıkma konusunu düzenleyen herhangi bir hüküm mevcut değildir. Böyle hallerde, sözleşmede hüküm yoksa, ancak haklı sebeplerle ortaklığın feshi istenerek, ortaklığın çıkması veya çıkartılması sağlanabilir (BK Md.535).

- Fesih, infisah ve Tasfiye:

Adi şirket, müşterek amacın elde edilmesi veya bunun imkansız hale gelmesi, ortaklardan birinin hacir altına alınması, iflası veya payı hakkındaki cebri icra vukuu, müddetin son bulması, ortakların ittifakla karar vermesi, sözleşmedeki hakkına dayanarak ortaklardan birinin feshi ihbar etmesi, sözleşmesinde mirascılarla devam şartı olmayan ortaklıklarda ortakların birinin ölmesi veya haklı sebeplerden dolayı mahkemece fesih kararı verilmesi gibi sebeplerle son bulur (BK. M:535).

İş ortaklıkları yönünden en başta gelen sona erme sebebi, işin tamamlanması suretiyle ortaklık amacını gerçekleştirmiş olmasıdır. Böyle hallerde, işin bitim tarihinin G.V.K.'nun 44'üncü maddesine göre geçici kabul tarihi sayılması gerekirse de ortaklık faaliyetlerinin kesin kabule kadar hatta vergi ile ilgili tüm işlemlerin tamamlanmasına kadar devam etmesi zorunluluğu dolayısıyla ortaklığın bu tarihte sona erdiğini kabul etmek gerekir (31 nolu KVK Genel Tebliği).

Danıştay 3 üncü Dairesi, iş ortaklıklarının, K.V.K.'nun tasfiyeye, ilişkin hükümlerine tabi olmadığı, vergilemeye ilişkin işlemleri tamamen sona erdiğinde mükellefiyetinin ortadan kalkacağı yönünde karar vermiştir (28.04.1993 tarih ve E:1991/2963; k:1993/1525 Sayılı Karar).

Feshedilen veya infisah eden adi şirket tasfiyeye girer ve tasfiye gayesine yönelir. Yönetici ortağın yerini tasfiye memuru alır; tasfiye bakiyesi ortaklara dağıtılır (BK Md.537-540).

Adi şirketin son bulması, üçüncü şahıslara karşı olan taahhütleri etkilemez. Ortaklar tasfiyeden sonra dahi alacaklara karşı müteselsilen mes'ul olmakta devam



ederler ( BK Md.540). Bu kural, iş ortaklığının vergi borçları ve cezaları yönünden de geçerlidir<sup>1</sup>.

İş ortaklığı (Joint Venture), Türkiye'nin dış dünya ile ekonomik ilişkilerinin artması sonucu vergi kanunlarındaki yerini almıştır. Bu kuruluş belli bir işin birlikte yapımını müştereken taahhüt etmektedirler. Şahıs şirketleri veya gerçek kişilerin kurumlarla veya kurumların kendi aralarında oluşturdukları bu tip ortaklıkların mevzuatımızda adi şirket olarak geçmesinin doğurduğu problemleri çözmek için bu ortaklıklar kurumlar vergisi kapsamına alınmış ancak bu durumda vergi problemlerini çözmeye yetmemiştir.

K.V.K.'da tanımlanan iş ortaklığının geniş açıklaması 3 Nisan 1986 tarihli resmi gazetede yayımlanan 31 seri nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde yapılmıştır.

Kanun hükümleri yönünden iş ortaklıklarında oldukça önemli belirsizlikler vardır.

Tebliğ hükümlerinden, iş ortaklıklarında ortakların kurum statüsünü seçme haklarının olup olmadığı bile kesin sınırlarıyla anlaşılamamaktadır. 31 seri nolu K.V.G.T.'e göre mükelleflerin ayrı ayrı beyanname vermek yerine tek bir kurumlar vergisi beyanname vermeyi tercih etmelerinin, hatırı sayılı derecede zorlaştırıldığı görülür. Adi ortaklıklar dilerlerse, adi ortaklık olarak faaliyetlerine devam edip, ayrı ayrı beyanname verebileceklerdir<sup>2</sup>. Tebliğin 1-b(viii) ve (ix) bölümlerinde iş ortaklığı için, "işin bitiminde kazancın paylaşılması" ve "birlikte yapılması öngörülen ve müştereken taahhüt edilen işin bitimi ve V.U.K.'da belirtilen mükellefiyetle ilgili ödevlerin tamamının yerine getirilmesiyle mükellefiyetin sona ermesi" zorunlu tutulmuştur. Ne K.V.K. mükerrer madde 6'da nede 31'nolu Tebliğde, K.V.K. hükmüne göre tasfiyenin zorunlu olduğu belirtilmemiştir. (Nitekim bu hususta tasfiye hükümlerinin uygulanmayacağı yönünde Danıştay 3.Dairenin de E-1991/2963, K.1993/1525 sayılı bir kararı da bulunmamaktadır) İş ortaklığında tasfiye işlemi söz konusu olmadığından, işin bitiminde sonuç hesaplarının ne zaman kapatılacağı, beyannamenin ne zaman verileceği, vergilere ilişkin ödemelerin ne zaman yapılacağı, bunun yanısıra, kanuni

<sup>1</sup> Mehmet Maç, Kurumlar Vergisi, Denet Yayınları, Mükerrer 6.4-6.16.

<sup>2</sup> Murat Semercigil, a.g.e., s.37-38.

defterlerin kapatılıp, sonuç hesaplarının çıkarılması sırasında ortaya çıkan ve henüz elden çıkarılmadığı için ortaklar tarafından paylaşılmasına karar verilen, ham, yarı mamul, mamul madde şeklindeki emtianın ve amortismanlardaki ikdisadi kıymetlerin nasıl değerlendirilip kurum kayıtlarından çıkışının yapılacağı gibi çeşitli sorunlar mevcuttur<sup>1</sup>.

Şimdi bu sorunların çözümüne bakmamız gerekir. Fakat daha önce V.U.K.'na göre işe başlama ve işi bırakma konularına değinmemiz yerinde olacaktır.

### 2.3. İşe Başlama

V.U.K.'nun 153'üncü maddesinin birinci fıkrasında aşağıda belirtilen mükelleflerin, yeni işe başlamaları halinde, keyfiyeti vergi dairesine bildirmeleri gerekmektedir. Bunlar;

1. Vergiye tabi ticaret ve sanat erbabı,
2. Serbest meslek erbabı,
3. Kurumlar vergisi mükellefleri,
4. Kollektif ve adi şirket ortaklıklarıyla komandit şirketlerin komandite ortakları,

#### 2.3.1. Tüccarlar İçin İşe Başlama (K.V.K. m.154)

- a) Bir iş yeri açmak,
- b) İş yeri açılmamış olsa bile ticaret siciline veya mesleki bir teşekküle kaydolunmak,
- c) Kazançları götürü usulde tesbit edilen tüccarlar için işle bilfiil uğraşmaya başlamak,

#### 2.3.2. Serbest Meslek Erbabında İşe Başlaması (V.U.K. m155)

- a) Muayenehane, yazıhane, atelye gibi özel bir iş yeri açmak,
- b) Çalışılan yere tabela, levha gibi mesleki faaliyette bulunduğunu gösteren işaretleri asınak,

---

<sup>1</sup> Murat Semercigil, a.g.e., s.39.

c)Her ne şekilde olursa olsun mesleki faaliyette bulunduğunu gösteren ilanlar yapmak,

d)Mesleki teşekküllere kaydolmak<sup>1</sup>.

#### 2.4. Ticari Faaliyelerin Sona Erdirilmesi

Ticari faaliyetin sona erdirilmesi V.U.K.'nun 160-164 maddeleri arasında 5 madde ile düzenlenmiştir ve işi bırakma başlığı altında belirtilmiştir.

##### 2.4.1. İş Bırakmanın Tanımı

Vergiye tabi olmayı gerektiren muamelelerin tamamen durdurulması ve sona ermesidir. İşlerin herhangi bir sebep yüzünden geçici bir süre için durdurulması işi bırakma sayılmaz (V.U.K. m.161). Bu tanım tüm mükellefler için geçerlidir. Dar mükelleflerin işi bırakmaları konusunda ayrıca şunları söyleyebiliriz

Dar mükellefiyette vergiye tabi olanların, Türkiye'yi terk etmeden önce, vergiye tabi işlemlerini tamamen sona erdirmeleri zorunludur. Türkiyedeki işletmeye dahil sabit ve dönen değerlerden yurt dışına götürülenlerin, işletmeden sahip veya sahiplerince çekilen kıymet olarak düşünülmesi ile değerlemeye tabi tutulması ve bu suretle doğan kazancın vergisinin ödenmesi gerekir<sup>2</sup>.

##### 2.4.2. Tasfiye ve İflas

V.U.K.'nun 162'inci maddesinde, tasfiye ve iflas hallerinde vergi ile ilgili maddelerin tamamen sona ermesine kadar mükellefiyetin devam edeceği belirtilir. Bu hallerde tasfiye memurları veya iflas dairesi, tasfiye ve iflas kararlarını, tasfiye veya iflasın kapandığını vergi dairesine ayrı ayrı bildirmeye mecburdurlar.

---

<sup>1</sup> Medeni Derkunt, İşe Başlama, Değişiklikler ve İş Bırakmaya İlişkin Yasal Düzenlemeler, Mükellefin Dergisi, Lebib Yalkın Yayınları, Sayı 26, Şubat 1995 s.71-72.

<sup>2</sup> Yılmaz Özbacı, Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Olgaç Matbaası, Ankara 1982, s.243.

### 2.4.3. Nakil

İş ve teşebbüsün,

a) Aynı vergi dairesi mıntukasında yer alan diğer bir yere nakledilmesi adres değişikliği,

Vergi dairesi mıntukası dışına çıkarılması, işi bırakma ve gidilen yerde işe başlama sayılır (K.V.K. M.163).

Adres değişikliğinde yeni adres, ticaret siciline tescil ve ilan ettirilir. Ayrıca sanayi bakanlığına bildirilir. Bir şirket adresini tescil ve ilan ettirdikten sonra bu adresten ayrılıpta yeni bir adrese gittiğinde, yeni adresi 15 gün içinde tescil ettirmezse şirket için bu durum "Fesih Sebebi" sayılır. İl veya ilçe sınırları dışına çıkarak adres değiştirme şirket ana sözleşmesinin değiştirilmesini gerektirir<sup>1</sup>.

### 2.4.4. İş Bırakmayı Bildirme Sorunu

V.U.K.m.153'te yazılı mükelleflerden işi bırakanlar keyfiyeti vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar (V.U.K. m.160).

Ticari faaliyetlerini sona erdirdiğini bildirmeyen mükelleflerin faaliyetlerinin sürdüğünün kabulü normal ve mutad sayılır.

Danıştay'a intikal eden bir olayda bir mükellef boş beyanname vermiş ve Danıştay 3. Dairesi Hayat Standardı esasına göre tarhiyat yapılmasında yasaya aykırılık görmemiştir.

Kararın özeti şöyledir;

213 sayılı V.U.K.'nun 16'ncı madde, 153 üncü maddede yazılı mükerrerlerden işi bırakanlardan keyfiyeti vergi dairesine bildirmeye mecbur oldukları açıklanmış olup, madde hükmüne göre mükelleflerin yapmakta oldukları ticari faaliyetlerinin sona erdiği hususunu vergi dairesine bildirmeleri hali, söz konusu faaliyetin devam etmekte olduğuna karine teşkil edeceğinden ve olayda da mükellef tarafından faaliyetin sona erdiği hususu vergi dairesine bildirilmedikçe ticari faaliyetin devam ettiğinin kabulü

---

<sup>1</sup> Mustafa Dündar, Anonim ve Limited Şirketlerde Merkez Adresinin Değişiminin Hukuki Sonuçları, Vergi Sorunları Dergisi Ekim 95, Sayı 85, s.59-60.

zorunlu bulunmaktadır. Zira, faaliyetini sona erdirdiğini bildirmeyen mükelleflerin faaliyetlerinin devam ettirdiğinin kabulü normal ve mutad olup, vergi dairesi müdürlüğünün de mükellefin ticari faaliyetinin bulunup bulunmadığı konusunda tesbit ve araştırma zorunluluğu bulunmaktadır.

Bu durumda, vergi mahkemesince, davacının 1986 yılında ticari gelir vergisi mükellefi olmasına rağmen bu dönemde ticari faaliyetinin bulunmadığı, boş beyanname verdiği, idarece ilgili yılda ticari faaliyeti olup olmadığı yolunda bir tesbitin yapılmadığı gerçeğiyle hayat standardı esasına göre yapılan tarhiyatın teşkilinde isabet görülmemiştir (Danıştay 3.Daire, E:1989/988-K:1989/2756-T:08).

İşi bırakmayı takip etmek vergi dairesi için oldukça zor bir görevdir. Bu imkan ve şartlarda bunu yapması pek mümkün değildir. Bu takibi yapamayacağı ve devlet alacağının kayba uğramaması için, işi bırakan mükelleflerin bu durumu vergi dairesine bildirmemeleri halinde dairenin ticari faaliyetin devam ettiğini kabul etmesi ve vergi tarhiyatında bulunması daire açısından normaldir. Kaldı ki kişiler bu bildirim yapmamakla kanuna karşı gelmektedirler.

#### *2.4.4.1. İşi Bırakmayı Bildirme*

Yukarıda açıklanmaya çalışılan V.U.K.'nun 153 ve 160'ncü maddeleri, Kurumlar Vergisi mükelleflerinin işi bırakanların keyfiyeti vergi dairesine bildirmeye mecbur oldukları belirler.

Dolayısıyla iş ortaklığının işi bırakmayı bildirmesi yönünden herhangi bir karışıklık çıkmayacaktır.

#### *2.4.4.2. Kurumlar Vergisi Beyannamesi Verme*

K.V.K.'nun 13 üncü maddesi göre safi kurum kazancının tesbitinde G.V.K.'nun ticari kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır.

Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinde G.V.K.'nun 42 ve 44'üncü maddeleri özel hükümler getirmiştir. Buna göre, kar ve zarar işin bittiği yıl kesin olarak tesbit edilecek ve tamamı o yılın geliri sayılarak takip eden yıl beyannamesinde gösterilecektir. Beyanname, işlerin tamamlandığı takvim yılını takip eden yılın Mart (Kurumlarda Nisan) ayı sonuna kadar verilecektir (G.V.K. m.42).

İş bitimi, geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hallerde geçici kabulun yapıldığını gösteren tutanağın düzenlendiği tarih, diğer hallerde işin fiilen bırakıldığı tarih olarak kabul edilecektir. Bitim tarihinden sonra bu işle ilgili olarak yapılan giderler ve her ne nam ile olursa olsun elde edilen hasulat, bu giderlerin yapıldığı veya hasılatın elde edildiği yılın kar ve zararının tesbitinde dikkate alınacaktır (G.V.K. m.44).

Bu hükümleri bir arada incelediğimizde, iş ortaklığının önce geçici kabul tutanağının tarihini, diğer hallerde işin fiilen tamamlandığı tarihi yıllara yaygın iş bitim tarihi olarak kabul edip, işin tamamının gelirini ertesi yıl nisan ayında bir kurumlar vergisi beyannamesi ile beyan edeceği ve tarih ve tahakkuk eden vergileri üç eşit taksitle ödyeceği ortaya çıkar. İşin bitimi tarihinden sonra yapılan giderler ve elde edilen hasılat, sonraki yıl (veya yılların) kar ve zararının tesbitinde dikkate alınacaktır. Bu kazancın vergisinde ertesi takvim yılında üç eşit taksitle ödenecektir<sup>1</sup>.

Böylece K.V.K.'nun mükerrer 6'ncı maddesine dayanan 31 seri nolu K.V. Genel Tebliği iş ortaklıkları için, ilk bakışta bir anda olup biten bir 'iş bitimi, kazanç paylaşımı, beyannamenin verilmesi, vergilerin ödenmesi ve mükellefiyetliyin sona ermesi' gibi işlemler dizisi öngörülmekle beraber, bunların hepsi kanunla belirlenmiş zaman dilimleri içinde gerçekleştirilecektir. Dolayısıyla en başta ele aldığımız işi bırakma bildirimini aslında en başta değil, bütün işlemlerin tamamlanmasından, vergi borçlarının ödenmesinden ve kazancın paylaşılmasından sonra yapılacaktır<sup>2</sup>.

#### 2.4.4.3. Satılmayan Emtia Stoku ve Demirbaşların Ortaklara Dağıtımı

Üçüncü kişilere satılmayan ve ortaklarca kazanç paylaşımı olarak kabul edilip, "sıfır" kar - zarar yaratacak bir bedelle satış kaydı yapılan işlemlerde vergi hukuku yönünden tereddüt duyulduğu anlaşılmaktadır. Özellikle iş ortaklığının her bir demirbaşının ortaklarca temin edildiği ve işin bitiminde tüm ortakların işletmeye koydukları demirbaşı geri çektiği durumlarda, hiç bir suretle emsal fiyat analizinin yapılamayacağı iddia edilmektedir.

<sup>1</sup> Murat Semercigil, a.g.e., s.40.

<sup>2</sup> Murat Semercigil, a.g.e., s.40-41.

Murat Semercigil'e göre, iş ortaklığı önce bir ikdisadi işletme, daha sonra Kurumlar Vergisi yönünden kurum olduğundan, bu tür emtia ve demirbaş paylaşımı veya geri çekme işlemlerinde tereddüt edilecek hiç bir husus bulunmamaktadır<sup>1</sup>.

Vergilendirme yönünden iş ortaklığı bir bağımsız işletme veya kurum olduğuna göre, ortaklara emtia ve demirbaş satışlarının muhasebe kaydı maaliyet ve satış bedeli karşılaştırması ile sonuç hesaplarına aktarılan vergi kanunlarımızın hiç bir yerinde ortakların işletmeden "sıfır" kar - zarar yaratacak şekilde emtia ve demirbaş satın alabileceklerine dair bir hüküm yoktur. Aksine, K.V.K.'nun 15 ve 17'inci maddelerinde yer alan hükümler, bu tür işlemlerin sermaye şirketlerinde emsaline göre göze çaracak derecede yüksek veya düşük fiyat ve bedeller üzerinden, yahut bedelsiz olarak yapılmasını örtülü kazanç dağıtımı saymakta ve söz konusu örtülü kazanç dağıtımı kabul edilmeyen giderler arasında yer almaktadır. İş ortaklıkları sermaye şirketi değildir fakat, bir ticari şirket oluştururlar. Ticari işletmenin mal varlığı ortakların mal varlığından ayrıdır. İş ortaklığının yıllara yaygın işinin bitiminde, ortaklarca satın alınacak emtia ve demirbaş mevcudunun fiyat veya bedelinin emsaline göre göze çaracak derecede düşük, yahut bedelsiz tesbiti, vergi hukuku yönünden kabul edilemez<sup>2</sup>.

### 3. VERGİ SORUMLULUĞUNA İLİŞKİN SORUNLAR

#### 3.1. Türk Hukunda Sorumluluk

##### 3.1.1. Hukuk Literatüründe Sorumluluk

Hukuk literatüründe sorumluluk (özellikle sınırlı sorumluluk) şirketlerin tasnifinde önemli bir kriterdir. Gerek ticaret şirketlerinin şahıs şirketleri ve sermaye şirketleri olarak ayırımında, gerekse bahsedilen gruplara dahil ortaklık tiplerinin tesbitinde, göz önünde tutulan unsur "ortakların dış münasebetteki (yani ortaklık alacaklarına karşı ) sorumluluk" durumudur. Sorumluluk çeşidi şirketlerin tasnifinde

---

<sup>1</sup> Murat Semercigil, a.g.e., s.40-41.

<sup>2</sup> Murat Semercigil, a.g.e., s.42.



tek kriter olmasa bile, çeşitli şirket tipleri ile ortaklarının sorumluluk durumu arasında esaslı bir bağlantı olduğu şüphesizdir. Örneğin, limited şirketi ele alacak olursak;

Limited şirket ortaklarının sorumluluğu sınırlıdır. Limited ortağın (ortak sıfatıyla) asli borcu sermaye borcundan ibarettir. Sermaye borcu ortağın, şirket sözleşmesi ile ortaklığa karşı yüklendiği bir borcu ifade eder. Diğer bir söyleyişle, bu borcun alacaklısı ortaklık tüzel kişisidir.

Limited şirketlerde, ortaklarla şirket alacaklıları arasında bir hukuki ilişki kurulmamış, alacaklılara gereğinde ortaklara başvurmak imkanı tanınmamıştır. Alacaklıların muhatabı hükmi şahsiyeti haiz bir hukuk sujesi olan limited şirkettir. Şirketin sona ermesi veya iflası hallerinde dahi alacaklıların ortakları doğrudan doğruya takip etme imkanları yoktur; Bu hak alacaklılar adına tasfiye memuru veya iflas idaresince kullanılır. Limited Şirkette paya sahip olma, ortaklar genel kuruluna katılım hakkını kazandırır. Limited şirket ortaklarının oy hakkı, şirkete konulan sermaye miktarına göre hesaplanmaktadır. Ortaklar oy haklarını genel kurulda kullanırlar. Burada sermayenin taahhüt edilmiş olan kısmı göz önüne alınır. Ödenmiş olma şartı yoktur. Şirket ortaklarından birinin şirket yönetiminde egemen olmasını önleyebilmek için T.T.K.'nın 537'inci maddesi gereğince, bir ortak tüm ortakların sahip oldukları oy sayısının üçte birinden fazlasına sahip olamamaktadır<sup>1</sup>.

### 3.1.2. Borç ve Sorumluluk

Borcun konusu, borçlunun alacaklıya borçlanmış olduğu edimdir. Borçlu, alacaklıya karşı bu edimi yerine getirmek zorundadır. Alacak hakkı, talep yetkisi yanında aynı zamanda alacaklının, borçlanmış olduğu edimi yerine getirmeyen borçlunun mal varlığına el koyma yetkisini de kapsar. Alacaklıya, borçluyu zorlama imkanı vermeyen bir alacak hakkı, hukuki himayeden yoksun ve dolayısıyla borçlunun dürüstlük ve insafına bırakılmış eksik bir haktan başka bir şey ifade etmez. Bu sebeptendir ki, modern hukuk düzenleri, ilke olarak her borç ilişkisinde borç yanında bir de sorumluluk unsurunun varlığını zaruri görmüştür. Sorumluluk borcun yaptırımıdır.

---

<sup>1</sup> İhsan Eyibilir, Limited Şirket Ortaklarının Hakları, Yaklaşım, Yıl:3 Sayı:35 Kasım-1995, s.86-87.

Sorumluluk edimini ifa etmeyen borçlunun mal varlığının, devlet organları aracılığıyla alacaklının elkoymasına tabi tutulmasıdır. Burada borçlu, borçlanmış olduğu edimin ifasını, alacaklıya karşı malvarlığı ile garanti etmektedir. Alacaklının talebi üzerine borçlunun malvarlığına el koyma, icra organları tarafından cebri icra yoluyla gerçekleşir.

### 3.2. Şirketler Hukukunda Sorumluluk ve Limited Şirketlerde Sorumluluk

Şirketler üçüncü şahıslara karşı malvarlığı ile sorumludur. Ortaklar şirket borçlarından dolayı üçüncü şahıslara karşı; doğrudan doğruya (birinci derecede)-dolayısıyla (ikinci derecede), sınırlı-sınırsız, adi veya müteselsil borçlu olarak sorumlulukları söz konusu olabilir.

#### 3.2.1. Sınırlı - Sınırsız Sorumluluk

Ortakların sınırlı sorumluluğu deyiminin birbirinden farklı iki anlamı vardır:

- Ortakların koymayı taahhüt ettikleri pay ile ortaklık işlemlerinden dolayı "sınırlı sorumlu" olması: Bu anlamda sınırlı sorumluluk iç ilişki ile ilgilidir ve şirket alacaklısının durumunu dolaylı olarak etkiler. Ortağın şirkete getirmeyi taahhüt ettiği sermaye payı ortaklığın malvarlığı içinde yer alır. Şirket alacaklısı, şirket malvarlığı aktifinde yer alan ödenmemiş sermaye payının tahsil edilmesini şirket yönetiminden veya tasfiye memurundan bekler. Bu durumda şirket alacaklısının ortağa doğrudan doğruya dava ve takip hakkı yoktur.

- Ortakların koydukları veya koymayı taahhüt ettikleri sermaye payı dışında şirket alacaklılarına karşı belli bir meblağa kadar sorumlu olmaları: Örneğin, kooperatiflerde ana sözleşmeye konulacak özel bir hükümle her ortağın kendi payı dışında belli bir meblağa kadar sorumlu olacağı kabul edilebilir (Koop.K.m.31/I). Görüldüğü gibi, bu anlamda sınırlı sorumluluk dış ilişki ile ilgilidir.

Sınırlı sorumluluk deyimini her iki anlamda da kullanıldığı için bu terimin kullanıldığı hallerde hukuki durumu doğru değerlendirerek, asıl maksadı kesin olarak tesbit etmek gerekir.

Sınırsız sorumluluk ise ortağın şahsen, bütün malvarlığı ile sorumlu olduğu hallerde söz konusudur.

Şahıs şirketi ve adi şirkette alacaklılara karşı sınırsız sorumluluk söz konusu iken yalnız komandit şirketlerde komanditer ortak koymayı taahhüt ettiği sermaye ile sınırlı sorumluluk üstlenmiştir (T.T.K.m.258).

Sermaye şirketlerinde ise ortak sadece koymayı taahhüt ettiği sermaye ile sınırlı sorumludur; böylece şirket alacaklılarının sermaye koyma borcunu tamamen yerine getirmiş ortaklara - kural olarak - müracaat etmeleri mümkün değildir.

### **3.2.2. Doğrudan Doğruya (Birinci Derecede) - Dolayısıyla (ikinci Derecede) Sorumluluk**

Eğer alacaklılar direkt olarak şirket malvarlığını veya ortakları dava veya takip edebiliyorsa birinci derecede, önce şirkete müracaat edip ondan tahsil edemediğinde ortaklara başvurabiliyorsa ikinci derecede sorumluluk söz konusudur. Adi şirkette ortaklar üçüncü şahıslara karşı birinci derecede, doğrudan doğruya sorumlu olurlar (B.K.m.534). Tüzel kişiliği haiz şirketlerde, yani bütün ticaret şirketlerinde üçüncü şahıslara karşı birinci derecede tüzel kişi sorumludur.

Ortakların şirket alacaklılarına karşı ikinci derecede sorumlu olup olmayacakları şirketin tipine göre değişir:

- Kollektif şirketlerde ortaklar ve komandit şirketlerde komandite ve komanditer ortaklar, şirkete karşı yapılan takibin semeresiz kalması halinde yani dolaylı olarak (ikinci derecede) şirket alacaklısına karşı sorumlu olurlar (T.T.K.m.261/I,m.179).

- Sermaye şirketleri ile kooperatiflerde şirket alacaklılarının, ödenmemiş sermaye borcu dolayısıyla ortaklara müracaat hakkı yoktur. Zira sermaye koyma borcu iç ilişki ile ilgilidir. Bu nedenle, bu şirketlerde ortakların dış ilişkide sorumlulukları- ikinci derecede dahi-söz konusu değildir. Anonim şirkette sermaye koyma borcunun yerine getirilmesini yalnız yönetim kurulu talep edebilir (T.T.K.m.405-408). Şirket alacaklısı alacağını şirketten tahsil edemez ise şirketin iflasını talep edebilir. Limited şirketlerde de durum anonim şirketlerdekine benzemektedir (T.T.K.m.532/III).

### 3.2.3. Adi - Müteselsil Sorumluluk

Şahıs şirketlerinde sınırsız sorumlu ortaklar şirket alacaklılarına karşı müteselsil borçlu durumundadırlar. Böylece şirket alacaklıları, alacaklarının tamamını dahi ortakların birinden, birkaçından veya hepsinden aynı zamanda talep ve dava edebilir (B.K.m.142).

Komanditer ortak, limited ve anonim şirket ortakları, sermaye koyma borcunu yerine getirememeleri dolayısıyla diğer ortaklar için sorumlu olmazlar.

Limited şirketler yapı olarak anonim ve kollektif şirketler arasında yer alan karma bir yapıya sahiptir. Böylelikle her iki şirket tipinin avantajlarından faydalanılmak istenir.

### 3.2.4. Limited Şirketlerde Müdürlerin Sorumluluğu

Limited şirketlerde müdürlerin hukuki sorumluluğu anonim şirketlerdeki hükümlere tabidir (T.T.T.m.566). Limited şirket müdürleri, şirket nam ve hesabına yapmış oldukları işlem ve mukavelelerden şahsen sorumlu olmazlar (T.T.K.m.556,336).

Bu tip sorumluluk halleri yine bu kanunlarla düzenlenmiştir. Burada önemli görülenlere değineceğiz.

### 3.2.5. V.U.K.'dan Doğan Sorumluluklar

213 sayılı V.U.K. hükümlerine göre, vergi kanunları uyarınca, kendisine vergi borcu terettüp eden limited şirket müdürleri görevlerini yerine getirmemeleri yüzünden limited şirketin malvarlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi alacakları, kanuni ödevlerini yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınır (V.U.K.m.10). Tüzel kişilerin idare ve tasfiyesinde, vergi kanunlarına aykırı hareketten doğacak vergi cezaları tüzel kişiler adına kesilir. Tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinin vergi sorumluluğu hakkındaki 19'uncu madde hükmü vergi cezaları hakkında da uygulanır (V.U.K.m.333).

#### 3.2.5.1 Limited Şirketin Vergi Borcunun Olması

Vergi borcu kavramı, Vergi Usul Kanunu'nda vergiyi doğuran olaya bağlanmak suretiyle vergi alacağı yönünden açıklanmıştır. Buna göre, vergi alacağı vergi

kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın meydana gelmesi veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar. Vergi alacağı mükellef bakımından da vergi borcunu meydana getirir (V.U.K.m.19).

Limited şirketin vergi sorumlusu olması, yani bir vergi borcunun bulunması halinde, bunlara düşen mükellefiyet kanuni temsilcisi - müdür veya müdürleri tarafından yerine getirilmesi gerekir (V.U.K.m.10/I).

### 3.2.5.2. Limited Şirketin Vergi Borcunu Ödememesi

Limited şirket müdürleri şirketin vergi borcunu ödenmesi konusunda görevlerini yerine getirmedikleri takdirde bu yüzden limited şirket malvarlığında tamamen veya kısmen alınamayan vergi borçlarından dolayı sorumlulukları söz konusudur (V.U.K.m.10/I). Müdürlerin şahsi sorumluluğu bakımından önemli olan husus “vergi alacaklarının şirket malvarlığından kısmen veya tamamen alınamaması” olmasına rağmen, vergi alacağının alınamamasından ne anlaşılacağı madde metninden anlaşılabilir. V.U.K.m.10’a göre kanuni temsilcilerin sorumlu tutulabilmesi için şirket tüzel kişiliğinden vergi alacağının tahsil imkanının kalmamış olması gerekir.

### 3.2.5.3. V.U.K. m.10’dan Doğan Sorumluluğun Mahiyeti

Limited şirkete esas mukavele ile veya daha sonradan, kanuni temsilci olarak, bir kişi müdür tayin edilmişse, şirketin mükellef veya sorumlu olduğu vergi borçlarını müdürler ödemez ve borç şirket malvarlığından alınamaz ise, müdür şahsen sorumlu olur. Ancak birden fazla müdür varsa sorumluluklarının nasıl olacağını belirlemek gerekir.

V.U.K.m.10/II’de “...vergi alacakları kanuni ödevlerini yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınır.”denildiğine ve limited şirketlerin vergi mükellefi olması halinde, bu borcun ödenmesi mükellefiyeti müdürlere ait olduğuna göre, sorumluluk müdürlere aittir. Vergi alacağı müdürlerin herhangi birisinden istenebilir. Müdürlerin vergi alacaklarından dolayı sorumluluğu sınırlandırılmamıştır (V.U.K.m.10). Ancak buradaki sorumluluk ikinci derecede bir sorumluluktur. Müdürlerin sorumlu tutulabilmesi için, vergi alacağının şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilememiş olması lazımdır. Bu sebepten, vergi alacağının tahsil edilmesi amacıyla şirkete müracaat edilip, şirketin ödeyemeyeceği belgelenmeden müdürlerin sorumluluğuna gidilemez.

Limited Şirket müdürlerinin VUK.m.10.a göre ödedikleri vergiler için, asıl mükellef olan Limited Şirket tüzel kişiliğine rücu etmeleri mümkündür (VUK.m.10/III). Limited şirketin tasfiye haline girmesi veya tasfiye edilmesi, müdürlerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki zamanlara ait sorumluluklarını da kaldırmaz (VUK.m.10/IV).

*3.2.5.4. 6183 Sayılı Amme Alacakları Tahsil Usulu Hakkındaki Kanun 'dan Doğan Sorumluluk*

Limited şirketin vergi borcu, kanuni temsilcilerinin kastı ve ihmali neticesi şirketten alınamadığında, VUK nun 10'uncu maddesine göre kanuni temsilcinin, 6183 sayılı Kanunun 35'inci maddesi uyarınca ortaklara karşı sorumluluğu ortaya çıkarmaktadır. Aynı şekilde 6183 sayılı Kanunun 32 ve 33'üncü maddelerine göre de tasfiye memurları tasfiye sonunda elde edileni, amme borçlarını ödemediği takdirde dağıtamazlar. Aksi takdirde şahsen sorumlulukları söz konusu olur. İşte bu durumda şirketten alınamayan borç sebebiyle bir taraftan ortaklar diğer taraftan tasfiye memurları sorumluluk üstlenir. Sorumlulukların bu şekilde birleşmesi halinde durum ne olacağına değinmemiz gerekir.

Ortaklar bu durumda, kanuni temsilcilerden veya tasfiye memurlarından borcun alınması gerektiğini def'i (itiraz) olarak ileri sürebilirler. Böylece ortakların sorumlulukları ancak, diğer sorumluların aczi halinde ortaya çıkabilir. Kanunda açık bir hüküm bulunmamasına rağmen Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 34/III'üncü maddesinden bu nev'i bir netice çıkarmak imkanı vardır. KVK m.34/III'e göre, tasfiye memurları, kurumun vergi borçlarını ödemediği takdirde ödeme yapamayacakları gibi, ortaklara paylaşım da yapamazlar. Eğer yaparlarsa şahsen sorumlu olurlar. Ancak bu durumda vergi borçları ve zamları için alacaklı idarenin tasfiye memurlarına müracaat etmeden ortaklara müracaat edebileceği, "vergi aslı ve zamları, kendisine paylaşım yapılan ortaklardan da alınabilir, ortaklardan tahsil edilmiş olan vergi asılları için ayrıca tasfiye memurlarına müracaat olunamaz" hükmünden anlaşılmaktadır.

KVK'nun 34'üncü maddesinin 3'üncü fıkrası istisnai bir hüküm mahiyetindedir. Gerçekten durumun böyle olduğunu, gerek VUK'nun 10'uncu maddesinde gerek 6183 sayılı Kanun'un 33'üncü maddesinde benzer istisnai hükümlerin öngörülmemiş olması da teyid etmektedir. Esasen bu durumda kural, ortağa müracaat olsa idi, kanun koyucu 34'üncü maddenin 3'üncü fıkrasını koyma ihtiyacı duymazdı.

Şu hale göre; ortaklar vazifelilerin aynı zamanda sorumlu olmaları halinde sorumluluğun sırasını şu şekilde tesbit etmek mümkündür:

- 1) VUK'nun 10'uncu maddesine göre vazifelilerin sorumluluğu sözkonusu ise ortaklar bunlardan sonra takip edilecektir.
- 2) Tasfiye memurlarının sorumluluğu sözkonusu ise, bu takdirde amme borcunun mahiyetine bakılacaktır. Amme borcu vergi aslı ve cezasından ibaretse KVK'nun 34/III'üncü maddesi icabı, ortaklara tasfiye memurlarından önce müracaat etmek mümkündür. Borç, vergi aslı ve cezası dışında kalıyorsa, ortakların sorumlulukları, tasfiye memurlarının sorumluluklarından sonra gelir.

### 3.2.6. Limited Şirket Müdürlerinin Sorumluluğunun Hukuki Mahiyeti

#### 3.2.6.1. Limited Şirketle, Limited Şirket Müdürü Arasındaki İlişkinin Hukuki Mahiyeti

Limited Şirketle, limited şirket müdürü arasındaki münasebetin hukuki mahiyetinin tesbiti, müdürlerin sorumluluğunun mahiyetini izahta kolaylık yaratacaktır.

Limited Şirketle müdürler arasındaki münasebet ya kanuna (TTK.m.540/I) ya da bir akde dayanır (TK.m.540/II, 541). Limited şirketlerde "aksi kararlaştırılmış olmadıkça, ortaklar hep birlikte müdür sıfatıyla şirket işlerini idereye ve şirketi temsile mezun ve mecburdurlar." (TK.m.540/I). "şirket mukavelesi veya umumi heyet kararı ile şirketin idare ve temsili ortaklardan bir veya birkaçına" (TK.m.540/II) bırakabileceği gibi," şirket sözleşmesi veya genel kurul kararıyla şirketin idare ve temsili, ortak olmayan kimselere de bırakabilir (TK.m.541).

Şirket sözleşmesinde veya daha sonra ortakların kararı ile müdür sıfatı, ortaklardan birine ya da bir kaçına bırakılmamışsa, ortakların hepsi bu sıfatı kazanmış olur (TK.m.540/I). Limited şirketlerde, kolektif şirketlerin aksine, birlikte idare ilkesi söz konusudur. Ancak, şirket sözleşmesi ile münferit idare ve temsil sistemi kabul edilebilir. Müdürlük sıfatının kanunen kazanılması, kuruluştaki ortaklara tanınmıştır. Kuruluştan sonra şirkete giren ortaklar bu hususa genel kurulun ayrı bir kararı olmadıkça idare ve temsile mezun ve mecbur değildirler.



Limited şirket müdürlüğüne seçilmek, şirketle seçilen kimse arasında bir akit meydana getirir. Müdürlüğe seçim kararı, öneri (icab) anlamını taşır ve akit, ortak olan veya olmayan şahsın genel kurul içinde yahut ayrıca bu icabı açıkca veya örtülü kabul etmesi ile tamamlanmış olur. Taraflar arasında meydana gelen sözleşmenin şartları ana sözleşme veya genel kurul kararı ile ayrıca tespit edilebilir. Mesela, genel kurulun kararında iki müdürün şirketi idare ve temsile yatkili olduğu ve bunların şirketi kişisel olarak temsil edebileceği belirtilebilir. Doktrinde, şirketle müdür arasında seçme kararı ve bu kararın kabulü ile husule gelen akdin hukuki mahiyeti ihtilafıdır. Alman Hukuku'nda, taraflar arasındaki ilişki, anlaşma şartlarına göre, hizmet veya vekalet akdi olarak vasıflandırılır. İsviçre Hukuku'nda, müdür, vekil olarak kabul edilmemekle beraber, taraflar arasındaki ilişkiye vekalet akdi hakkındaki hükümler tatbik edilir. Fransız hukukunda ise bu ilişki vekalet olarak kabul edilir<sup>1</sup>.

#### 3.2.6.2. Müdürlerin Sorumluluklarını Tesbit Edecek Hükümlerin Hukuki Mahiyeti

Ticaret Kanunu'nda limited şirketler faslında hususi hüküm bulunmadığından, 138'inci madde nedeniyle Borçlar Kanununun 530'uncu maddesine atıf yapılarak, müdürle şirket arasındaki ilişkiler, Ticaret Kanunu'nun hususi hükümleri mahfuz olmak üzere, vekalet hükümlerine tabidir.

Burada ele alacağımız husus, müdürlerin sorumluluğuna uygulanacak hükümlerin hukuki kapsamının belirtilmesiyle; yani müdürlerin sebep oldukları zararın, talep hakkı olanlara karşı hangi kurallara göre düzenleneceğidir. Acaba, müdürlerin sorumluluğu, akdi bir sorumluluk mu, yoksa kanundaki özel hükümlerden doğan, yani kanun koyucunun iradesinden doğan bir sorumluluk mu olduğunu belirlemek gerekmektedir.

Müdürlerin sorumluluğunun akdi veya haksız fiil sorumluluğu olduğunun tesbiti önemlidir. Ancak, müdürlerin sorumluluğuna uygulanacak hükümlerin kapsamının belirtilmesi hukukçuların karşılaştığı en güç problemlerden birisidir.

Müdürlerle şirket arasındaki ilişki, hiç olmazsa Türk Hukuku'nda ve bir bakımdan İsviçre Hukuku'nda, bir akit ilişkisi ve bir vekalet akdi ilişkisi olarak

---

<sup>1</sup> Rıza Ayhan, Limited Şirketlerde Ortakların Zorunluluğu, İstanbul 1992, s.118-119.

düşünüldüğüne göre, buradan doğan sorumluluğun da akdi bir sorumluluk olması ve bu hususta vekalet akdine aykırılık hakkındaki hükümlerin uygulanması gerektiği düşünülebilir. Ancak, sorunu bu şekilde ele almak, müdürlerin daha önce incelediğimiz sorumluluk hallerinin kapsamı bakımından birbirinden çok farklı durumlara sebep olması nedeniyle, bizi uygulama alanı bulunmayan bir sonuca götürebilir. Bu sebeple, bütün sorumluluk hallerini aynı saymak ve aynı hükümlere tabi tutmak mümkün değildir. Nitekim, İsviçre Federal Mahkemesi, anonim şirket yönetim kurulu üyelerinin sorumluluğunu, esas itibarıyla, bir akdi sorumluluk olarak kabul etmiş bulunmasına rağmen, bunun bazı hallerde, bir haksız fiil sorumluluğu olduğu görüşünü de benimsemiştir<sup>1</sup>.

Türk Hukukunda, müdürlerin bütün sorumluluk halleri dikkate alındığı zaman, bunlardan bir kısmının akitten, diğer bir kısmının da, haksız fiilden doğan bir sorumluluğa dayandıkları görülür. Limited şirket müdürlerinin, Ticaret Kanunu'ndan doğan sorumluluk hallerinin bir kısmı, akdi sorumluluktur. Buna nazaran T.T.K.m.547'den doğan rekabet yasağına aykırı davranmak ve şirketle muamele yasağını ihlal etmek, akde aykırılık teşkil eder. Zira, müdürlüğün kabul edilmesiyle birlikte, şirket ana sözleşmesinin ve kanunun öngördüğü amir hükümleri ihlal etmemek müdür tarafından taahhüt edilmiş olur. Bu itibarla, bu hususların ihlali, akdin ihlali anlamındadır.

Buna göre, kural olarak, müdürlerin idare hakkı ile ilgili hususlar ve bunlardan meydana gelen sorumluluk halleri, sözleşmeye aykırılık karakteri taşır. Bu durumda tazminat genel hükümlere göre tayin ve tesbit edilir. Kanunun belirttiği hallerde de, ortaklar ve şirket alacaklıları şirketin maruz kaldığı zararı ve mahrum kalınan karın tümünü isteyebilir. Bu takdirde, Borçlar Kanununun 96 ve takip eden maddeleri uygulanır. Müdürlerin sorumluluğunu gerektiren diğer bazı hallerde ise sorumluluk bir haksız fiil sorumluluğudur. Ticaret Kanununun 336'ncı maddesinin birinci ve ikinci bentlerinde düzenlenen "ödemelerin doğru olmaması"ndan doğan sorumluluk bir haksız fiil sorumluluğu olarak vasıflandırılmaktadır. Zira esas sermaye hakkında yanlış beyanlarda bulunan kurucuların sorumluluğuna ait olan Ticaret Kanunu'nun 556, 306'ncı maddelerinde öngörülen hal ile 336'ncı maddenin 1'nci ve 2'nci bentleri

---

<sup>1</sup> Rıza Ayhan, a.g.e., s.118-119.

arasında benzerlik vardır ve Ticaret Kanununun 306'ncı maddesindeki sorumluluk bir haksız fiil sorumluluğu olarak görülmektedir.

Kanunen tutulması gereken defterlerin mevcut olmaması veya özensiz bir surette tutulmasından doğan sorumluluk kamu mükellefiyetinden doğmaktadır. Vergi Usul Kanununun 352'nci maddesine göre tüzel kişilik adına kesilen vergi cezası, sorumluluğu olan müdürlere tazmin ettirilebilir. Ayrıca resmi işlemleri münasebetiyle, tacirin defter tutma mükellefiyetine aykırı hareket ettiğini öğrenen hakimler, noterler, sicil memurları ve diğer memurlar keyfiyeti savcılığa bildirmeye mecburdur (TK.m.67/III-IV). Bunlar gösteriyor ki, defter tutma zorunluluğu bir kamu mükellefiyettir. Bu itibarla, defter tutma mükellefiyetine aykırılık bir haksız fiil sorumluluğu olmaktadır.

### **3.2.7. Limited Şirket Müdürlerine Karşı Açılacak Sorumluluk Davası**

Limited şirket idarecilerinin sorumluluğu, anonim şirket yönetim kurulu üyelerinin sorumluluğu hükümlerine atıf yapılarak düzenlenmiştir (TK.m.556). TTK'nun 336'ncı maddesinin 5'inci bendine göre yönetim kurulu üyeleri, gerek kanunun gerekse ana sözleşmenin kendilerine yüklediği görevlerin kasden veya ihmal neticesi olarak yapılmaması halinde şirkete, ortaklara ve şirket alacaklılarına karşı müteselsilen sorumludurlar. Görüldüğü gibi, Ticaret Kanunumuz idareciler için kusurlu bir sorumluluk öngörmüştür (kusurlu sorumluluk:kasıt ve ihmale dayanan sorumluluktur). TK.m.336/b.5'de ifadesini bulan bu genel prensip, idarecilerin sorumluluğuna ilişkin hükümlerin uygulama alanını çok genişletmektedir. Zira, bu hükme göre, şirket sözleşmesine aykırı hareketler kadar, kanunların idarecilere yüklediği görevlere aykırı davranışlar da sorumluluğu gerektirmektedir.

Limited şirket idarecilerinin sorumluluğunun genişletildiği hallerde özellikle, genel bir görev olarak, idarecilerin özen borcuna (TK.m.320) işaret olunmalıdır. Özen borcu idarecilere şirket işlerinin görülmesinde basiretli bir idareci gibi hareket etme mükellefiyetini yükleyen yardımcı bir borcu ifade eder. İdarecinin gerekli özeni gösterip göstermediği daima objektif ölçüye göre tesbit edilir. İşte bu hallerde, şirkete, ortaklara, şirket alacaklılarına veya üçüncü şahıslara, idarecilere karşı tazminat davası açma hakkı tanınmıştır.

### 3.2.7.1. Sorumluluk Davasının Tarafları

#### a) Sorumluluk davasında sorumlular

Sorumluluk davasının davalısı, esas itibariyle limited şirket müdürleridir. Limited şirketin idare ve temsil yetkilisi, müdürlere ait olduğu için, müdürler bakımından sorumluluğun müteselsil olduğu hallerde, sorumluluk davası, müdürler aleyhine açılır.

Vazifelerini ifa dolayısıyla müdürlerin işlemiş oldukları haksız fiillerden şirket sorumlu olduğu için (TK.m.541/II), bu konudaki dava şirket aleyhine açılır.

#### b) Sorumluluk Davasında Davacılar

Müdürlerin sorumlu olduğu fiil ve muamelelerde dava hakkı, sorumluluğun kapsamına göre bazı hallerde şirkete, ortaklara, şirket alacaklılarına veya üçüncü şahıslara tanınmıştır.

#### c) Limited Şirketin Dava Hakkı

Limited şirket müdürlere karşı açılacak sorumluluk davasında asıl hak sahibi, limited şirket tüzel kişisidir. Her ne kadar, TK.m.309/I'de sadece ortakların ve alacaklıların dava hakkından bahsedilmekte ise de, ortaklar ve alacaklılar, dolayısıyla zarar gören şahıs sıfatı ile ve elde edilecek tazminat, şirkete verilmek üzere dava açtıkları için, limited şirketin dava hakkı mevcut olmaktadır.

Müdürler, kanun ve esas mukavele hükümleri gereğince idare görevlerini gereken özenle yerine getirmemişlerse, şirkete karşı sorumludurlar. İdare görevlerini ihlal eden müdürler, öncelikle, şirketle aralarındaki sözleşmeye aykırı davranmış olurlar. Ortaklara ve şirket alacaklılarına karşı sorumluluk, şirkete karşı sorumluluktan doğmaktadır<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Rıza Ayhan, Limited Şirketlerde Ortakların Sorumluluğu, Kazancı Kitap A.Ş. İstanbul 1992, s.118,119.

### 3.3. Anonim Şirketlerde Sorumluluk

#### 3.3.1. Anonim Şirketlerde Yönetim Kurulu Üyelerinin Sorumluluğu

A.Ş.'ler T.T.K.'da düzenlenmiş bir tüzel kişiliktir. Konu bu başlık altında Ticaret hukukuyla ilgili olmaktadır. Fakat bir tüzel kişi olan A.Ş.'ler ülkemizde oldukça fazladır. Dolayısıyla bu şirketlerin vergi hukukunu ilgilendiren bir konu olarak yani şirketlerin kar elde etmesi ve vergi vermeleri açısından bu vergilerin nasıl hesaplanacağı, kimlerin hesaplayacağı, A.Ş.'lerde bu vergilerin ödenmesinden kimlerin sorumlu olacağı konuları bizi A.Ş.'lerde yönetim kurulunun sorumluluğunu da incelemeye sevketmektedir.

Anonim Şirket yönetim kurulu üyelerinin sorumluluğu konusu kamu yararı ile ilgili bir problemdir. Bu ilgi, yöneticilerin bir yandan şirket ortaklarının ve alacaklıların diğer yandan anonim ortaklıkla hukuki işler kurmaya namzet bütün üçüncü şahısların menfaatleri üzerinde etki gösterebilecek bir konumda bulunmalarından doğmaktadır<sup>1</sup>.

Tüzel kişiler, medeni hakları kullanma ehliyetine kuruluş amaçlarıyla sınırlı olarak sahiptirler. Fiziki varlıkları olmadığından, bu ehliyetini kanuni organları aracılığıyla kullanırlar. Bu kanuni organ genellikle yönetim kuruludur.

##### 3.3.1.1. Anonim Şirketlerde Yönetim Kurulu Üyelerinin Belirli Sorumluluk Halleri

Bu sorumlulukları şöyle sıralayabiliriz;

- 1.Hisse senetleri bedellerine mahsuben pay sahipleri tarafından vuku bulan ödemelerin doğru olması,
- 2.Dağıtılan ve ödenen kar paylarının hakiki olması,
- 3.Kanunen tutulması gereken defterlerin mevcut olması ve bunların özenle tutulması,
- 4.Genel kurul kararların yerine getirilmesi
- 5.Şirketin temsili

---

<sup>1</sup> Ersin Çamoğlu, A.O.'da Yönetim Kurulu üyelerinin Hukuki Sorumluluğu, Banka ve Tic.Huk.Araştırma Ens. Yay No.98, İst-1972, s.7.

6.Şirketin Yönetimi:(Ana sözleşmeyle yönetim hakkının tamamı veya bir kısmı bir murahhas üyeye bırakılsa dahi yönetim kurulunun nezaret görevi devam eder)<sup>1</sup>.

7.Genel kurulun toplantıya çağırılması, gündemin hazırlanması

8.İş yılına ait kar-zarar hesabını çıkarmak ve bunu genel kurul toplantısından 15 gün önce pay sahiplerinin incelemesine sunmak,

9.Malvarlığı esas sermayenin yarısı oranında azalmışsa durumu derhal genel kurula bildirmek ve ortaklığın aciz halinde bulunduğu şüphesini uyandıran belirtiler varsa derhal bir ara bilançosu düzenlemek ve durumdan genel kurulu haberdar etmek; ortaklığın aktifleri borçlarını karşılamaya yetmediği takdirde durumu derhal mahkemeye bildirmek ve ortaklığın iflasını istemek,

10.Sermayenin artırılması veya azaltılmasıyla ilgili formaliteleri gerçekleştirmek (Bkz.T.T.K.m.391-398),

11.Anonim ortaklığın sona ermesinde ve tasfiyesiz infisah hallerinde yönetim kurulu üyelerine görevler verildiği gibi, ayrı tasfiye memuru bulunmayan hallerde tasfiye memuru sıfatıyla ortaklık malvarlığının tasfiyesi de yönetim kurulu üyelerine yüklenmiş görevlerdir.

12.Şirketle ilgili kanunun emrettiği tescil ve ilanları yaptırmak,

13.Tahvil ihracı ile ilgili işlemlerin yönetimini yapmaktır.

### 3.3.2. Özen Borcu

Yönetim kurulu üyeleri şirket işlerini yürütürken dikkatli özeni göstermek, ve basiretli bir işadamı gibi davranmak zorundadır.Yönetim kurulu üyeleri ile anonim şirket arasında bir **Vekalet Akdi** olduğu kabul edilir.Vekalet akdinde B.K.m.390'da vekil için özen borcu öngörülmüştür. Şartlar gerçekleştiğinde bu ilişki hizmet akdi olarak ta nitelenebilir. İster vekalet ister hizmet akdi olsun geniş çerçevede düşünüldüğünde yönetim kurulu üyeleri için sadakat borcu doğmaktadır.

Yönetim kurulu üyelerinin özen borcu ücret alsınlar veya almasınlar objektif olmalıdır. Medeni hukuktaki objektif hüsnüniyet kavramını bu konuyla bağdaştırmak

---

<sup>1</sup> Ersin Çamoğlu, a.g.e., s.60.

mümkündür. T.T.K.'nun 320'nci maddesi bu konuda şöyle demektedir:” Yönetim kurulu üyelerinin şirket işlerinde gösterecekleri dikkat ve basiret hakkında B.K.'nun 528'inci maddesinin ikinci fıkrasının hükmü tatbik olunur“. Adi şirket ortaklarının "ihtimamın derecesi" başlıklı B.K.'nun 528'inci maddesi; “Ortaklardan her biri şirket ilerinde olağan özeni sarfetmeye mecburdur. Diğer ortaklara karşı kendi kusuruyla sebebiyet verdiği zararları, şirkete diğer işlerde sağladığı menfaatler ile mahsup ettirmeye hakkı olmaksızın tazmin ile mükelleftir.2'inci fıkrada; şirket işlerini ücret ile idare eden ortak tıpkı bir vekil gibi sorumlu olur.” demektedir.

“Vekilin Borçları” başlıklı B.K.'nun ilgili maddelerinde konuyla ilgili olarak şu hükümlere yer verilmiştir: “Vekil, müvekkilinin açık olan talimatına muhalefet edemez (B.K.m.389).” “Vekilin sorumluluğu umumi surette işinin sorumluluğuna ait hükümlere tabidir. Hal icabına göre mecbur kalmadıkça veya adalet başkasını kendi yerine geçirmeye uygun bulunmadıkça vekaleti kendisi yürütür (B.K.m.390).” “Vekil bir işi yetkisi dışında bir üçüncü şahsa yaptırırsa onun fiilinden kendisi yapmış gibi sorumlu olur(B.K.m.391).” Bu kanun hükümleri de gösteriyor ki yönetim kurulu üyeleri şirket işlerine gerekli özeni göstermek zorundadırlar.

### **3.3.3. Anonim Şirketlerde Yönetim Kurulu Üyelerinin Sorumluluğunu Gerektiren Durumlar**

\* Yönetim kurulu şirketin kuruluşu sırasında olduğu gibi daha sonra da taahhüt edilmiş olan pay bedellerinin zamanında ödenmesini istemek takip etmek zorundadır.

\* Dağıtılan ve ödenen kar paylarının gerçek olmaması halinde, yönetim kurulu üyeleri müteselsilen sorumludur (T.T.K.m.336/2).

\* Yönetim kurulu kanunen tutulması gereken defterleri düzenli olarak tutmaktan sorumludur. Bu görev yönetim kuruluna aittir ve şahsi bir karakter taşır. Defterleri bir başkasına tuttursalar dahi sorumludurlar. Doğabilecek zararlardan da şahsen sorumludurlar (T.T.K.m.67/2). Defter Tutma düzenine ilişkin V.U.K.'nun 215-219'uncu maddeleri uygulanmak zorundadır. Defterlerin doğru, açık, birbirlerini doğrular şekilde kanuna uygun tutulması gerekir (T.T.K.m.75,85).



A.Ş.yönetim kurulu üyeleri kanunen tutulması gereken defterlerin tutulmaması veya özensiz tutulması nedeniyle doğacak olan ve yönetim kurulu üyelerinin sorumlu olduğu zararların başında, V.U.K.'nun 344 ve 352'nci maddelerinde düzenlenen vergi kaçakçılığı ile usulsüzlük cezaları ve AATUHK'nun 51.maddesi gereğince şirketten istenecek vergi aslına her ay için ayrı ayrı %15 gecikme zammı uygulaması gelmektedir. Nitekim, Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu; E.1991/421, K.1992/148, T.01.05.1992, kararıyla gecikme zammının da şirketi yöneten ve temsil edenlerin sorumluluğuna dahil olduğuna hükmetmiştir.

Ayrıca yönetim kurulu üyeleri kanuni şartlara haiz olarak şirketin ilan ettiği konkordatoyu, defterlerin mevcut olmaması veya özensiz bir biçimde tutulmuş olması nedeniyle reddedilmesinden doğan zararlardan da sorumludurlar<sup>1</sup>.

\* Tasdiki mecburi olan defterlerden(yevmiye,envanter) herhangi birinin tasdikinin yaptırılmaması 1.derecede usulsüzlük cezasına çarptırılmaya yol açar (V.U.K.m.351). Ayrıca bu durum, V.U.K.'nun 30'uncu maddesi uyarınca re'sen takdiri gerektirmekte olup, takdir olunan matrah farkı üzerinden de kaçakçılık, ağır kusur veya kusur cezalarından birinin uygulanmasına yol açacaktır. Kanunda tutulması emredilen defterler T.T.K.'na göre 10 yıl, V.U.K.gereğince ise 5 yıl saklanmak zorundadır. Yangın, su basması, deprem vb.sebeplerle defterler kaybolursa yönetim kurulu en geç 15 gün içinde bağlı bulunduğu yerin görevli mahkemesine başvurarak bir belge almak zorundadır. Aksi halde defterler yok sayılır ve sorumluluk doğar. Defterlerin inceleme elemanlarınca istenildiğinde ibraz edilmemesi gizleme demektir (V.U.K.m.344/6) ve bu durum kaçakçılığa girer. Kaçakçılık fiilini işleyenlere kayba uğratılan verginin üç katı tutarında vergi cezası ve üç aydan üç yıla kadar hapis cezası uygulanır.

### 3.3.4. İbra

T.T.K.'nun 380'inci maddesinde ifade edilen ibra müessesesi ile "genel kurul bilançooyu tasdik etmekle, yönetim kuruluna o yıl içinde yapılan ve bilançoda gözükten cylemlerden dolayı rücu hakkı bulunmadığını beyan etmiş olur" denilmektedir<sup>2</sup>. Ancak, şirketin gerçek durumunu göstermeyen eksik, yanlış, yanıltıcı düzenlenen bilanço ile

<sup>1</sup> Şükrü Kızılot - Saygın Eyüpgiller, a.g.e., s.205.

<sup>2</sup> Şükrü Kızılot - Saygın Eyüplügil, a.g.e., s.206.

yönetim kurulu üyeleri, müdürler ve denetçiler bilançonun tasdiki ile ibra edilmiş (aklanmış) olmazlar (T.T.K.m.380).

---

### 3.4. Kollektif Şirketlerde Sorumluluk

#### 3.4.1. Sorumluluğun Kaynağı

Kollektif ortaklığın, mal varlığıyla sorumluluğu, doğrudan doğruya ortaklık ile üçüncü kişiler arasındaki borç ilişkisinden doğmaktadır. Bu bakımdan ortaklığın sorumluluğu ile gerçek kişinin sorumluluğu arasında hiç bir fark yoktur.

#### 3.4.2. Sorumluluğun Kapsamı

“Ortaklığın varlığı, ortakların ve ortaklığın ikdisadi faaliyeti sonucu oluşur ve devamlı değişiklik gösterir. Sorumlu olan malvarlığı başvurma anında var olan mal varlığıdır. Ortaklık borçlarından ortak, bir sorumluluk sujesi olarak ancak belirli koşulların gerçekleşmesi halinde, örneğin ortaklığa karşı yapılan takibin semeresiz kalması, ortaklığın herhangi bir sebeple sona ermesi (T.T.K.179/I) veya ilgili ortağın iflası halinde (İ.İ.K.205/III), ortaklıktan tam bir ödeme elde edilememesi tehlikesinin doğduğu zamanlarda takip edilebilecektir. Türk kanun koyucusu, ortaklık borçlarından ortakları sorumlu kılmakla, ortaklık malvarlığının karşılanmaya yetmediği yükümlülüklerin karşılanması, ortaklığın kredi ortamının sağlanması amacını gütmüştür.

Kollektif ortaklık, ortaklarının ortaklık borçlarından dolayı müteselsilen ve bütün mallarıyla sorumlu olduklarına ilişkin kural (T.T.K.178/I) ortaklık alacaklısına, dilerse ortağa, dilerse ortaklığa başvurma olanağını sağlamaz. Ortaklık alacaklısı ortaklığın borç ve taahhütlerinden dolayı ilk önce ortaklığa başvurmak zorundadır. Bu nedenle kollektif ortaklığa ve mal varlığına güvenecek kişiler, ortaklıkla giriştikleri işlemlerde öncelikle ortaklığın mal varlığını hesaba katmak zorundadırlar<sup>1</sup> .”

---

<sup>1</sup> Güzin (Oğuz) Üçışık, Türk Hukukunda Kollektif Ortaklıkta Ortakların Sorumluluğu - İst.1985, s.7-8.

Medeni Kanunumuza göre Tüzel Kişilerin de iradesi vardır. M.K. m.482'ye göre Hüküm şahsın iradesi organları vasıtasıyla ifade olunur. 48'inci maddenin 2'inci fıkrasında ise şöyle denilir "Organlar, hukuki tasarrufları veya diğer herhangi bir fiilleri ile hüküm şahsı bağlar."

T.T.K.'nun 177'inci maddeleri yukarıda anılan M.K. 48'inci maddesinin 2'inci fıkrasına dayanır. T.T.K.'nun 177'inci maddesi "Şirketi temsil yetkisine haiz olan kimseler tarafından, açık veya zımni olarak şirket namına yapılmış olan muamelelerden dolayı, şirket alacaklı ve borçlu olur." demektedir. Bu iki madde, özellikle T.T.K.madde 177 göz önüne alınarak sorumluluğun koşullarını ortaya koyabiliriz.

### 3.4.3. Sorumluluğun Koşulları

#### 3.4.3.1. Yapılan İşlemlerin ve İşlenen Fiillerin Ortaklığın Yetkili Organınca Yapılması

Bu koşulun gerçekleşmesi için:

- Ortak veya ortak grubuna organ sıfatı verilmiş olması,
- İşlemi yapan organın temsil yetkisine sahip olması (T.T.T.176,177/I),
- Ortaklık adına hareket etmiş bulunması

gerekir.

Bu koşullar gerçekleştiğinde, organın ortaklık adına yaptığı işlemler ve işlediği haksız fiiller, ortaklığın hukuki sahasında hüküm ve sonuç yaratabilmektedir.

#### 3.4.3.2. Yapılan İşlemlerin Ortaklığın İşletme Konusu İçine Girmesi veya Konuya Bağlanabilir Olması

Ortaklığın hali ve fiili ehliyeti ve buna ilişkin olarak sorumluluğu işletme konusu ile sınırlıdır (T.T.K.137).

### 3.4.3.3. Ortaklığın Tüzel Kişiliğe Sahip Olması

Ortaklık bir varlık olarak doğmadan, yani tüzel kişiliğe sahip olmadan, ortaklığın sorumluluğu değil, ancak ortakların müteselsil sorumluluğundan söz edilebilir<sup>1</sup>.

Kuruluş halindeki kolektif ortaklık tüzel kişiliğe, yani aktif ve pasif hak sahibi olma imkanına sahip değildir. Bir bebeğin hak ehliyeti nasıl sağ ve tam doğumla başlıyorsa, kolektif ortaklığın da haklardan yararlanma ve borçlanma ehliyeti (fiil ehliyeti) tüzel kişiliğin kazanılması ile başlar ve ancak bundan sonra üçüncü şahıslara karşı ortaklığın sorumluluğundan söz edilebilir. Kolektif ortaklığın doğumu ticaret siciline tescil ile olunur. Ortaklık doğmadan önce yapılan işlemler, tüzel kişilik kazanıldıktan sonra izin (icazet) verilirse, ortaklık sorumlu olur.

### 3.4.4. Ortakların Şahsi Sorumluluğu ve Sorumluluk Derecesi

“Ortaklar, şirketin borç ve taahhütlerinden dolayı müteselsilen ve bütün malları ile sorumludurlar. T.T.K.178.”T.T.K.’numuz ortakların ne zaman sorumlu olacağını açıkça belirlemiştir. Şöyleki;

Şirketin borç ve taahhütlerinden dolayı birinci derecede şirket sorumludur. Demek ki alacaklının ilk önce şirkete (tüzel kişiliğe) başvurması gerekir. Şirkete karşı yapılan icra takibi sonuçsuz kalmış veya şirket herhangi bir sebeple sona ermiş ise o zaman, yalnız ortak veya ortaklıkla birlikte şirket lehine dava açabilir ve takip yapılabilir (T.T.K. m.179/I). Böylelikle ortaklığa karşı yapılan icra takibinin semeresiz kalması halinde, ortakların şahsi mallarına ihtiyati haciz koymak olanaklıdır (T.T.K. m.179/II).

İkinci derecede olan ortakların sorumluluğu, ortakların yükümlülüklerini teminat altına almak için tesis edilmiştir.

Ortakların sorumlu olan mal varlıkları alacaklıların baş vurdukları anda mevcut olan mal varlığıdır. Alacaklıların baş vurduğu anda ortakların sahip olduğu bütün aktif

---

<sup>1</sup> Güzin (Oğuz) Üçışık, a.g.e., s.20.

değerleri sorumluluğa konu olur. Bu tarihten önce elden çıkmış değerlerin sorumluluğu söz konusu olamaz<sup>1</sup>.

Eğer varlığa yeni bir ortak dahil olursa, bu ortağın ortaklığa girme tarihinden önce doğmuş olsa bile ortaklığın borçlarından diğer ortaklarla birlikte müteselsilen ve bütün malları ile sınırsız sorumludur (T.T.K. 178/II).

#### 3.4.5. Sorumluluğun Kanundan Doğan Sınırlandırılması

Kollektif şirket ortağının medeni hakları kullanma ehliyetinin (fiil ehliyeti) yokluğu, ortağın şahsından ileri gelen bir sınırsız sorumluluk engeli olduğu için çoğu hallerde o ortak bakımından ortaklığa girişin ve bunun sonuçlarının yok sayılmasına (butlanına) yol açar. Örneğin, akıl hastası bir şahsın kollektif ortaklığa girmesi halinde ortaklığa giriş geçerli olmayacağı gibi ortaklık ilişkisinden doğan sorumluluklarda onun için söz konusu olamaz. Fakat akdin o ortak bakımından geçerli olmaması diğer ortakların sorumluluklarını engellemez.

Küçük ve mahcurların (sınırlı ehliyetsizler) kollektif şirkete ortak olması onların tüm mal varlıklarıyla sınırsız sorumluluğunu gerektirecektir. Fakat, mümeyyiz küçükler ile mahcurlar aleyhinde borç doğuran hukuki işlemleri kendi başına yapamazlar. Sınırlı ehliyetsizin kanuni mümessilinin rızası olmadan yapmış olduğu işlemler sınırlı ehliyetsizi bağlamaz. Gerekli izin alındıktan sonra mümeyyiz küçük ve kısıtlı (mahcur) kollektif ortaklığın birlikte getirdiği tüm işlemleri akd ve ifa ehliyetine sahip ve bu işlemlerden bütün malvarlığı ile sorumlu olur. Küçük ve kısıtlının bu tip ortaklığı için sulh mahkemesinin de “izni” gereklidir. Küçük ve kısıtlıya temsil yetkisi tanınmışsa bu yetkiyi veli veya vasi kullanır; ve tabidir ki kollektif ortaklığın birlikte getirdiği işlemler veli ve vasi tarafından küçük ve mahcur adına akd ve ifa olunur<sup>2</sup>.

#### 3.4.6. Ortaklığın Müteselsil Sorumluluğu

Ortaklar şirketin borç ve taahhütlerinden dolayı müteselsilen ve bütün malları ile sorumludurlar. Bu sorumluluklar şöyledir;

<sup>1</sup> Güzin (Oğuz) Üçışık, a.g.e., s.36.

<sup>2</sup> Güzin (Oğuz) Üçışık, a.g.e., s.42-43.

- a) Alacaklı dilediği ortağa başvurabilir ve her ortak edimin tamamından sorumludur (Alacaklı ortaklardan istenirse birini, birkaçını veya hepsini dilediği miktar üzerinden dava edebilir.).
- b) Alacaklının tatmin edilmesi oranında, diğer ortaklar borçtan kurtulur.
- c) Ortak üzerine aldığı borç sorumluluğundan fazla borç öderse diğerlerine rücu edebilir (Fazla ödediği kısmı diğer ortaklardan alabilir.).

### 3.5. Kişi Ortaklıkları ile Sermaye Ortaklıkları Arasındaki Hukuki Benzerlik ve Farklar

1. Kişi ortaklıklarında sorumluluk sınırsız ve müteselsildir. Sermaye ortaklıklarında ise ortaklar yükümlülük altına girdikleri sermaye miktarı ile sınırlı olarak sorumludur.
2. Kişi ortaklıklarında, ortaklık sözleşmesi, ortakların oybirliği ile değiştirilebilir. Oysa sermaye ortaklıklarında kanunun aradığı oy çokluğu, ortaklık statüsünün değiştirilmesine imkan sağlar
3. Kişi ortaklıklarında (adi-kollektif), ilke olarak her ortağın ortaklığı yönetim, temsil ve denetim yetkisi vardır. Sermaye ortaklıklarında da yetki genelde devredilir.
4. Kişi ortaklıklarında, ortağın ortaklıktan çıkması, çıkarılması ve ölümü ile pay sahipliğini yitirmek mümkün olabilir. Halbuki sermaye ortaklığında, payın devri söz konusu olabilir. Limited ortaklıklarda sermayenin en az dörtte üçüne sahip olan ortakların en az dörtte üçünün devre izin vermesiyle pay devri yapılır.

### 3.6. Ortaklık Sözleşmesinin Özellikleri

- Ortaklık sözleşmesinin doğabilmesi için, kuruculara, "birleşme ve ortaklık kurma iradesinin" ( animus contrahendac societatis) denilen unsurun bulunması gerekir.
- Ortaklık sözleşmesi, ortaklığı kuran bütün kişilerin, karşılıklı ve birbirine uygun suretle rızalarını açıklamaları ile tamam olur. Bu rıza beyanında tüm ortakların

sözleşmenin esaslı noktalarında yani, ortakların kişilikleri, ortaklığın konusu ve sınırları, ortaklığın türü, ticaret ünvanı ile sermayesi konusunda anlaşmış olmaları gerekir.

- Adi ortaklık sözleşmesi, yazılı şekile bağlı değildir. Fakat, kollektif, komandit, hisseli komandit, anonim ve limited ortaklık sözleşmeleri yazılı şekle bağlıdır.
- Ortaklık sözleşmesinde, uğraşı alanının olanaksız veya hukuka, ahlaka yahut adaba aykırı olmaması gerekir.
- Ortakların medeni hakları kullanma ehliyetine sahip olmaları gerekir.
- Ortaklık sözleşmesi taraflar arasında, bir nevi organik kanun niteliğini taşır.
- Ortaklar arasında eşitlik ilkesi vardır. Bu eşitlik, herkesin sermayesi oranında kar ve zarar katılması anlamına gelir.
- Ortaklık bir kişi birliğidir.
- Ortaklıklarda sermaye, vazgeçilmez, temel unsurdur.

### 3.6.1. Evli Kadının Ortak Olabilmesi

İlke olarak, evli kadının bir şirket kurucu veya ortak olmasında yasal bir sakınca olmadığı gibi, bu hususda kocanın da onayı gerekmez. Bununla birlikte, M.K.'nin 159'uncu maddesine göre, kadın ancak kocasının, açık veya zımni izni ile bir iş veya sanatla uğraşabilir. Kocanın bu izni vermemesi halinde, kadın, kendisinin bir iş veya sanatla uğraşmasının evlilik birliğinin veya bütün ailenin yararına olduğunu ispat ederse, bu izin hakim tarafından verilebilir. Eğer koca, karısını, bir iş veya sanat yapmaktan yasaklarsa, yasaklama iyi niyet sahibi üçüncü kişilere karşı hükümsüzdür (M.K.m.159).

M.K. 159'uncu maddeye göre koca, karısını bir iş veya sanatla uğraşmaktan men edebilsede, koca karısını sözleşme ve ortaklık sözleşmesi yapma yeteneğinden yoksun edebileceğini düşünmemek gerekir. Çünkü bir iş veya sanatla uğraşmak ile sözleşme yeteneği farklıdır ve sözleşme yeteneği bakımından medeni kanun, karı koca arasında



bir ayrıcalık gözetmemiş ve evli kadın için, sözleşme yeteneği yönünden bir kısıntı getirmemiştir<sup>1</sup>.

#### 4.TEBLİĞE İLİŞKİN SORUNLAR

Tebliğ, vergi dairelerince tarh edilen, yani miktarı hesaplanan verginin ödenmesi için, ilgili mükellefe veya sorumluya bildirilmesidir. Zira tebliğ mükelleflere, bunların kanuni temsilcilerine genel vekillerine veya vergi cezası kesilenlere yapılır (V.U.K.m.94/I).

Vergi ihbarnameleri, ceza ihbarnameleri, vergi dairesince belli ödevlerin yerine getirilmesi için yapılan bildirimler, takdir komisyonu kararları, yoklama fişleri inceleme raporları ve uzlaşma tutanakları tebligat kapsamına girer. Buna karşılık, beyana dayalı tarhiyatta tahakkuk fişinin ayrıca tebliği gerekmez. Tahakkuk fişini mükellef genelde elden alır. Tahakkuk fişinin mükellefe verilen nüshası aynı zamanda beyannamenin makbuzu yerine geçer.

Vergi inceleme elemanlarının düzenlediği rapor sonucu tarhiyata gidilecekse durumun yükümlüye tebliğ edilmesi gerekir. Bu konuda bir Danıştay kararında: "Defter ve belgelerin yandığını mahkeme kararıyla kanıtlayan yükümlü hakkında düzenlenen inceleme raporu tebliğ edilmeden tarhiyat yapılamaz."<sup>2</sup> denilmektedir.

Tebliğat yoluyla ödeyeceği vergi, ceza vb. yükümlülüklerin mükellefe bildirilmesini verginin açıklığı ilkesin dahil etmek gerekir diye düşünüyoruz.

Tebliğ birçok durumlarda mükellefe tanınan dava açma süresinin başlangıcıdır. Usulüne göre yapılan tebliği alan kimse bu tarihten başlamak üzere ancak belirli süreler içinde dava açabilir. Bu süreler itirazsız geçerse vergi borcu kesinleşir.

Belli bir vergi uyuşmazlığında mükellefin tayin ettiği bir vekilin olması halinde tebliğ mükellefe yapılırsa geçersizdir; tebliğ mutlaka vekile yapılmalıdır. Fakat tebliğ

<sup>1</sup> Sait Kemal Mimaroglu Ticaret Hukuku 2.Cilt -İşletme Hukuku - Ticaret Ortaklıkları Hukuku, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Hukuk Fakültesi,Cebeci-Ankara, s.49-50.

<sup>2</sup> Danıştay 4.Daire E.1985/6563, K.1987/3889,T.16.12.1987.

mükellefe yapıldıktan vekiilin zamanında haberdar olduğu ispat edilirse bu tebliğ geçerli sayılmak gerekir.

Bu konuda Danıştayın bir kararının özeti şöyledir: “Vekilinin her türlü çabanın gösterilmesine karşın bulunamaması nedeniyle yükümlüye yapılan bildirim, vekil varken asıla yapılan bir bildirim olmakla birlikte, hükümsüz değildir. Bu durumdaki yükümlülüğün borcunu zamanında ödememesi durumunda, ödeme emri çıkartılması doğrudur.”<sup>1</sup>.

#### *4.1. Tebliğ Yapılacak Kimseler*

Tebliğ işleminde yazılı şekil esastır. Tebligat yükümlüye, kanuni temsilciye, genel vekile, ceza muhatabına, tüzel kişilerde yasal temsilcilere, tüzel kişiliği olmayan kuruluşlarda yönetici veya temsilcilere, kamu idare ve müesseselerinde en büyük amirlere, yardımcılarına ya da yetkili kılınmış memurlara yapılır.

Danıştay’ın bu konuyla ilgili kararı<sup>2</sup> “Şirketin işyeri adresinde bulunamaması üzerine, yönetim kurulu üyesi olan kişinin ikametgah adresinde aynı soyadı taşıyan aile fertlerinden birine yapılan tebligatın geçerli sayılması gerekir” şeklindedir. Yine aynı yönde benzer bir Danıştay Kararında<sup>3</sup> “adına re’sen takdir yoluyla salınan KDV ve kesilen cezalara ilişkin ihbarnamelerin, şirket yönetim kurulu başkanının ikametgah adresine eşine tebliğ edilmesi yasalara uygundur. Bu gibi durumlarda, tebligatın usulsüz yapıldığından söz edilemez” demektedir.

Tebliğ, kendisine tebliğ yapılacak kimsenin bulunmaması halinde ikametgah adresinde bulunanlardan veya işyerlerinde memur ya da müstahdemlerinden birine yapılır. Ancak, ikametgah veya işyerinde muhatap yerine tebliğ yapılacak kişilerin 18 yaşından küçük ve açıkça ehliyetsiz olmaması gerekir.

Mükellef yerine geçen veli vasi veya kayyım gibi vergi sorumlusu birden fazla olursa, tebliğ bunlardan yalnız birisine yapabilir (V.U.K.m.95). Yabancı ülkelerde bulunanlara tebliğ o ülkenin yetkili makamı vasıtasıyla yapılır.

<sup>1</sup> Danıştay 13.Daire E.1980/1117, K.1981/1574,T.09.06.1981.

<sup>2</sup> Danıştay 9.Daire E.1996/427, K.1996/1685,T.09.05.1996.

<sup>3</sup> Danıştay 7 Daire E.1993/4694, K.1994/3616,T.26.06.1994.

Vergilerin tarh ve tahakkuku aşamalarında V.U.K.'nun tebligata ilişkin hükümleri geçerlidir. AATUHK'nun 8'inci maddesindeki atıf gereği, bu aşamada da V.U.K. hükümleri uygulanmaktadır. Vergilendirme sürecinde herhangi bir aşamada yargı uyuşmazlığı çıktığı zaman tebligat işlemleri İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 60'ıncı maddesi uyarınca, Tebligat Kanunu hükümleri çerçevesinde yürütülür. Bunun haricindeki diğer tüm vergileme aşamalarında V.U.K.'nun tebligata ilişkin hükümleri esas tutulmuş olmaktadır<sup>1</sup>.

Tebliğ yöntem olarak usulüne uygun olmakla birlikte, tebliğ edilen belgelerde bazı şekil hataları bulunabilir. Eğer bu şekil hataları esasa etkili değilse, tebliğin geçerliliğini önlemez; tebliğin hukuksal değeri vardır. Fakat esasa etkili şekil hataları varsa, belgeler ve tebliğ hukuksal sonuç yaratamaz. Yükümlünün adının, vergini türü ya da miktarının, vergi mahkemesinde dava açma süresinin yazılmamış olması veya belgelerin görevli yada yetkili makam tarafından düzenlenmemesi belgeleri geçersiz kılar<sup>2</sup>.

Tebliğin usulüne göre yapılması gerekir. Aksi takdirde idari bir işlem sayılan tebliğ sakat yapılmış olur. Bu nedenle tebliğin şekil koşullarına uyması gerekmektedir.

## *4.2. Tebliğ Çeşitleri*

### **4.2.1. Posta ile Tebliğ**

Posta ile tebliğ edilecek belge şekilleri maliye bakanlığınca tespit edilen özel kapalı zarf içinde postaya verilir. Bilinen adreste muhatabın mektubu aldığı tarihte tebliğ yapılmış olur (VUK.m.99,100).

VUK'na göre bilinen adresler :

- 1) Mükellef tarafından işe başlamada bildirilen,
- 2) Adres değişikliğinde bildirilen,

---

<sup>1</sup> M. Öncel - Ahmet Kumrulu - N.Çağan, a.g.e., s.105.

<sup>2</sup> Selim Kaneti, Vergi Hukuku, Filiz Kitapevi.İstanbul 1989, s.137-138.

- 3) İşi bırakmada bildirilen,
- 4) Vergi beyannamelerinde bildirilen,
- 5) Yoklama fişinde tespit edilen,
- 6) Vergi mahkemesinde dava açma dilekçelerinde ve cevaplarında gösterilen,
- 7) Yetkili memurlar tarafından bir tutanakla tespit edilen,
- 8) Bina ve arazi vergilerinde komisyonlarca tahrir varakalarında tespit edilen adreslerdir (VUK.m.101).

**Tebliğ evrakının teslimi :**

Tebliğ evrakının teslimi VUK.m.102'de düzenlenen şekliyle aşağıdaki biçimde anlatılmıştır.

Tebliğ evrakı olan zarf posta idaresince muhataba verilir ve keyfiyet muhatap ile posta memuru tarafından taahhüt ilmuhaberine tarih ve imza konulmak suretiyle tespit olunur.

Muhatap zarf üzerindeki adreste bulunamazsa memur durumu zarf üzerine yazar ve posta idaresi mektubu derhal tebliği yaptıran daireye geri gönderir.

Muhatap geçici olarak bilinen adresinden ayrıldığı orada bulunanlar ya da komşular tarafından bildirildiyse keyfiyet ve beyanda bulunanın kimliği tebliğ alındısına yazılarak altı beyana yapana imzalatılır. İmzadan kaçınırsa, tebliğ yapan bu durumu şerh ve imza eder ve tebliğ edilemeyen evrak çıkaran kuruma iade olunur. Bu halde uygun sürede yeniden tebliğ çıkarılır.

#### **4.2.2. İlan Yolu İle Tebliğ**

##### *4.2.2.1. Tebliğin İlanla Yapılacağı Durumlar*

Muhatabın adresi hiç bilmezse, bilinen adresi yanlış veya değişmiş olur ve bu yüzden gönderilen mektup geri gelirse, diğer nedenlerden posta ile tebliğ imkanı bulunamıyorsa, yabancı ülkelerde olanlara tebliğ yapma imkanı olmazsa, ilan yoluyla tebliğ yapılır (VUK.m.103).

#### 4.2.2.2. İlanın Şekli

i."İlan ilgili vergi dairesinin bulunduğu yerin belediye sınırları içinde çıkan bir veya daha fazla gazetede yayınlanır."

ii."İlan yazısı tebliğ yapan dairenin ilan edilebilir yerine asılır bir sureti mükellefin bilinen son adresinin bağlı olduğu muhtarlığa gönderilir."

#### 4.2.2.3. İlanın Kapsamı

"İlanlarda, tebliğin ilgili olduğu vergiler gösterilerek adları (Tüzel kişilerde ünvanları) yazılı muhataplara aşağıdaki hususlar ihtar olunur."

i. "İlan tarihinden başlayarak bir ay içinde ilanı yapan makama bizzat müracaat etmeleri ve yahut taahhütlü mektup veya telgrafla açık adreslerini bildirmeleri;"

ii. "Kendilerine süre ile kayıtlı resmi tebliğ yapılacağı (VUK.m.106)."

#### 4.2.3. Hatalı Tebliğ

"Tebliğ olunan vesikalar, esasa müessir olmayan şekil hatalarından dolayı, hukuki önemlerini kaybetmezler; yalnız vergi ihbarı ile ilgili vesikalarda mükellefin" adının, verginin çeşit veya miktarının, vergi mahkemesinde dava açma süresinin hiç yazılmamış olması ve yahut bu vesikaların görevli bir makam tarafından düzenlenmemiş bulunması vesikayı hükümsüz kılar (VUK.m.108)."

Danıştayın bir kararına göre; "tutanağa dayanarak tebligat işleminin tamamlanmış sayılması mümkün değildir." Danıştay 4'üncü Dairesinin vermiş olduğu bir kararın <sup>1</sup> özeti şöyledir : "Tebellüğünden imtina halinin, tebliğ evrakında yazılı kişiye yönelik olması gerekeceği, muhatap yerine tebliğ yapılacağı belirtilen tebellüğden imtinadan bahisle tutanağa istinaden işçilere tebligat yapılamayacağı hk.". Danıştaya göre tasfiye durumundaki şirkete yapılacak tebliğlerin tasfiye memuruna yapılması gerekmektedir. Bunun yerine ilan yoluyla tebliğe başvurmak mümkün değildir. Zira, tasfiye memurunun bu ilanı göreceği kesin değildir. Bu konuyla ilgili olarak danıştay 3'üncü dairesinin bir kararının <sup>2</sup> özeti aşağıdaki gibidir :

<sup>1</sup> Danıştay 4.D. E.1989/1547,K.1990/255,T.25.01.1999.

<sup>2</sup> Danıştay 3.D.E.1995/129,K.1995/1987,T.21.06.1995.

“Tasfiye durumundaki davacı şirket adına, tasfiyeden önceki çeşitli dönemlere ilişkin olup vadesinde ödenmeyerek kesinleşen gelir vergisi borçlarının tahsili için tebliğ edilen ödeme emrine karşı açılan dava, Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 30 ve takip eden madde hükümleri uyarınca tasfiye durumundaki şirketi temsil ve ilzam yetkisi tasfiye memuruna ait bulunduğundan, bu durumdan haberdar olan idarenin cezalı olarak yapılan tarhiyatlara ilişkin vesikaları dava konusu ödeme emirlerinde olduğu gibi tasfiye memuruna tebliğ etmesi gerekirken ilan tebliği yoluna gitmesi ve vergi asılları üzerinden gecikme faizi hesaplanmasında yasaya uyarlık görülmediği gerekçesiyle kabul edilerek dava konusu ödeme emri iptal edilmiştir.”

Bu karara davacı şirketin bilinen tüm adreslerine tebligat çıkarıldığı, ancak tebliğ işlemi gerçekleştirilemediğinden ilan tebliği yoluna gidildiği, böylece vadesinde ödenmeyerek kesinleşen amme alacağının ödeme emirleriyle aranmasında yasaya uyarlık bulunmadığı ileri sürülerek bozulması isteminin reddine karar verilmiştir.

Görüldüğü gibi daniştay hatalı yapılan tebliğlerden dolayı bir kamu alacağının meydana gelmesini kabul etmemektedir. Yine bu konuda İzmir 4’üncü Vergi Mahkemesi“ bilinen adreslerde postayla tebliğ yoluna gidilmeden gazete ile tebliğ yapılmasını yasaya uygun bulmamaktadır.” Bu kararı şöyle özetleyebiliriz : “ ..... olayda Vergi Usul Kanunu’nun anılan 92’nci maddesi hükmü uyarınca, ödeme emrinin dayanağı olan ceza ihbarnamelerinin davacının bilinen adresinde tebliği yoluna gidilmeden ilan tebliği yoluna başvurulduğu anlaşıldığından ve olayda 103’üncü maddede sayılan tebliğin ilanla yapılacağına ilişkin hallerin mevcut olmadığı görüldüğünden, anılan 103’üncü maddeye aykırı olarak tebliğin ilan yoluyla yapılmak istenilmesinde yasal isabet görülmemiştir.”

#### **4.2.4. Tebliğ Yerine Geçen İşlemler**

Ücret ve kazançları götürü usulde tespit edilen tüccar, hizmet ve serbest meslek erbabının vergileri, tarh zamanında bu mükelleflerin bağlı oldukları vergi dairesine

müracaatla ibraz edecekleri vergi karnelerine yazılmak suretiyle tarh ve tebliğ olunur (V.U.K.m.109/II).

## 5. TEMSİLCİLERDEN KAYNAKLANAN SORUNLAR

### 5.1. Kanuni Temsilci

#### 5.1.1. Temsilci Kavramı

Temsilci, başkasının nam ve hesabına hareket ederek, irade beyanı ile temsil ettiği kişiyi, hak sahibi veya borçlu kılabilen kişidir.

Bilindiği gibi medeni hukukta bahsedilen fiil ehliyeti (medeni hakları kullanma ehliyeti), bir şahsın bizzat kendi fiil ve muameleleriyle kendi lehine haklar. aleyhine borçlar yaratılma iktidarındır. Yaşı küçük bir kişinin veya tüzel kişi, kısıtlı kimse gibi kişilerin medeni haklarını kullanmak için başkalarına ihtiyacı vardır. İşte bu görevi temsilciler yerine getirirler. Temsilci, temsil edilen adına hak ve borç yaratabilen kişidir.

#### 5.1.2. Kanuni Temsilci - İradî Temsilci

Eğer temsil yetkisi kanuna dayanıyorsa buna kanuni temsil; bu tür yetkiye sahip olan kişiye de “Kanuni Temsilci“ denir. Temsil yetkisi kaynağını temsil edilenin istek ve iradesinden alıyorsa buna iradi temsil yetkisi; bu şekilde yetkili kılınan kişiye de “İradî Temsilci”adı verilir<sup>1</sup>.

Vergi ile ilgili ödevlerin yerine getirilmesi konusunda her iki temsil biçimi de geçerlidir.

“Vergi kanunları bakımından kanuni temsilci, mükellef ve vergi sorumlularını vergi ile ilgili ödevlerinin zamanında ve eksiksiz yerine getirilmesi konusunda, vergi kanunlarıyla yükümlü kılınan kişi olarak tanımlanabilir<sup>2</sup>. Yani kanuni temsilci mükellef veya sorumlunun yapması gereken ödevleri yerine getiren kişi olmaktadır.

---

<sup>1</sup> Turgut Candan, Kanuni Temsilcinin Vergisel Sorumluluğu, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara Kasım1994, s.6.

<sup>2</sup> Turgut Candan ,a.g.e., s.7.



Mükellefiyet ve vergi sorumluluğu için kanuni ehliyet şart değildir. Oysa kanuni temsilcinin ehil olması yani, rüşt (18 yaşını tamamlamış) ve temyiz kudretine haiz olması gerekir.

Ayrıca tüzel kişiler kanuni temsilci olamaz (T.T.K.m.312,312/2). Kanuni temsilcinin gerçek kişi olması şarttır.

### 5.1.3. Kanuni Temsilcinin Mükellef ve Sorumludan Farkı

Mükellef, verginin asıl borçlusudur. Sorumlu ise kaynakta tevkif ettiği vergiyi kendi namına, fakat asıl borçlu hesabına vergi dairesine beyan edip ödeyen kişidir. Oysa; kanuni temsilci, ne asıl borçludur ne de asıl borçlunun vergiyle 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. Kanuni temsilci, temsil ettiği kişinin beyannamesini yine onun adına düzenler ve temsil ettiği kişinin kanuni temsilcisi sıfatıyla imzalar<sup>1</sup>.

Aynı ilişkiden dolayı hem kanuni temsilci, hem de mükellef olmak mümkündür. Örneğin, kollektif şirketlerin ortakları ile adi ve hisseli komandit şirketlerin komandite ortakları, şirketin ticari kazancından aldıkları pay dolayısıyla gelir vergisi mükellefi sayılırlar (G.V.K.m.37). Aynı ortaklar; şirket esas sözleşmesinde aksine hüküm bulunmadıkça, şirketin kanuni temsilcisi de olduklarından ortağı oldukları şirketin vergi sorumlusu olarak yerine getirmek zorunda olduğu vergi ödevleri, bunlar tarafından kanuni temsilci sıfatıyla yerine getirilir.

Aynı şekilde hem vergi sorumlusu hem kanuni temsilci olmak da mümkündür. Örneğin, aile reisi sıfatıyla baba, küçüğün vergi mükellefi olması durumunda, onun vergi borcundan dolayı sorumlu olduğu halde, küçüğün kendisinin vergi sorumlusu olması durumunda kanuni temsilci sıfatıyla hareket eder.

---

<sup>1</sup> Turgut Candan, a.g.e., s.7.

Vergi sorumlusu ile asıl borçlu arasındaki ilişki, vergi alacağının sorumludan istenebilmesi için yeterli bulunduğu halde; kanuni temsilcinin asıl borçlunun vergi borcundan dolayı sorumlu tutulabilmesi için aralarındaki temsil ilişkisi yeterli değildir<sup>1</sup>.

“Vergi kanunlarıyla kabul edilen hallerde”, mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna ilişkin özel sözleşmeler yapılabilir ve yapılan bu sözleşmeler vergi dairesini bağlar (V.U.K.m.8/3). Fakat kanuni temsilcinin, temsil edilenin vergi ile ilgili ödevlerini yerine getirme yükümlülüğünden sözleşme ile kurtulması olanaklı değildir. Buna karşılık; mükellef ve vergi sorumlusunu ödemedikçe vergi borcundan kurtulmalarına olanak bulunmadığı halde; kanuni temsilci, sorumluluğunu gerektiren durumlarda dahi, bu sorumlulukta kurtulma imkanına sahiptir<sup>2</sup>.

#### 5.1.4. Vergi Ödevleri Kanuni Temsilci Tarafından Yerine Getirilenler

##### 5.1.4.1. Gerçek Kişiler

###### 5.1.4.1.1. Tam Ehliyetliler

Bu sınıfa giren gerçek kişilerin temyiz kudreti vardır ve reşittirler. Vergi ile ilgili ödevlerini, bizzat veya iradi temsilcileri aracılığıyla yerine getirirler.

###### 5.1.4.1.2. Tam Ehliyetsizler

Temyiz kudreti olmayan kişilerdir. Bu durumda olanlar (akıl hastası, yaşı küçük olan vb.) şahsa sıkı sıkıya bağlı (başkasına devredilemeyen, esas olarak kanuni temsil yoluyla kullanılmaları mümkün olmayan haklardır) olanlar dışındaki haklarını, bu arada vergi ile ilgili ödevlerini, kanuni temsilcileri (veli veya vasileri) aracılığıyla yerine getirirler.

###### 5.1.4.1.3. Sınırlı Ehliyetsizler

Temyiz kudretini haiz küçükler ile kısıtlılar bu sınıfa girerler. Bunlarda asıl olan ehliyetsizliktir ancak bazı işlemleri örneğin, ticari muameleleri, veli veya vasilerinin

<sup>1</sup> İ.Halil Bağdınlı, Temsilcilerin ve Şirket Ortaklarının Vergisel Sorumluluğu, Yeterlik Etüdü Raporu, T.C.Maliye Bakanlığı, Gelirler Genel Müdürlüğü, Rapor Sayısı: XXVI-11/25, 17.04.1996 Ankara, s.5.

<sup>2</sup> İ.Halil Bağdınlı, a.g.e., s.5-6.

izni ile yapabilirler. Fakat bunların vergi ile ilgili ödevlerinin yerine getirilmesinde, kanuni temsil esastır.

#### 5.1.4.2. Tüzel Kişiler

Temsil yetkisi, tüzel kişinin amacına ve konusuna uygun her türlü işleri ve hukuki işlemleri, tüzel kişi adına yapma ve tüzel kişinin ünvanını kullanma hakkı verir<sup>1</sup>.

Temsil yetkisi bir veya birkaç yönetim kurulu üyesine bırakılmışsa diğer üyelerin terk ettikleri temsil yetkilerini herhangi bir nedenle kullanmalarına olanak yoktur. Esas sorumluluk temsil yetkisi verilen ortak veya ortaklarda ya da temsil yetkisi verilmiş müdürdedir<sup>2</sup>. Kanun veya ana sözleşmeyle temsil yetkisi verilen bu kişilerin dışındakiler örneğin, anonim şirketlerin ortakları ve kurucu ortakları, şirketin vergi ile ilgili ödevlerinden kanuni temsilciler gibi sorumlu tutulamazlar<sup>3</sup>.

#### 5.1.4.3. Tüzel Kişiliği Olmayan Kuruluşlar

Bu kuruluşlar yani, cemaatler iş ortaklıkları ve yabancı idare ve müesseselerine ait ticari, sınai ve zirai işletmeler tüzel kişilikleri olmamasına rağmen, vergi mükellefi olabilmektedirler ve bunların vergi ile ilgili ödevleri, idare edenleri tarafından yerine getirilir<sup>4</sup>.

#### 5.1.4.4. Türkiye’de Bulunmayanlar

Türkiye’de yerleşmiş olmayan gerçek kişilerle kanuni ve iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye’de olmayan tüzel kişilerin vergi mükellefi veya sorumlusu olmaları halinde, bunların vergi ile ilgili ödevleri, Türkiye’de bulunan “daimi temsilcileri” tarafından yerine getirilir. G.V.K.’nun 8’inci maddesinin 2’inci fıkrasına göre, daimi temsilci; bir hizmet veya vekalet akdi ile temsil edilene bağlı olup, onun nam ve

<sup>1</sup> Zira, Borçlar Kanunu’nda Temsil: Bir Hukuki İşlemin Bir Kimsenin Nam ve Hesabına Bir Başkası Tarafından Yapılmasıdır (Turgut Akıntürk, Borçlar Hukuku, Ank.1986, s.45).

<sup>2</sup> Aynı Yöndeki Görüş İçin Bkz., Salter Uçar, Hukukumuzda Yönetim Kurulu ve Denetçiler ile Sorumluluk Halleri, Mart 1994, s.114-116.

<sup>3</sup> Turgut Candan, a.g.e.,s.11.

<sup>4</sup> Turgut Candan, a.g.e.,s.15.

hesabına belirli veya belirsiz bir süre ile veya müteaddit ticari işlemler yapmaya yetkili olan kişidir. Aynı maddeye göre;

- Ticari mümessiller, tüccar vekilleri ve memurları ile T.T.K.hükümlerine göre acenta durumunda olanlar,
- Temsil edilene ait reklam giderleri hariç olmak üzere, giderleri devamlı olarak, kısmen veya tamamen, temsil edilen tarafından ödenenler,
- Mağaza ve depolarda temsil edilen hesabına konsinyasyon suretiyle satmak üzere devamlı mal bulunduranlar,

Başkaca koşul aranmaksızın, daimi temsilci sayılırlar. Ayrıca, bir kimsenin birkaç kişiyi aynı zamanda temsil etmesi daimi temsilcilik vasfını değiştirmez.

## *5.2. Kanuni Temsilcinin Temsil Edilenin Vergi Borcundan Sorumlu Olması*

### **5.2.1. Sorumluluğun Kapsamı**

V.U.K.'nın 10'uncu maddesine göre "Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, Vakıflar ve cemaatlar gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirilir.

Yukarıda yazılı olanların bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacaklar, kanuni ödevlerini yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınır. Bu hüküm Türkiye'de bulunmayan mükelleflerin Türkiye'deki temsilcileri hakkında da uygulanır.

Yukarıdaki maddede yazılı olan "vergi ve buna bağlı alacaklar" ibaresinin her türlüşünden kanuni temsilci sorumlu değildir. Kanuni temsilcinin sorumluluğunu doğuracak nitelikteki vergi, resim, borç ve benzeri mali yükümlülüklerin, V.U.K.'nın

kapsamına giriyor olması<sup>1</sup> ve özel kanunlarında V.U.K.'nun bütününe yada yalnızca 10'uncu maddesine yapılmış bir göndermenin bulunması şarttır.

### 5.2.2. Haksız Alınan İhracatta Vergi İadesi

Danıştay içtihadına göre, ihracatçılara “vergi iadesi” adı altında yapılan ödemelerin vergi, resim ve harç olmadığı görüşündedir. Dolayısıyla bu ödemelere V.U.K.'nun hükümleri uygulanmayacak bu yüzden temsil edilenin haksız aldığı vergi iadesi için kanuni temsilcinin sorumluluğu kabul edilmeyecektir<sup>2</sup>.

### 5.2.3. Vergi Alacağına Bağlı Olarak Gecikme Faizi ve Gecikme Zammı Alacakları

Gecikme zammı ve gecikme faizi bir yaptırım türü olan tazminat niteliğinde değildir. Devlet, mükellefin vergiyi ödemeyip bu parayı kullandığını düşünerek, enflasyon üzerinde veya enaz bu seviyede sağlanan yararın asıl sahibi olan devlete geri verilmesi fikrinden hareket etmektedir.

Gecikme faizi, tecil faizi ve gecikme zammı kanuni temsilcinin varlığından tahsil edilebilmektedir.

Danıştay Dava Daireleri, çeşitli konularda çeşitli adlar altında, bir vergiye bağlı olarak yapılan “fon kesintilerini”, vergi, resim veya harç hatta vergi benzeri mali yükümlülük olarak kabul etmemektedir<sup>3</sup>.

V.U.K.'nun 10'uncu maddesinin 2'nci fıkrasında, kanuni temsilcinin sorumluluğunun kapsamında sayılabilmesi için vergiye bağlı alacaklar V.U.K. kapsamında olmalıdır. Nitekim uygulamada da bu şekildedir. Örneğin, 6183 sayılı AATUHK.'un 48.'inci maddesinde öngörülen tecil faizi ile, 51'inci maddesindeki gecikme zammı da, V.U.K. kapsamında yer almaktadır. Bu faiz ve zam hakkında V.U.K.'nun 10'uncu maddesinin uygulanmasını sağlayacak atıf da yoktur. Buna rağmen, bazı Danıştay kararları, bu faiz ve zamların kanuni temsilcilerin sorumluluğunda

<sup>1</sup> V.U.K.'nun Hükümlerine Tabi Vergi, Resim, Harç ve Mali Yükümler İçin Bkz.V.U.K. m.1.

<sup>2</sup> Turgut Candan a.g.e., s.19.

<sup>3</sup> Danıştay 3.D.,T.02.10.1990,E.1990/2888,K.1990/2770.

olduğunu kabul etmektedir. Bu nedenle; özel kanunda V.U.K'nun bütününe veya sadece 10'uncu maddesine yapılmış bir gönderme olmasa dahi, anılan kanun kapsamında bulunan vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlere bağlı olarak yapılan fon kesintilerinden doğan kamu alacakları hakkında da, kanuni temsilcinin sorumluluğuna ilişkin 10'uncu madde hükümlerinin işletilebileceğinin kabulü gerekir<sup>1</sup>.

#### 5.2.4. Vergi Cezalarından Doğan Sorumluluk Vergi Cezaları

V.U.K.'nun 333'üncü maddesine dayanarak, kanuni temsilciler tüzel kişilerin vergi cezalarından da sorumludur. Tüzel kişinin idare ve tasfiyesinde vergi kanunlarına aykırı hareketin, tüzel kişinin kanuni temsilcisine ait olacağı kuşkusuzdur. Ceza tüzel kişi adına kesileceğine göre burada, kanuni temsilcinin kendi eyleminden dolayı tüzel kişi adına kesilen vergi cezasının tüzel kişinin varlığından alınmaması nedeniyle sorumluluğu bulunmaktadır<sup>2</sup>.

Bazı hallerde vergi cezası temsil edilen adına değil, doğrudan doğruya kanuni temsilci adına kesilir. Örneğin veli, vasi ve kayyım kanuni temsilcisi olduğu kişinin şirketinde tutulması zorunlu defterleri tutma görevini yerine getirmezse, sahte belge düzenlerse ya da beyanname vermemek, fatura vermemek gibi çeşitli dercelerdeki vergi cezalarına, ki bunlar V.U.K.m.344, 347, 349, 350, 352, 353, 355 ve 356'ıncı maddelerinde düzenlenmiştir, vergi kanunlarına aykırı hareketlerinden dolayı cezaya çarptırılırsa, bu cezalar eylem sahibi olan kanuni temsilciye kesilir.

Bu kanun maddelerini Ceza Hukuku'ndaki cezaların şahsiliği ilkesiyle bağdaştırmamız mümkündür. Bu ilkeyi konumuza uyarlarsak; kanuni temsilci kendi yapması gereken görevleri yapmadığından dolayı yine kendisinin cezaya muhatap olması gerekir.

Kanuni temsilci başkasının vergi kaçırma eylemine asli-manevi iştirak hali olan azmettirme (teşvik) ve fer'i-maddi iştirak niteliğinde olan yardım eylemlerinin tüzel kişi tarafından yapılmasına olanak yoktur. Bu yüzden, söz konusu eylemler dolayısıyla

<sup>1</sup> Turgut Candan, a.g.e., s.24,25.

<sup>2</sup> Turgut Candan, a.g.e., s.25.

V.U.K.'nun 346'ıncı ve 347'inci maddeleri uyarınca öngörülen cezanın bizzat eylemi yapan kanuni temsilci adına kesilmesi gerekir.

### *5.3. Kanuni Temsilcinin Sorumluluğunun Şartları*

Vergi alacağı mükellef veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamaz ise ancak o zaman kanuni temsilcilerin varlığından alınabilir. Fakat, bunu yapabilmeyenin de bazı koşulları vardır. Bunlar aşağıda belirtilmiştir.

#### **5.3.1. Vergi Alacağının Kısmen veya Tamamen Temsil Edilenin Varlığından Alınamaması**

Önemli olan mükellef veya sorumlunun varlığından alınamamanın, hukuki değil maddi imkansızlıkla ilgili olmasıdır. Örneğin, zaman aşımına uğradığı için asıl borçludan (temsil edilenden) tahsil edilemeyen vergi alacağı, kanuni temsilci yönünden de zaman aşımına uğramış bir borç niteliğindedir. Alacağın tahsiline imkan kalmadı diyebilmek için alacaklı vergi dairesinin asıl borçluya karşı AATUHK.'un 54'üncü maddesinde yazılı cebren tahsil şekillerinden, gerekiyorsa, tümünü kullanmış ve sonuç alamamış olması gerekir. Vadesinde ödenmeyen vergi alacağı için vergi dairesi; vergi borçlusu tarafından gösterilen teminatın paraya çevrilmesi veya varsa kefilin takibi, borçlunun mallarının haczedilerek paraya çevrilmesi, koşullar sağlanmışsa borçlunun iflasını isteme yoluna gidebilir. Alacaklı vergi dairesi tüm bu yollara başvurmasına karşın; teminatın, haczedilen malın alacağını karşılayamaması veya haczi mümkün malının olmaması, iflas istenmesine rağmen sonuç alınamaması durumlarında, vergi alacağının temsil edilenden kısmen veya tamamen tahsiline imkan kalmadığından (maddi imkansızlık) söz edilir. Vergi dairesi alacağın temsil edilenin varlığından alınmadığını kanıtlamak yoluyla ödeme emri düzenleme yoluna gidebilir. Buna karşılık; temsil edilenin vergi borcundan dolayı takip edilen kanuni temsilci de; haczedilen malların satış işleminin henüz sonuçlanmadığını, asıl borçlunun haczi mümkün mal, hak ve alacakları olduğunu, asıl borçlu ile vergi dairesinin anlaşarak, vergi borcunun ödenmesi için ödeme planı yaptıklarını, teminatın henüz paraya çevrilmediğini, kefile veya müteselsil borçluya gidilmediğini kanıtlayarak takipten kurtulma şansına sahiptir.



### **5.3.2. Vergi Alacağının Asıl Boçludan Alınmamasının Sebebinin, Vergi Ödevlerinin yerine Getirilmemesi Olması**

Burada asıl önemli konu, temsil edilenin, alacağın kendisinden istenildiği tarihte ve cebren tahsil yöntemlerinin uygulanması süresince, ödeme gücünden yoksun olmasıdır.Şunu da söylemek gerekir ki, ödeme gücünden yoksunluk, kanuni temsilcinin kötü yönetiminden de kaynaklanabilir. Temsil yetkisini kötüye kullanan temsilci özel hukuk hükümlerine göre asıl mükellefe karşı sorumludur. Fakat yine de kanun koyucu vergi alacağı bakımından bu durumu yeterli şart saymamaktadır. Yani kötü yönetim tek başına kanuni temsilcinin vergisel sorumluluğunu gerektirmemektedir.

### **5.3.3. Yeni Düzenlemeye (3508 sayılı kanun) Göre Sorumluluk**

V.U.K.'nın 10'uncu maddesinin 2'inci fıkrasında 3505 sayılı kanunla yapılan değişiklikle, ilgili fıkradan, "...Kasıt ve İhmalleriyle..." ibaresi çıkarılmıştır.

Alacaklı tahsil dairesinin temsil edilen vergi mükellefinin veya sorumlusunun vergi borcu ile ona bağlı bulunan diğer boçlarından dolayı kanuni temsilcisinin mal varlığına müracaat edebilmesi için , "kamu alacağının temsil edilenin malvarlığından tamamen veya kısmen tahsil imkanının kalmadığını" ve bunun da , "asıl borçlunun vergi ödevlerini yerine getirilmemesinden ya da eksik yerine getirmesinden ileri geldiğini kanıtlaması" yeterlidir. Fakat, bu iki şartın oluşması yine de kanuni temsilcinin kusurunu göstermektedir. Daha doğrusu, kanun koyucu kanuni temsilcinin kasıt veya ihmali olmaksızın, temsil edilenin (asıl borçlunun) vergi ile ilgili ödevlerinin yerine getirilmemesinin söz konusu olamayacağı görüşündedir. Kanuni temsilcinin sorumluluğu yeni düzenlemede de kusura dayandırılmaktadır. Fakat.artık vergi dairesi kanuni temsilcinin kasıt ve ihmali kanıtlamak zorunda değildir.

Bu düzenleme ile kamu alacağının daha fazla garantilenmesi amaçlanmıştır. Sonuçta, kanun koyucu, kanuni temsilcilerin sorumluluklarını da artırmış olmaktadır düşüncesindeyiz.

Olayın diğer yönüne bakacak olursak ; kasıt veya ihmalin bulunmadığı, temsil edilenin vergi ile ilgili ödevlerinin zamanında yerine getirilmemesinin kendi kusurundan kaynaklanmadığını kanıtlama yükü, takip işlemine (ödeme emri) karşı açacağı idari

davada, kanuni temsilciye düşmektedir. Kanuni temsilci ancak bu ispatı yaparak sorumluluktan kurtulabilir.

#### *5.4. Kanuni Temsilcinin Sorumluluğunun Sınırları*

- Kanuni temsilci bu sıfatı kazandığı tarih ile yitirdiği tarih arasında kalan vergilendirme döneminden sorumludur.

- Kanuni temsilcilik sıfatının kaybedilmesi, ölüm, istifa, azil, görev süresinin sona ermesi, ortaklıktan çıkarılma vs.ile olur. Durumun ticaret siciline tescil ve ilan yapılmalıdır. Danıştay 3'üncü Dairesinin<sup>1</sup> kararına göre, istifa, azil, ortaklıktan çıkarılma hallerinde bu durumun tescil ve ilanına kadar geçen süredeki şirketin vergi ile ilgili ödevlerinin yerine getirilmesinden kanuni temsilci sorumlu tutulmaktadır. Ancak Danıştay bu gibi hallerde işin takibinin zorluğunu dikkate alarak, kanuni temsilciler lehine bir yumuşama göstermiştir.

- Vergi Dairesi için ise kanuni temsilcinin vergisel ödevlerini yerine getirebilecek durumda olması onun sorumluluğu için yeterli olmaktadır.

Sonuç olarak diyebiliriz ki, kanuni temsilci yönetim kurulundan ayrıldıktan sonraki vergi borçlarından sorumlu değildir. Kanuni temsilci, yönetin kurulu üyeliğinden ayrıldığı tarih ile bu durumun tescil ve ilanının gerçekleştiği tarih arasındaki dönemlere ait vergi borcundan ise, bu tarihler arasında kanuni temsilcilik görevini yerine getirebilecek durumda bulunması ve diğer koşullarında gerçekleşmesi koşuluyla sorumlu tutulabilir.

#### *5.5. Özel Hukuk Tüzel Kişileri ve Diğer Kişiliklerde Kanuni Temsilci*

##### **5.5.1 Limited Şirketlerde Kanuni Temsilci**

Temsile yetkili olanlar, şirketin amaç ve konusuna dahil olan her çeşit işleri ve hukuki işlemleri şirket adına yapmak ve şirket ünvanını kullanmak hakkına sahiptirler. Müdürler şirketin kanuni temsilcisidir (T.T.K.m.542,317). Şirketi temsil eden kişilerin temsil yetkilerinin genişlik ve kapsamı şirketin ehliyeti ile ilgilidir. Şirketin haklardan

---

<sup>1</sup> Danıştay,3.D.,T.11.12.1991,E.1990/3640, K.1997/3106.

yararlanma ehliyeti, şirket konusunun sınırını oluşturur. Bu aynı zamanda hakları kullanma ehliyetinin de sınırınıdır.

#### *5.5.1.1 Temsil Yetkisinin Tescil ve İlanı*

Müdürler, şirketi temsile yetkili olan kimseleri temsil yetkisinin kapsamı ve sınırını gösterir kararın noterden tasdikli bir örneğini tevdi ederek tescil edilmek üzere, ticaret siciline bildirmekle görevlidir.

#### *5.5.1.2. Temsil Yetkisinin Kapsamı*

Müdürlerin sahip oldukları temsil yetkisinin kapsamı ve sınırlandırılması hakkında anonim şirketlere ait 321'inci madde hükümleri uygulanır (T.T.K.m.542).

#### *5.5.1.3. Temsil Yetkisinin Kullanılması*

Şirket yetkililerinin en az ikisinin imzası ile yapılan işlemler şirketi bağlar (Çift imza kuralı). Buna temsil yetkisinin birlikte kullanılması da denir (T.T.K.m.542,321). Şirket tarafından düzenlenen mektup, evrak, fatura vs.de şirketin ünvanı ile birlikte esas sermaye miktarının da gösterilmesi gerekir (T.T.K.m.544).

### **5.5.2.Kollektif Şirketlerde Kanuni Temsilci**

Kollektif şirket, tüzel kişiliğini tescil anından itibaren kazanır. Şirket müstakil bir varlık olarak meydana geldikten sonra tüzel kişi sıfatıyla, kollektif şirket ünvanı altında cins, yaş, hısımlık gibi yaratılış icabı insana has olanlar dışındaki tüm hakları kazanabilir ve borçları iltizam edebilir (M.K.m.46).

Kollektif şirketler sahip oldukları hak ve yetkileri ancak kanuni temsilcileri aracılığı ile kullanabilirler. Yönetim hakkı, ortaklar arasındaki faaliyeti amaçlarken şirketin temsili, temsilcileri tarafından üçüncü kişilere karşı yerine getirilir. Bunu için temsil yetkisi şirketin dış ilişkide faaliyete geçmesi ile başlar.

Temsil yetkisi tek ya da çift imza kaydı ile verilebilir. Tüm ortaklara veya bazılarına da verilebilir. Bir kural getirilmemişse her ortağın şirketi tek başına temsil yetkisi vardır.

### **5.5.3.Komandit ve Hisseli Komandit Şirketlerde Kanuni temsilci**

Komandit şirketlerde kanuni temsilci komandite ortaklardır (T.T.K.m.257). Hisseli komandit şirketlerde ise yönetici olan komandite ortak kanuni temsilcidir.

### **5.5.4..Adi Şirketlerde Kanuni Temsilci**

Temsilciler sözleşme veya kararla belirlenir. Sözleşme ve karar yoksa her ortak temsilcidir.

### **5.5.5.Kooperatiflerde Kanuni Temsilci**

Kooperatifler Kanunu'nun 55'inci maddesinde yönetim kurulunun kanun ve ana sözleşme hükümleri içinde kooperatifin faaliyetini yöneten ve onu temsil eden organ olduğuna dair hükme yer verilmek suretiyle temsilciyi belirlemiş bulunmaktadır. Ayrıca, yönetim kurulu üyelerinden bir kaç, kooperatifi temsile yetkili murahhas üye seçilebileceği gibi, ana sözleşme ile genel kurula, yönetim kuruluna kooperatif yönetimini ve temsilini kısmen veya tamamen kooperatif ortağı olmayan bir veya birkaç müdüre veya yönetim kurulu üyesine tevdi etmek yetkisinin verilebileceği de 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu'nun 58'inci maddesinde belirtilmiş bulunmaktadır.

### **5.5.6. Derneklerde Kanuni Temsilci**

Derneğin kanuni temsilcisi yönetim kuruldur. Yönetim kurulu temsil yetkisini, üyelerinden bir veya birkaçına verebilir.

### **5.5.7. Vakıflarda Kanuni Temsilci**

Vakfın yönetim organı bir kişiden oluşabileceği gibi, bir kurul da olabilir. Yönetim organı vakfın tek zorunlu organıdır. Yönetim organı içerde vakfı yönetmeye dışarda temsil etmeye yetkilidir.

### 5.5.8. Tüzel Kişiliği Olmayan Kuruluşlarda Kanuni Temsilci

V.U.K.'nın 10'uncu maddesi uyarınca cemaatler, iş ortaklıkları gibi tüzel kişiliği olmayan kuruluşların vergi mükellefi olmaları durumunda bunlara düşen ödevlerin bu kuruluşları idare edenlerce yerine getirilmesi gerekmektedir.

### 5.6 Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu

Kanuni temsilcilerin sorumluluğunu belirlemek üzere 4108 sayılı Kanun'un 11'inci maddesi ile 6183 sayılı Kanun'a 35'inci maddeden sonra gelmek üzere mükerrer 35'inci madde eklenmiştir. Mükerrer madde 35'e dayanarak kanuni temsilcilerin sorumluluğu aşağıdaki şekilde ifade edilmektedir:

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

Temsilciler, teşekkülü idare edenler veya mümessiller mük.m.35 gereğince ödedikleri tutarlar için asıl amme borçlusuna rücu edebilirler.

Kanuni Temsilci ibaresiyle anlatılmak istenen şey; mük.35.maddeye göre: Tüzel kişilerin, küçüklerin ve kısıtlıların kanuni temsilcilerini, tüzel kişiliği olmayan teşekkülü idare edenleri, yabancı şahıs veya kurumların Türkiye'deki mümessillerini kapsamaktadır. Kanaatimizce bu tanım ilk defa okuyan için anlaşılması zor bir tanımdır. Virgüllerle ayırmak yerine alt alta yazarak sıralamak daha uygun ve anlaşılır olabilirdi.

6183 sayılı AATUHK'un 3'üncü maddesinde, kanunun 1 ve 2'nci maddeleri kapsamına giren alacaklar amme alacağı olarak tanımlanmış, amme borçlusu veya borçlu teriminin, amme alacağını ödemek mecburiyetinde olan hakiki ve hükmi şahısları ve bunların kanuni temsilcilerini veya mirasçılarını ve vergi mükelleflerini, vergi sorumlusunu, kefili ve yabancı şahıs ve kurumlar temsilcilerini ifade ettiği belirtilmiştir.

6183 sayılı kanunun amme borçlusu saydığı kanuni temsilciler; gerçek ya da tüzel kişileri veya tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri kanunen temsil etmeye yetkili olan kişiler olup, bu kişilerin kimler olduğu ve sorumluluklarının şekli Türk Medeni Kanunu, Borçlar Kanunu, Türk Ticaret Kanunu ve ilgili diğer mevzuatta belirlenmiştir.

6183 sayılı kanun, kanuni temsilciler hakkında takibe geçilmeden önce amme borçlusu hakkında takip yapılmasını zorunlu kılmaktadır.

Kanunun 54'üncü ve müteakip maddelerine göre yapılan takip sonucunda amme borçlusunun mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacaklarının yukarıda belirtilen şekilde tayin olunan kanuni temsilcilerin mal varlığından tahsil yoluna gidilecektir.

Maddede yer alan "...mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen amme alacakları..." hükmü, amme borçlusu hakkında 6183 sayılı kanuna göre yapılan takip işlemleri sonucunda; amme borçlusunun haczi mümkün herhangi bir mal varlığının bulunmaması, haczedilen mal varlığının satılarak paraya çevrilmesine rağmen satış bedelinin amme alacağını karşılamaması gibi nedenlerle tahsil edilemeyen amme alacaklarını ifade etmektedir.

Amme borçlusunun mal varlığından "... tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacakları..." ifadesi ise amme borçlusunun yapılan tüm araştırmalara rağmen bulunamaması, amme borçlusunun haczedilen mal varlığına 6183 sayılı kanun hükümlerine göre yapılan değerlendirme sonucu tespit edilen değerlerin amme alacağını karşılamaması, borçlunun iflas etmiş olması halinde iflas idaresi ile kurulan irtibat sonucu amme alacağının iflas masasından tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması gibi nedenlerle tahsil dairelerince yürütülen takip muamelelerine rağmen amme alacağının amme borçlusundan tahsil edilemeyeceği kanaatinin olduğu halleri kapsamaktadır. Buna göre, amme borçlusu nezdinde sürdürülen takip işlemleri sonucunda yukarıda belirtilen hallerden herhangi birinin varlığı halinde kanuni temsilciler hakkında takip yapılabilmesi için yeterli şartların olduğu kabul edilecek ve takip muamelesine kanuni temsilciler adına 6183 sayılı kanunun 55'inci maddesine göre tanzim edilecek ödeme emri tebliği suretiyle başlanılacaktır.

Amme borçlusunun birden fazla kanuni temsilcisi bulunduğu takdirde, ilgili kanunlara göre temsilcilerin sorumluluk şekline bakılacak ve müşterek ve müteselsil sorumlu olanlar hakkında tahsil edilemeyen amme alacağının tamamı için herbirine ayrı ayrı ödeme emri düzenlemek suretiyle takibe geçilecektir. Diğer taraftan, yeterli şartlar olduğu takdirde anılan Kanunun "Amme alacaklarının korunması" başlıklı ikinci bölümünde yer alan teminat isteme, ihtiyati haciz, ihtiyati tahakkuk ve diğer korunma

hükümlerinin amme borçlusunun yanısıra amme borçlusu sayılan kanuni temsilciler hakkında da uygulanması yoluna gidilecektir. Takibat yapılırken temsilci sıfatı olmayan şahıslar hakkında mükerer 35'inci madde gereğince takip yapılmamasına özellikle dikkat edilecektir<sup>1</sup>.

### 5.6.1. Anonim Şirketlerde Kanuni Temsilcinin Belirlenmesi

Maliye Bakanlığı'na yansıyan olaylarda anonim şirket ünvanını taşıyan tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinin belirlenmesi ve takibinde bazı tereddütler olduğu anlaşıldığı için uygulamaya açıklık kazandırmak amacıyla 390 seri no'lu Tahsilat Genel Tebliği yayınlanmıştır. Tebliğin (II). bölümünde "Kanuni Temsilcilerin Belirlenmesi" başlığı altında şu hükümlere yer verilmiştir:

Bir anonim şirketin kanuni temsilcileri ;

- a) Öncelikle şirket sözleşmesinde yönetim kurulu üyelerinden birinin veya birden fazlasının şirketi temsile yetkili kılınıp kılınmadığı,
- b) İsas sözleşmede şirketi temsile yetkili üye belirlenmemiş ise sözleşmede yönetim kurulu veya genel kurula yönetim kurulu üyesi olması şartıyla Murahhas üyeleri veya şirkette pay sahibi olmayan sorumlu müdürleri temsilci olarak belirleme konusunda yetki verilip verilmediği,
- c) İsas sözleşmede temsilci belirleme konusunda yetkisi bulunan organ tarafından bu yetki çerçevesinde temsil yetkisinin; yönetim kurulu üyelerinden bir veya bir kaçına ya da yönetim kurulu üyelerinden en az biri ile birlikte şirketin sorumlu müdürü veya müdürlerine devredilip devredilmediği, hususları tescil ve ilan yapıldığı Türkiye Ticaret Sicil Gazetesine bakılarak belirlenecektir.

T.T.K.'nun 319 ve müteakip maddelerine göre temsil yetkisi Murahhas üyelere veya pay sahibi olmaları mecburi bulunmayan müdürlere bırakılmış ise yönetim kurulu üyeleri kanuni temsilci sıfatını taşımaktadır.

Bu açıklamalara göre, kamu alacağının anonim şirket tüzel kişiliğinin tahsil edilememesi veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması halinde, tüzel kişiliğin kanuni temsilcisi konumundaki yönetim kurulu üyelerinin şahsi mal varlıklarından takip ve

<sup>1</sup> Tahsilat Genel Tebliği, Seri no:387, Resmi Gazete 01.07.1995, Sayı:22330.



tahsili yoluna gidilmeden önce, şirket esas sözleşmesinin incelenmesi, temsil yetkisinin aynı zamanda yönetim kurulu üyesi olan bir veya bir kaç üyeye veya şirkette pay sahibi olmayan müdürlere bırakılmış olup olmadığının tesbit edilmiş olması gerekmektedir. Yapılacak tespit sonucunda; şirketi temsil yetkisinin 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 gerekmektedir.

Şirket ana sözleşmesinde bu şekilde bir görevlendirmeye ilişkin herhangi bir kayıt bulunmaması halinde, T.T.K.'nun 317'inci maddesi hükmü gözönüne alınacak, yönetimde bulunan tüm üyelerin müşterek ve müteselsil sorumlulukları dikkate alınarak haklarında 6183 sayılı AATUHK.'un mükerrer 35'inci maddesi uyarınca işlem yapılacaktır<sup>1</sup>.

#### **5.6.2. Anonim Şirketlerde Kanuni Temsilcilerin Belirlenmesi ve Takibi**

Kamu alacağının anonim şirket şeklinde örgütlenmiş tüzel kişiliğin varlığından kısmen veya tamamen tahsil edilememesi veya tahsil edilemeyeceğinin "anlaşılması halinde tüzel kişiliğin kanuni temsilcisi konumundaki yönetim kurulu üyelerinin şahsi malvarlıklarından takip ve tahsili cihetine gidilmeden önce şirket esas sözleşmesinin tetkik olunması, temsil selahiyetinin aynı zamanda yönetim kurulu üyesi olan murahhas bir veya birkaç üyeye veya şirkette pay sahibi olmayan müdürlere bırakılmış olup olmadığının tespiti gerekir.

Anonim şirketlerin kanuni temsilcilerinin belirlenmesi ve takibinden kaynaklanan sorunlardan mahkemelere yansımış bazı uyuşmazlıkları şöyle belirtebiliriz:

Tekrar belirtmemiz gerekir ki, vergi alacağının şirketten tahsil imkanı kalmadığı kesinleşmeden, amme alacağının yönetim kurulu üyesi olan kişiden tahsil edilmesi yasal değildir. Nitekim bu konuda ...9 Vergi Mahkemesi kararında<sup>2</sup>. Vergi alacağının şirketten tahsil imkanı kalmadığı kesinleşmeden, amme alacağının yönetim kurulu üyesi olan kişiden tahsil edilmesinde yasal isabet yoktur şeklinde karara varılmıştır. Davacı

<sup>1</sup> Tahsilat Genel Tebliği, Seri no:390, Resmi Gazete 17.01.1996, sayı:22526.

<sup>2</sup> E.1993, K.1994/1246, T.30.05.1994.

kararın aksini savunarak, Danıştay'a temyiz yoluna başvurmuş ancak, Danıştay temyiz istemini reddederek<sup>1</sup> vergi mahkemesinin kararını onaylamıştır.

İzmir Vergi Mahkemesi'ne yansıyan bir uyuşmazlıkla ilgili olarak verilen kararda<sup>2</sup> "... tarihten önceki dönemlere ait vergi ve ceza dışındaki borçların V.U.K.'nun 10. maddesine göre yöneticiden talep edilemez." denilmekte ayrıca, "şirket vergi borçları imza ve temsil yetkisi bulunmayan yöneticiden istenilmesi haklı bulunmamıştır" kararına varılmıştır. Sonuç olarak Bornova Vergi Dairesinin, ...Dış Ticaret ve Sanayi A.Ş. adına düzenlemiş olduğu ödeme emirlerinin kısmen kabulüne karar verilmiştir.

İzmir Vergi Mahkemesinde açılmış olan, Konak Vergi Dairesi'nin davalı olduğu uyuşmazlıkla ilgili kararda<sup>3</sup> "şirket yöneticisi yönetimden ayrıldığı tarihten sonraki dönemlere ait borçlardan sorumlu olmaz ."denilmektedir. Bu karardan aldığımız önemli bölümler aynen şöyledir: "...zira, yönetim görevinden ayrılan eski yöneticinin, dönemleri veya vadeleri daha sonra olan vergi ve ceza borçlarının ödenmemesi veya beyan edilmemesi, eksik beyan edilmesi gibi fiil ve yükümlülüklerden sorumlu olduğu düşünülemez." kararına varılmıştır.

Bu davada şirketin karar defterindeki kayıtlar esas alınarak yöneticinin ne zaman görev yaptığı ve bahsedilen zaman süresinde genel kurulda seçilen yöneticilerden biri olmadığı saptanmıştır.

Karar şöyle devam ediyor: "...buna göre yukarıdaki açıklamalar ışığında, dava konusu ödeme emirleri içeriği vergi borçları davacıdan aranmayacağından, davacı adına düzenlenen ödeme emirlerinde haklılık ve dayanak bulunmamaktadır. Bu durumda, davanın kabulü ile ödeme emirlerinin iptali gerekir." denilmiştir.

İzmir 3'üncü Vergi Mahkemesi'nin bir kararında<sup>4</sup> yine vergi dairesi (Kadifekale Vergi dairesi) haksız bulunmuştur. Bu davada da davacının şirket ortaklığından, aranan vergilerin ve vade tarihlerinden önce yönetim ve ortaklıktan ayrıldığı için, amme alacaklarının davacıdan aranılmasında yasal isabet ve dayanak görülmemiştir. Bu

<sup>1</sup> Danıştay 11.D.,T.04.03.1996, E.1996/1034, K.1996/799.

<sup>2</sup> Danıştay 11.D.,T.04.03.1996, E.1996/1034, K.1996/799.

<sup>3</sup> E.1995/1980, K.1996/96, T.08.03.1996.

<sup>4</sup> E.1991/,K.1991.

kararda davacının şirket yöneticiliğinde ayrıldığı Ticaret Sicil Müdürlüğü'nden alınan bilgilerle mahkemece tespit edilmiştir.

Kararın konumuzla ilgili açıklayıcı niteliği olan ve kanuni temsilcinin sorumluluğunu yansıtan bölümü şöyledir:

“213 sayılı V.U.K.’nun 10’uncu maddesi hükmü uyarınca, tüzel kişilikten tahsil edilemeyen vergi alacaklarının kanuni ödevlerini yerine getirmeyen yasal temsilcilerin varlığından alınabileceğine (3505 sayılı kanunla değişmeden önce temsilcinin kasıt ve ihmalinin bulunması halinde) göre, adı geçen şirketin vergi borçlarının verginin ilgili olduğu dönemde (veya daha sonra) şirket temsilciliği yapmış olanlardan ve yasa maddesinde belirtilen koşullarla aranabileceği görülmektedir. Ancak, davacı ...tarihinde şirketle ilişkisini kestiğine göre, dönemi, beyan süresi veya vade günü bu tarihten sonraki dönemlere rastlayan vergi borçlarından ve bunlara ait gecikme faizi ile gecikme zamlarından sorumlu tutulması mümkün değildir” hükmüne varılmıştır.

İzmir 3’üncü Vergi Mahkemesi’nin başka bir kararında<sup>1</sup> ise şirketin vergi borcunun, şirketten ve yönetim kurulu üyesi olan davacıdan **aynı anda** istenilmesinde yasal isabet olmadığına hükmedilmiştir.

Zira, vergi ile ilgili olan amme alacağının öncelikle tüzel kişilikten istenilmesi gerektiğini belirtmiştik. Hem tüzel kişilikten hem de yönetim kurulu üyesi olan gerçek kişiden aynı anda istenilmesi kanuna aykırı düşmektedir.

---

<sup>1</sup> E.1991/263, K.1991/751, T.12.09.1991.

## SONUÇ

Bu çalışmayla vergi hukukunda kişilik kavramı belirginleştirilmeye çalışılmıştır. Bu konu icelenirken Ticaret hukuku, Medeni Hukuk, Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hukuku, diğer ilişkili hukuk dalları ve kanunlarla tebliğlerden faydalanılmıştır. Vergi hukukunda kişilik konulu daha önce bir çalışma yapılmadığı için gerekli ve konu kapsamına giren hususları belirlemekte oldukça güçlük çekilmiştir. Vergi hukukunda kişilik kavramı gerçek ve tüzel kişilerin vergisel sorumlulukları ile bağdaştırılarak anlatılmıştır. Böylece gerçek ve tüzel kişilerin hukuki anlamda nasıl mükellef olacakları, tam ve dar mükellefiyet şartları ortaya çıkarılmıştır. Vergi hukukunda mükellefiyet, ehliyet ve temsil kavramları çerçevesinde vergi hukukunda kişilik denilince ne anlaşıldığı belirtilmiştir.

Kişilik, medeni hukuk anlamında insanlar (gerçek kişiler), Ticaret Hukuku anlamında (tüzel kişiler-şirketler), vergi hukuku anlamında ise bu iki hukuk dalının kişilik verileriyle oluşturulmuş kişilerin vergisel yönüdür. Gerçek ve tüzel kişiler kanun anlamında kişilik kazandıktan sonra vergiyi doğuran bir olayla muhatap olduklarında vergi hukukunun incelemeye aldığı birer varlık olmaktadır. Kişilik kavramı vergi hukukunda mükellef kavramında vücut bulmaktadır. Mükellefler ise gerçek ve tüzel kişiler olarak ayrılmaktadır. Kısıtlı olmak, yaşının küçük olması bir gerçek kişinin mükellef olmasını engellememektedir. Ancak bu kişiler vergisel ödevlerini kendibaşlarına yerine getiremeyecekleri için onlar adına veli veya vasileri bu ödevleri yerine getirmektedir.

Vergi hukukunda ikametgah kavramının da çok önemli bir kavram olduğu görülmüştür. İkametgah esas olarak medeni kanunda tanımlandığı biçimde vergi hukukuna ithal edilmiştir. İkametgahın bilinmesi tebliğ yapılabilmesi açısından önem arzettiği gibi asıl önemli konu tam ve dar mükellefiyetin ikametgah esas alınarak belirlenmiş olmasıdır. Ayrıca mülkilik, uyrukluk ve kaynak ilkesi kavramları da ikametgah kavramı doğrultusunda geliştirilmiş kavramlardır. Bu kavramlar çifte

vergilendirmenin önlenmesi açısından da belirginleştirilerek vergi kanunlarının uluslararası uyumuna yardımcı olmak amacıyla kullanılmaktadırlar.

İkinci bölümün başında, T.T.K. ile vergi kanunlarının uyumu sorununa yer verilerek, mükellef ve tacir ayırımlarının uyum içinde olmadığı görülmüştür. Takip eden kısımda ise bir kısım kurumların hangi hallerde kurumlar vergisi mükellefi sayılacağı kanun maddeleri yorumlanarak belirginleştirilmiştir.

Kişiler vergisel ödevlerini kendileri mükellef olarak veya vergi sorumluları eliyle yerine getirir. Tüzel kişilerde özellikle kanuni temsilciliğin adeta sorumlu yeni bir kişilik olarak, başlıbaşına sorumluluk arzeden bir yapıda olduğu görülmüştür. Kanuni temsilcinin ne olduğunun mükelleflerce tam anlaşılamadığı ve bu nedenle birçok davaya konu edildiği belirlenmiştir. Ayrıca kanuni temsilcilere yapılan yanlış, hatalı tebliğler konusunda da oldukça problem çıktığı görülmüştür. Tebliğden kaynaklanan sorunlar tebliğin doğru yani, kanuni şekil ve usullere uygun olarak yapılmamasından kaynaklanmaktadır. Eksik ya da yanlış bilgiden dolayı esasta hatalı yapılan tebliğlerin mükellef için hukuki bağlayıcılığı olmadığı görülmüştür.

Vergi sorumluluğuna ilişkin sorunlarda en çok tercih edilen şirket türleri olan anonim, limited ve kollektif şirketler üzerinde durulmuştur. Anonim, limited ve kollektif şirketlerde, şirket tüzel kişiliğinden alınmadığı takdirde vergi alacağının kanuni temsilciden istenebileceği anlaşılmıştır. Bu konular kanuni temsilcinin sorumluluğu çerçevesinde belirlenmektedir. Yine kanuni temsilcilerin vergisel sorumlulukları konusunda birçok mahkeme kararları bulunmaktadır. Buna göre kanuni temsilciler kendi görev yaptıkları dönemler haricindeki vergisel yükümlülüklerden sorumlu tutulamamaktadırlar. Kanuni temsilciye başvurulabilmesi için vergi alacağının şirketten tahsil imkanının kalmamış olması gerekmektedir.

Vergi hukukundaki kişilik kavramının diğer özel hukuk dallarıyla büyük oranda ilişkili olduğu görülmüştür. Başlangıcı Medeni hukuk olan kişilik kavramı Ticaret hukukunda da tacir ve şirketler olarak yer almıştır. Kişilik kavramı vergi hukukunda mükellefiyet kavramında vücut bulmaktadır. Mükellefiyetin temelini kişilik kavramına dayandığı görülmüştür. Kişilik kavramının iyi anlaşılması vergi hukukundaki mükellefiyet kavramının daha iyi irdelenmesine faydalı olduğu görülmüştür.

## YARARLANILAN KAYNAKLAR

### KİTAPLAR

- AKINTÜRK, Turgut : Medeni Hukuk, Savaş Yayınları Ankara-1991
- AKSOY, Şerafettin : Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, İstanbul-1991
- AYHAN, Rıza : Limited Şirketlerde Ortakların Sorumluluğu, Kazancı Kitap A.Ş. İstanbul-1992
- BOZER, Ali : Bankacılar İçin Ticaret Hukuku Bilgisi, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enst.yayınları,No:166
- BULUTOĞLU, Kenan : Türk Vergi Sistemi, İstanbul 1970
- ÇAĞAN, Nami : Vergi Hukuku, Ankara-1992
- ÖNCEL, Mualla  
KUMRULU, Ahmet
- ÇAMOĞLU, Ersin : Anonim Ortaklarda Yönetim Kurulu Üyelerinin Hukuki Sorumluluğu, Banka ve Tic.Huk. Araş.Enst. Yay No:98, İstanbul-1972
- CANDAN, Turgut : Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara-Kasım 1994
- DALAMANLI, Lütfü : Türk Medeni Kanunu - Şahsın Hukuku 1-81, İstanbul-1991
- KAZANCI, Faruk  
KAZANCI, Muharrem  
DOMANIÇ, Hayri : Türk Ticaret Kanunu Şerhi, Cilt 1, İstanbul -1988
- DURAL, Mustafa : Türk Medeni Hukuku'nda Gerçek Kişiler, Filiz Kitapevi, İstanbul-1987
- ERGİNAY, Akif : Vergi Hukuku, Ankara-1990

- EROĞLU, Hamza : İdare Hukuku
- KANETİ, Selim : Vergi Hukuku, Filiz Kitapevi, İstanbul-1989
- KIZILOĞLU, Şükrü : Ticari Şirketler Muhasebesi, Vergi Hukuku ve  
EYÜPLİGİLLER, Saygın : Mevzuatı, Savaş Yayınları, Ankara
- KOÇ, Yalkın Yüksel : Şirketler Muhasebesi, Turhan Kitapevi, Ankara-  
1992
- KÖPRÜLÜ, Bülent : Medeni Hukuk-Genel Prensipler, Kişinin Hukuku  
(1-2 Kitaplar), İstanbul-1984, 2.Baskı
- KURU, Baki : İcra ve İflas Hukuku Ders Kitabı, Ekim-1986
- ARSLAN, Ramazan  
YILMAZ, Ejder  
MAÇ, Mehmet : Kurumlar Vergisi, Denet Yayınları, İstanbul-1996
- MİMAROĞLU, Sait Kemal : Ticaret Hukuku 2.Cilt- İşlerme Hukuku - Ticaret  
Ortaklıkları Hukuku, Banka ve Ticaret Hukuku  
Araştırma Enstitüsü, Hukuk Fakültesi Cebeci  
Ankara
- OĞUZMAN, Kemal : Kişiler Hukuku Dersleri Filiz Kitapevi İstanbul-  
SELIÇI, Özer 1988  
ÖZBALCI, Yılmaz : Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Olgaç  
Matbaası Ankara, 1982
- ÖZER, İlhan : Kamu Alacaklıların Tahsili Teorisi ve Türkiye'deki  
Uygulaması, TODAİE, Yay No:187, Doğan  
Basımevi, Ankara-1979
- ÖZMEN, Selhattin : Şirketler Kılavuzu, Beta Basım Yayın Dağıtım A.Ş.,  
İstanbul-1993
- ÖZTAN, Bilge : Şahsın Hukuku -Hakiki Şahıslar Turhan Kitapevi  
Ankara-1987
- ÖZSUNAY, Ergun : Gerçek Kişilerin Hukuki Durumu, Sulhi Garan  
Matbaası Koll. Şti., İstanbul-1977
- SEMERCİGİL, Murat : Kurumlar Vergisi Kanunu ve Açıklamaları, Ankara-  
1995
- SÖNMEZ, Nezihe : Vergi Hukuku İzmir-1970
- TANDOĞAN, Haluk : Borçlar Hukuku Özel Borç İlişkileri, Cilt-I/1, Banka  
ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü Ankara-  
1985



- TEKİR, Sabri : Vergi Teorisi, İzmir-1990
- TUNCER, Selahattin : Vergi Uygulamaları, Okan Yayıncılık, Ankara-1990
- UÇAR, Salter : Hukukumuzda Yönetim Kurulu ve Denetçiler ile Sorumluluk Halleri, Mart 1994
- ÜÇİŞİK, Güzin (OĞUZ) : Türk Hukukunda, Kollektif Ortakların Sorumluluğu, İstanbul-1985
- İMREGÜN, Oğuz : Ticaret Kanunu, Eskişehir 1985
- İPEKÇİ, Nizam : Şirketler Hukuku İlkeleri, Ankara-1986
- YILMAZ, Ejder : Hukuk Sözlüğü Ankara-1985
- ZEVKLİLER, Aydın : Medeni Hukuk, Dicle Üniversitesi Hukuk Fakültesi, 1986

#### MAKALELER

- DERKUNT. Medeni : İşe Başlama, Değişiklikler ve İşi Bırakmaya İlişkin Yasal Düzenlemeler, Mükellefin Dergisi, Lebib Yalkın Yayınları, Sayı:26, Şubat-1995.
- DOĞAN, Ali Abdullah : Anonim Şirketlerin Kuruluş İşlemleri -1 Maliye ve Sigorta Yayınları, 15 Ekim 1995, Sayı 210.
- DOĞAN, Ali Abdullah : Anonim ve Limited Şirketlerin Benzerlik ve Ayırıcı Yönleri, Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi, 1 Ekim 1995, Sayı 209.
- DÜNDAR, Mustafa : Anonim ve Limited Şirketlerde Merkez Adresinin Değişiminin Hukuki Sonuçları, Vergi Sorunları Dergisi, Ekim 1995, Sayı 85
- GÜNGÖR, A.Feridun : Uluslararası Hukuksal Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi ve Türkiye Uygulaması, Vergi Dünyası, Haziran 1997 Sayı:190
- TARAKCI, Hızır : Kollektif Şirket Ortağının Hisselerini Devretmesi, Yaklaşım Yayınları,13, s.32, Ağustos-1995

**RAPORLAR**

- BAĞDANLI, İ.Halil : Temsilcilerin ve Şirket Ortaklarının Vergisel Sorumluluğu, Yeterlik Etidü Raporu, T.C. Maliye Bakanlığı, Genel Müd. Rapor Sayısı XXXVI-11/25, 17.4.1996, Ankara
- EYİBİLİR, İhsan : Limited Şirket Ortakların Hakları, Yaklaşım, Yıl:3 Say:35, Kasım 1995
- GÜREL, Ergun : Holdingleler Hukuki Yapısı ve Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu, Yeterlik Etidü, T.C. Maliye Bakanlığı, Gelirler Genel Müdürlüğü - Rapor Sayısı: XXXVI-10/4, 3.4.96, Ankara

**DANIŞTAY KARARLARI**

- DANIŞTAY 4. DAİRE : E.1988/4804, K.1988/5013, T.21.12.1988
- DANIŞTAY 11.DAİRE : E.1996/1034, K.1996/799, T.04.03.1996
- DANIŞTAY 13. DAİRE : E.1980/1117, K.1981/1574, T.09.06.1981
- DANIŞTAY 3. DAİRE : E.1987/1585, K.1994/2047, T.20.09.1988
- DANIŞTAY 3. DAİRE : E.1995/129, K. 1995/1987, T.21.06.1995
- DANIŞTAY 3. DAİRE : E.1990/2888, K.1990/2770, T.02.10.1990
- DANIŞTAY 3. DAİRE : E.1990/3640, K.1997/3106, T.11.12.1991
- DANIŞTAY 3.DAİRE : E.1993/724, K.1994/387, T.10.02.1996
- DANIŞTAY 4. DAİRE : E.1989/977, K.1989/4059, T.24.11.1989
- DANIŞTAY 4. DAİRE : E.1987/3805, K.1990/643, T.20.02.1990
- DANIŞTAY 4. DAİRE : E.1988/3532, K.1989/2584, T.07.06.1989
- DANIŞTAY 4. DAİRE : E.1987/4073, K.1988/3511, T.18.10.1988
- DANIŞTAY 4. DAİRE : E.1988/3238, K.1989/3847, T.08.11.1989
- DANIŞTAY 4. DAİRE : E.1987/4539, K.1989/4393, T.25.12.1989

DANIŞTAY 4. DAİRE	: E.1985/6563, K.1987/3889, T.16.12.1987
DANIŞTAY 4. DAİRE	: E.1989/1547, K. 1990/255, T.25.01.1989
DANIŞTAY 7. DAİRE	: E.19893/4694, K.1994/3616, T.26.06.1994
DANIŞTAY 9. DAİRE.	: E.1996/427, K. 1996/1685, T.09.05.1996

### **TEBLİŐLER**

TAHSİLAT GENEL TEBLİŐİ : Seri No:387, Resmi Gazete,01.07.1995, Sayı:22330

TAHSİLAT GENEL TEBLİŐİ : Seri No:390, Resmi Gazete,17.01.1996, Sayı:22526

### **MAHKEME KARARLARI**

İzmir Vergi Mahkemesi Kararları	: E.1993, K.1994/1246, T.30.05.1994
İzmir Vergi Mahkemesi Kararları	: E.1995/1980, K.1994/96, T.08.03.1996
İzmir Vergi Mahkemesi Kararları	: E.1991, K.1991
İzmir Vergi Mahkemesi Kararları	: E.1991/263, K.1991/751, T.12.09.1991