

YARGITAY KARARLARI IŞIĞINDA LİMİTED ŞİRKETTE PAY DEVRİNİN ORTAĞIN KAMU BORÇLARINA ETKİSİ

*THE EFFECT OF ASSIGNMENT OF SHARE IN LIMITED COMPANY ON PARTNER'S PUBLIC DEBT
IN LIGHT OF SUPREME COURT OF APPEAL'S DECISIONS*

Hakemli Makale

Raziye AKSU ÖZKAN*

İÇİNDEKİLER

GİRİŞ	228
I. PAY DEVRİ DURUMUNDA ORTAĞIN KAMU BORÇLARINDAN SORUMLULUĞUN KOŞULLARI	229
A. Genel Olarak	229
B. Geçerli Bir Pay Devri İşlemi.....	230
1. Yazılı Devir Sözleşmesi ve İmzaların Noterce Onaylanması	230
2. Kural Olarak Genel Kurul Onayı	233
3. Tescil Aşaması	236
C. Kamu Alacağıın Limited Şirketin Malvarlığından Tamamen veya Kısmen Tahsil Edilememesi veya Edilemeyeceğinin Anlaşılması	242
1. Kamu Alacağı Kavramı	242
2. Şirket Malvarlığından Tahsil Edilememe veya Tahsil Edilemeyeceğinin Anlaşılması	245
a. Genel Olarak	245
b. Özel Olarak Kanuni Temsilcinin Öncelikli Olarak Takip Edilmesinin Zorunlu Olmaması... 247	
II. PAYI DEVREDEN VE DEVRALANIN DEVİR ÖNCESİNE AİT KAMU BORCUNDAN MÜTESELSİL OLARAK SORUMLU OLMASI	249
III. KAMU BORCUNDAN SORUMLULUĞUN ÖZELLİKLERİ.....	254
A. Kusursuz Sorumluluk Olması	254
B. Sermaye Payı Oranında Olması	255
C. Müşterek Sorumluluk Olması	258
IV. KAMU BORCUNUN ÖDENMESİ HÂLİNDE RÜCU İMKÂNI	258
SONUÇ	261
KAYNAKÇA.....	263

DOI: 10.32957/hacettepehdf.712765

Makalenin Geliş Tarihi: 02.04.2020

Makalenin Kabul Tarihi: 21.04.2020

* Dr. Araştırma Görevlisi, Akdeniz Üniversitesi Hukuk Fakültesi Ticaret Hukuku Anabilim Dalı, E-posta: raziye_aksu1905@hotmail.com

Bu çalışma Araştırma ve Yayın Etiği'ne uygun olarak hazırlanmıştır.

ORCID: 0000-0003-2245-863X

ÖZ

Bu çalışmada, Yargıtay kararları ışığında limited şirkette pay devrinin ortağın kamu borçlarına etkisi incelenmiştir. 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun madde 35/2 uyarınca limited şirkette pay devri hâlinde, devreden ve devralan ortak sorumlu olacaktır. Hüküm bağlamında, limited şirkette pay devri hâlinde ortağın kamu borçlarından sorumluluğu için iki koşul saptanmıştır. İki geçerli bir pay devri işlemi yapılmasıdır. Burada devrin hukuken ne zaman gerçekleştiği ve özellikle pay devrinin tescil ve ilânının kamu borcundan doğan sorumluluğa etkisinin olup olmadığı sorunları üzerinde durulmuştur. İkinci koşul, kamu alacaklarının limited şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilememesi veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşılmasıdır. Bunun yanı sıra, payı devreden ve devralan devir öncesine ait kamu alacaklarından sorumlu tutulduğu için, bu duruma değinilmiştir. Son olarak limited şirkette ortağın kamu borcundan sorumluluğunun özellikleri ve borcu ödeyen kişinin rücu imkânı ele alınmıştır.

Anahtar Kelimeler: Limited şirkette kamu borcundan doğan sorumluluk, pay devri, tescil, ortağın sorumluluğu, kamu borcunu ödeyen ortağın rücu imkânı

ABSTRACT

In this study, the effect of assignment of share in the limited company on partner's public debt is examined in light of the decisions of the Supreme Court of Appeal's. In accordance with Article 35/2 of the Law on the Collection Procedure of Public Receivables No. 6183, in the event of a assignment of share in the limited company, the partner who transfers and takes over will be responsible. In the context of the provision, two conditions are determined for the liability of the partner from public debts in case of a assignment of share in a limited company. The first is to make a valid assignment of share. Here, the issues of when the transfer took place legally, and whether the registration and announcement of the assignment of share had an impact on the liability arising from public debt, are discussed. The second condition is to understand that public receivables cannot be fully or partially collected from the limited company. Furthermore, this has been addressed, as the shareholder is responsible for the public receivables belonging to the partner who transfers and take overs. Finally, in the limited company, the characteristics of the partner's liability for public debt and the recourse of the person paying the debt are discussed.

Keywords: Liability arising from public debt in a limited company, assignment of share, registration, partner' responsibility, the possibility of recourse of the partner paying public debt

GİRİŞ

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (AATUHK) madde 35'te limited şirketin kamu borçlarından¹ dolayı şirket ortaklarının sorumluluğu düzenlenmiştir. AATUHK m. 35/2 uyarınca, limited şirkette ortak, şirketteki sermaye payını devrederse, payı devreden ve devralan şahıslar devir öncesine ait amme alacaklarının ödenmesinden birinci fıkra hükmüne göre müteselsilen sorumlu tutulur (AATUHK m. 35/2). Hükmün uygulanabilmesi için payı devreden ile devralan arasında geçerli bir pay devri işlemi gerçekleşmelidir. Buna göre, ilk olarak limited şirkette pay devri genel hatlarıyla ele alınacaktır. Burada devrin hukuken ne zaman gerçekleştiği ve özellikle pay devrinin tescil ve ilânının kamu borcundan doğan sorumluluğa etkisinin olup olmadığı sorunları üzerinde durulacaktır. İkinci olarak hükümde devreden ve devralanın, birinci fıkra hükmüne göre sorumlu olacağı yer almaktadır. AATUHK m. 35/1 uyarınca limited şirket ortakları, şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan kamu alacağından sermaye payları oranında doğrudan doğruya sorumlu olurlar. Hüküm bağlamında sorumluluğun koşulu ve hukuki niteliği incelenecektir. Bu kısımda, şirketten ödeme talep edilmeden ortağın sorumluluğuna gidilip gidilmeyeceği ve kamu borçlarının takibi açısından ortak ile şirket müdürü arasında bir sıralama olup olmadığı sorunlarına değinilecektir. Üçüncü olarak payı devreden ve devralan devir öncesine ait kamu alacaklarından sorumlu tutulduğu için, bu duruma değinilecektir. Son olarak limited şirkette ortağın kamu borcundan sorumluluğunun özellikleri ve borcu ödeyen kişinin rücu imkânı ele alınacaktır.

¹ Bu çalışmada, kanun metninin aynen verildiği hâller dışında “amme borcu ve alacağı” kavramı yerine “kamu borcu ve alacağı” kavramı kullanılacaktır. Bununla birlikte, her iki terim arasında farklılık bulunmamaktadır. Zira kamu alacağı terimi, eski dildeki ‘amme alacağı’ teriminin karşılığı olarak kullanılmaktadır. Batılı ülke vergi terminolojilerinde yer almayan kamu alacağı kavramı Türk vergi sistemine AATUHK ile girmiş ve yerleşmiştir. Bkz. YARALI, Levent, **Limited Şirketin Kamu Borçlarından Müdürlerin ve Ortakların Sorumluluğu**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2010, s. 116.

I. PAY DEVRİ DURUMUNDA ORTAĞIN KAMU BORÇLARINDAN SORUMLULUĞUN KOŞULLARI

A. Genel Olarak

2008 yılına kadar pay devri hâlinde kamu borcundan sorumluluğa ilişkin AATUHK’de bir düzenleme yer almamaktaydı. 2008 yılında “5766 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun²” m. 3 ile AATUHK m. 35’e ikinci fıkra eklenerek pay devri hâlinde, devreden ve devralan ortağın sorumlu olacağı açıkça düzenlenmiştir³. 5766 sayılı Kanun geçici m. 1’de, AATUHK m. 35/2’nin yürürlüğe girdiği tarih itibariyle tahsil edilmemiş bulunan kamu alacakları hakkında da uygulanacağı yer almaktaydı. Anayasa Mahkemesi bu hükmün iptaline karar vermiştir⁴. Buna karşın, Yargıtay önüne gelen uyuşmazlıklarda 2008 öncesine ait kamu borçlarından, payı devralanın sorumlu olduğuna dair kararlar vermiştir. Kararlara göre, ticaret hukukunda limited şirket ortaklarının tüm işlemlerinde basiretli davranma ve özen yükümü de dikkate alındığında limited şirketteki payı devralanın, payı devreden devir anına kadar mevcut şirket borçlarından yükümlü bulunduğunu bilmesinin en az ticari işlemlerde bir tacirin göstermesi gereken basiretli davranışlar olarak sayılması gerekmektedir. Böyle bir basireti göstermemiş olan ortak, bu davranışının sonucuna katlanmak zorundadır. Bu sebeple, payı devralan, limited şirketin devir öncesindeki kamu borçlarından sorumludur⁵. Bu kararlarda varılan sonuca

² RG, S. 26898, T. 06.06.2018.

³ Ortağın kamu borcundan doğan sorumluluğu, idareye karşı bağımsız bir sorumluluk olup, AATUHK’de 5766 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikle payın devri hâlinde dahi ortadan kalkmayan bir nitelik kazanmıştır. Bkz. Yargıtay 11. HD., E. 2018/2099, K. 2019/3784, T. 15.05.2019, <https://karararama.yargitay.gov.tr/YargitayBilgiBankasiIstemciWeb/> (erişim tarihi: 15.03.2020).

⁴ Anayasa Mahkemesi, “5766 sayılı Kanun’da esas olarak bir kamu alacağı ile ilgili bireylerin sorumluluklarını arttıran ve müteselsil sorumluluk getiren düzenlemelerin, Kanunun geçici 1. maddesi ile yürürlük tarihi itibari ile tahsil edilmemiş alacaklara da uygulanması hukuk kurallarının geriye yürütülmesi anlamına gelmekte ve Anayasada yer alan hukuk devleti kapsamındaki hukuk güvenliği ilkesi ile bağdaşmamaktadır.” gerekçesi ile anılan düzenlemeyi iptal etmiştir. Bkz. Anayasa Mahkemesi, E. 2009/39, K. 2011/68, T. 28.04.2011, bkz. RG, S. 28085, T. 15.10.2011.

⁵ Yargıtay 10. HD., E. 2017/6309, K. 2018/9591, T. 20.11.2019. Aynı yönde bkz. Yargıtay 10. HD., E. 2015/18197, K. 2018/573, T. 05.02.2018; Yargıtay 10. HD., E. 2016/6805, K. 2018/4831, T. 17.05.2018; Yargıtay 10. HD., E. 2015/20802, K. 2018/1497, T. 27.02.2018; Yargıtay 10. HD., E. 2015/16290, K. 2018/374, T. 23.01.2018; Yargıtay 10. HD., E. 2015/16300, K. 2018/143, T. 16.01.2018; Yargıtay 10. HD., E. 2017/921, K. 2017/2871, T. 03.04.2017; Yargıtay 10. HD., E. 2016/12766, K. 2017/881, T. 13.02.2017; Yargıtay bazı kararlarda ise gerekçe göstermeksizin payı devralanın sorumlu olduğuna karar vermiştir. Örneğin Yargıtay’ın önüne gelen bir uyuşmazlıkta ödeme

katılmakla birlikte, kanaatimizce kararların gerekçesi yerinde değildir. Zira 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK) m. 18/2 uyarınca basiretli bir iş adamı gibi davranma yükümü tacir olmanın sonuçlarındandır. Limited şirketin payını devralarak ortak olan kişinin böyle bir yükümü yoktur. Limited şirkette tacir sıfatı şirkete ait olup, ortaklar tacir değildir (TTK m. 16/1).

AATUHK m. 35/2 bağlamında limited şirkette pay devri hâlinde ortağın kamu borçlarından sorumluluğu için iki koşul bulunmaktadır. Bunlardan ilki geçerli bir pay devri işlemi yapılmasıdır. Buna ek olarak, AATUHK m. 35/2 uyarınca limited şirket ortakları, şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen ya da tahsil edilemeyeceği anlaşılan kamu alacağından sermaye payları oranında doğrudan doğruya sorumlu olurlar. Buna göre sorumluluğun ikinci koşulu kamu alacaklarının limited şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilememesi ya da tahsil edilemeyeceğinin anlaşılmasıdır.

B. Geçerli Bir Pay Devri İşlemi

1. Yazılı Devir Sözleşmesi ve İmzaların Noterce Onaylanması

TTK m. 595/1 uyarınca esas sermaye payının devrini içeren işlem yazılı şekilde yapılmalı ve tarafların imzaları noterce onaylanmalıdır⁶. Buna göre pay devri için yazılı bir sözleşme yapılması gerekmektedir⁷. Yazılı devir sözleşmesi, geçerlilik koşuludur⁸. Bu

emri gönderilen ortak, 03.08.2005 tarihinde payı devralmıştır. Yargıtay payı devralanın, 2004/7. ay dönem borcundan sorumlu olduğu gerekçesiyle yerel mahkemenin kararını bozmuştur. Bkz. Yargıtay 10. HD., E. 2015/20324, K. 2018/1964, T. 12.03.2018. Kararlar için bkz. <https://karararama.yargitay.gov.tr/YargitayBilgiBankasiIstemciWeb/> (erişim tarihi: 16.03.2020).

⁶ Hükümde “onanmak” terimi kullanılmış olmakla birlikte, terimin yanlış kullanılmış olması sebebiyle, yerine “onaylamak” terimi kullanılmıştır. Zira onamak, doğru ve uygun bulmak anlamına gelmektedir. Onaylamak ise, kabul etmeyi ve yetkisine dayanarak mührünü basmayı ifade etmektedir. Bkz. <https://sozluk.gov.tr/> (erişim tarihi: 13.04.2020). Nitekim, terim, 1512 sayılı Noterlik Kanunu m. 53 ve 82’de de “imzaların onaylanması” şeklinde yer almaktadır. Kanun için bkz. RG, S. 14090, T. 05.02.1972.

⁷ ŞENER, Oruç Hami, **Teorik ve Uygulamalı Ortaklıklar Hukuku Ders Kitabı**, Gözden Geçirilmiş 4. Bası, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2019, s. 693; PULAŞLI, Hasan, **Şirketler Hukuku Şerhi**, 3. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2018, s. 2752.

⁸ POROY, Reha / TEKİNALP, Ünal / ÇAMOĞLU, Ersin, **Ortaklıklar Hukuku II**, Yeniden Yazılmış 13. Bası, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2017, s. 408; PULAŞLI, 2018, s. 2755; ŞENER, 2019, s. 694; TEKİNALP, Ünal, **Sermaye Ortaklıklarının Yeni Hukuku**, 3. Bası, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2013, s. 483; DURGUT, Ramazan, “Limited Şirkette Esas Sermaye Payı Üzerinde Rehin Hakkı Kurulması”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Yıl: 2013, Sayı: 108, s. 131; DOĞANAY, İsmail, “Limited Şirkette Ortaklık Payının Bir Başkasına Devredilmesinin Koşulları Nedir?”, **Bankacılık ve Ticaret Hukuku Dergisi**, Yıl: 1975, Cilt: 8, Sayı: 2, s. 90; ÖZ, Turgut, “Limited Ortaklıkta Pay Kavramı ve Payın Devri”,

nedenle, Kanunda öngörüldüğü şekilde yapılmayan devir sözleşmesi, genel kurulun onayıyla geçerli hâle gelmez⁹. Devir sözleşmesinde devre konu payın tam olarak belirlenmiş olması ve devir iradesinin bulunması şarttır. Bu unsurlar devir sözleşmesinin esaslı unsurlarıdır ve bunların bulunmaması işlemin oluşmaması sonucunu doğurur¹⁰. Ayrıca TTK m. 595/1- c. 1 uyarınca devir sözleşmesinde, ek ödeme ve yan edim yükümlülükleri; rekabet yasağı ağırlaştırılmış veya tüm ortakları kapsayacak biçimde genişletilmiş ise, bu husus, önerilmeye muhatap olma, önalım, geri alım ve alım hakları ile sözleşme cezasına ilişkin koşullar da belirtilir. Pay devrinin geçerliliği için, yazılı devir sözleşmesinde yer alan tarafların imzaları noterce onaylanmalıdır¹¹.

Yazılı devir sözleşmesi yapıldığı tarihte, limited şirketin ödenmemiş kamu borcu bulunabilir. Payı devretmek isteyen ortak, bu borçtan sorumludur (AATUHK m. 35/1). Payı devralan kişi de kanunen kamu borcundan sorumlu tutulmuştur. Yazılı devir sözleşmesinde, kamu borcundan payı devralanın da sorumlu olacağına ilişkin bir

İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, Yıl: 1987, Cilt: 52, Sayı: 1-4, s. 363; ALTAŞ, Soner, “Limited Şirketlerde Genel Kurul Pay Devrini Onaylamazsa Ne Yapılır?”, **Vergi Raporu**, Yıl: 2014, Sayı: 76, s. 162.

⁹ BAHTİYAR, Mehmet, **Ortaklıklar Hukuku**, Güncellenmiş 13. Bası, Beta Yayınevi, İstanbul, 2019, s. 453.

¹⁰ DEMİRKAPI, Ertan, **Türk Ticaret Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Hükümlerine Göre Limited Ortaklıkta Payın Devri**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İzmir, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2008, s. 216; ÇAĞA, Barbaros, “Limited Şirkette Ortaklık Payının Devri”, **Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi**, Yıl: 1974, Cilt: 7, Sayı: 3, s. 596.

¹¹ Öğretide payın devri açısından imzaların noterce onaylanmasının hukuki niteliği hakkında bir tartışma bulunmaktadır. Bir görüş imzaların noter tarafından onaylanmasının geçerlilik koşulu olduğu yönündedir (ŞENER, 2019, s. 694; POROY / TEKİNALP / ÇAMOĞLU, 2017, s. 408; TEKİNALP, 2013, s. 483; TEKİNALP, Ünal, **Yeni Anonim ve Limited Ortaklıklar Hukuku ile Tek Kişi Ortaklığının Esasları**, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2011, s. 372). Diğer görüş imzaların noter tarafından onaylanmasının ispat koşulu olduğunu ileri sürmektedir. Bu görüş tezini, gerekçede yer alan “yazılı şekil ve noter tarafından imzaların onaylanması hem ispat yönünden gereklidir hem güvenliği sağlamaktadır” ifadesine dayandırmaktadır. Yine bu görüşe göre, TTK’ye, 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu (ETK) m. 520/5’te yer alan “şekle aykırılığın taraflar arasında dahi hüküm ifade etmeyeceği” cümlesinin alınmaması da, noter onayının ispat koşulu olduğunu ortaya koymaktadır (PULAŞLI, 2018, s. 2755; DOĞRUSÖZ KOŞUT, 2016, s. 374-375). Kanaatimizce imzaların noterce onaylanması geçerlilik koşuludur. Zira kanunda yer alan şekil, bunun aksine ilişkin bir düzenleme olmadığı için geçerlilik şeklidir (6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu m. 12/2). Buna ek olarak, gerekçeye yapılan gönderme de yerinde değildir; çünkü gerekçede “... yazılı şekil, imza onaylanması hem ispat yönünden gereklidir hem güvenliği sağlamaktadır” ifadesi yer almaktadır. Burada ispat yönünden gereklilik yazılı şekil ve imza onaylanması aşamalarının her ikisini kapsamaktadır. Dolayısıyla gerekçeden varılacak sonuç ya yazılı şekil ve imza onaylanmasının geçerlilik şekli olduğu ya da her ikisinin yokluğunun da sözleşmenin geçerliliğini etkilemeyeceğidir.

açıklama yapılmasına gerek yoktur. Buna karşın uygulamada taraflar, payı devreden veya devralanın kamu borçlarından sorumlu olmayacağına ilişkin anlaşmalar yapmaktadır. Bu koşulun sözleşmeye yazılması durumunda geçerli olup olmayacağı ve devir sözleşmesinin geçerliliğini etkileyip etkilemeyeceği tartışılabilir. Bu koşul, alacaklı vergi idaresine karşı payı devreden veya devralanın sorumluluğunu ortadan kaldırmaz. Zira AATUHK m. 35/2’de pay devri hâlinde her ikisinin de sorumlu olacağı açıkça yer almıştır. Bunun yanı sıra, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK) m. 8 uyarınca mükellefiyetin veya sorumluluğun devrini öngören anlaşmalar vergi idaresini bağlamaz. Dolayısıyla devreden veya devralan ortaklar arasında yer alan böyle bir sözleşme kaydı, vergi idaresine karşı ileri sürülemez. Buna karşın, bu kayıt, payı devreden ile devralan arasında geçerlidir. Zira söz konusu kayıt, kamu borcunu ödeyen kişinin diğerine rücu etmesinde önem arz edecektir¹². Kanaatimizce sorumlu olunmayacağına ilişkin kayıt, kural olarak pay devri sözleşmesinin geçerliliğini de etkilemez; çünkü pay devri sözleşmesinin geçerli olup olmadığına TTK m. 595’e göre karar verilecektir. Hüküm açısından devredilecek payın belirli olması, devir iradesinin bulunması ve TTK m. 595’te düzenlenen kayıtların yer alması yeterlidir. Buna karşın, somut olayda koşulları varsa, payı devreden ile devralanın aralarında yaptığı sözleşme ve payı devreden hareketleri bağlamında, payı devralan irade bozukluğu hallerinden yanılma veya aldatma hükümlerine başvurulabilir (6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu -TBK- m. 30 ve 31). Örneğin ortak A ve payı devralmak isteyen P arasında yapılan sözleşmede kamu borcundan dolayı payı devralanın sorumlu olmadığı yazmaktadır. P, şirketin kamu borcu varsa ortak olmayacağını A’ya yazılı şekilde bildirmiştir. Bunun üzerine A, şirketin kamu borcu olmadığına ilişkin sahte bir belgeyi, P’ye vermiştir. P de buna güvenerek sözleşmeyi yapmış, pay bedeli olarak 10.000 TL ödemiştir. Bu durumda P, aldatma hükümlerine dayanarak bir yıl içinde sözleşme ile bağlı olmadığını payı devredene bildirilebilir. Bu geçersizlik, limited şirket genel kuruluna da somut delillerle ileri sürülebilir¹³. P’nin ortak sıfatı sona ereceği için kamu borcundan sorumluluğu da olmayacaktır.

¹² İnceleme için bkz. IV. KAMU BORCUNUN ÖDENMESİ HÂLİNDE RÜCU İMKÂNI.

¹³ ETK döneminde aynı görüş için bkz. ÖZ, 1987, s. 367 ve dph. 27.

2. Kural Olarak Genel Kurul Onayı

Limited şirket sözleşmesinde aksi öngörülmemişse, esas sermaye payının devri için, ortaklar genel kurulunun onayı aranacaktır (TTK m. 595/2). Buna göre, limited şirkette payın devri açısından kanuni kural, payın devrinin şirket genel kurulunun onayına tâbi olmasıdır. Genel kurulun bu yetkisi mutlakdır, başka bir organa devredilemez (TTK m. 616/1-g). Dolayısıyla müdürlere, pay devrini onaylama görevi verilemez¹⁴. Öğretide genel kurulun toplanabilmesi için pay devrinin şirkete bildirilmesi gerektiği ifade edilmektedir¹⁵. Kanaatimizce burada bildirim yerine, başvuru terimi tercih edilmelidir. Zira TTK m. 595/7’de bu terim kullanılmış ve buna hukuki bir sonuç bağlanmıştır. Hüküm uyarınca şirkete yapılacak başvurudan itibaren üç ay içinde genel kurul devri reddetmezse, şirketin devri zımnen kabul ettiği sonucuna varılmaktadır (TTK m. 595/7). Başvuruyu, devreden ve devralan birlikte yapabileceği gibi taraflardan birisi de yapabilir¹⁶. Dolayısıyla kamu borçlarından sorumluluğunun sona ermesini isteyen payı devreden, şirkete tek başına başvurabilir. Başvuru, yazılı veya sözlü olabileceği gibi, devir sözleşmesinin şirkete ibrazı şeklinde de olabilir¹⁷. Başvuru, limited şirket tüzel kişiliğine yöneltilmelidir¹⁸. Başvurunun şirket yöneticilerinden birine yapılması yeterlidir.

Pay devrinin onaylanması için gerekli toplantı ve karar nisabına yönelik açık bir düzenleme TTK’de yer almamaktadır¹⁹. Esas sermaye payının devri, önemli kararlar

¹⁴ PULAŞLI, 2018, s. 2757; ÇAĞA, 1974, s. 598; ALTAŞ, 2014, s. 162.

¹⁵ TTK’de pay devrinin, şirkete bildirilmesinin zorunlu olup olmadığına ilişkin açık bir düzenleme yer almamaktadır; ancak kanunda yer alan hükümlerin yorumlanmasından devrin şirkete bildirilmesi gerektiği sonucu ortaya çıkmaktadır (Bkz. DOĞRUSÖZ KOŞUT, 2016, s. 376; ŞENER, 2019, s. 696; POROY / TEKİNALP / ÇAMOĞLU, 2017, s. 409; BAHTİYAR, 2019, s. 455). Bununla birlikte, kamu borcundan sorumluluk açısından bir önem arz etmediği için bu hususun ayrıntısına girilmemiştir.

¹⁶ POROY / TEKİNALP / ÇAMOĞLU, 2017, s. 410.

¹⁷ ÇAĞA, 1974, s. 596; BAHTİYAR, 2019, s. 455; YILDIZ, Şükrü, **Türk Ticaret Kanunu Tasarısına Göre Limited Şirketler Hukuku**, Arıkan Basım Yayın, İstanbul, 2007, s. 163; DOĞANAY, 1975, s. 91; DOĞRUSÖZ KOŞUT, 2016, s. 377; ÖZ, 1987, s. 372.

¹⁸ ÇAĞA, 1974, s. 596; DOĞRUSÖZ KOŞUT, 2016, s. 377.

¹⁹ BAHTİYAR, 2019, s. 455; ŞENER, 2019, s. 696; PULAŞLI, 2018, s. 2758; POROY / TEKİNALP / ÇAMOĞLU, 2017, s. 410; DOĞRUSÖZ KOŞUT, 2016, s. 378; KENDİGELEN, Abuzer, **Yeni Türk Ticaret Kanunu, Değişiklikler, Yenilikler ve İlk Tespitler**, 2. Bası, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2012, s. 501.

arasında düzenlenmemiştir (TTK m. 621). Bu sebeple onay kararının, toplantıda temsil edilen oyların salt çoğunluğu ile alınması gerekir (TTK m. 620)²⁰. Toplantıda çekimser oy verenlerin, ret oyu verdikleri kabul edilmelidir²¹. Genel kurulun devre onay vermesi, ortaklık payının devri bakımından yeterlidir. Bir başka deyişle, devir bu onayla geçerli olur (TTK m. 595/2-son cümle). Devralan, karar tarihi itibariyle şirkete ortak olur²². Bu tarih, kamu borçlarından sorumluluk açısından önem arz etmektedir. Zira payı devreden sorumluluğu, hukuken pay devrinin gerçekleştiği tarihe kadar doğan kamu borçlarını kapsamaktadır. Nitekim Yargıtay önüne gelen bir uyuşmazlıkta payını devreden kamu borcundan sorumluluğunun, pay devrinin tescili tarihinde değil, pay devrini onaylayan genel kurul kararı tarihinde sona erdiğini esas alarak karar vermiştir²³. Bunun dışında ortaklık sıfatının kazanılması için devrin, pay defterine kaydedilmesi gerekli değildir²⁴.

TTK m. 595/3 uyarınca şirket sözleşmesinde başka türlü düzenlenmemişse, ortaklar genel kurulu sebep göstermeksizin onayı reddedebilir. Böylelikle genel kurula geniş bir takdir yetkisi verilmiştir²⁵. Bununla birlikte, kanaatimizce, payı devralanın kamu

²⁰ Öğretide limited şirketin iki ortağının bulunması hâlinde onama kararının oybirliği ile alınması gerektiği ifade edilmektedir. Bkz. YILDIZ, **2007**, s. 165.

²¹ DEMİRKAPI, **2008**, s. 337.

²² ŞENER, **2019**, s. 696; PULAŞLI, **2018**, s. 2756; DOĞRUSÖZ KOŞUT, **2016**, s. 379; işlem, devrin şirket tarafından tanınmasıdır. Bkz. POROY / TEKİNALP / ÇAMOĞLU, **2017**, s. 409.

²³ Yargıtay'ın önüne gelen uyuşmazlıkta 28.01.2008 tarihinde noterde sözleşme yapılmış, bu devir 15.09.2008 tarihli genel kurul kararı ile onaylanmış ve 16.09.2008 tarihinde ticaret siciline tescil ile 22.09.2008 tarihli ticaret sicil gazetesinde de ilân edilmiştir. Yerel mahkeme, “devrin resmi noter sözleşmesi ile yapılması nedeniyle hukuken sorumluluğu sona erdiren bir devir olduğundan, hukuki sorumluluğun pay devrinin ticaret siciline kayıt tarihinden sonra değil noter satış tarihinden itibaren sona erdiği” gerekçesiyle davayı kabul etmiştir. Yargıtay ETK hükümlerini ele alarak ticaret siciline tescilin, kural olarak açıklayıcı etkiye sahip olduğunu, pay devrinde de bu esasın geçerli olduğunu belirtmiştir. Bununla birlikte, ETK m. 520 uyarınca limited şirkette pay devrinin geçerli olabilmesi için noterde yapılan devir sözleşmesi yeterli olmayıp, bu devre genel kurul kararı ile onay verilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla, davacının limited şirket ortaklığı 15.09.2008 tarihli genel kurul kararı ile sona ermiştir. Mahkemece davacının şirket ortaklığının noter devir sözleşmesine istinaden 28.01.2008 tarihinde sona erdiğinin kabulü isabetli değildir. Bu sebeplerle, davacının 2008 yılının 4 ilâ 8. aylarına ilişkin prim borçlarından sorumlu olduğu, 2008 yılı 9 ilâ 12. aylar ile 2009 yılı 1 ve 2. aylara ilişkin prim borçlarından ise sorumlu olmadığı anlaşılmaktadır. Yargıtay bu gerekçelerle yerel mahkemenin kararını bozmuştur. Bkz. Yargıtay 10. HD., E. 2015/23760, K. 2019/1212, T. 14.02.2019, <https://karararama.yargitay.gov.tr/YargitayBilgiBankasiIstemciWeb/> (erişim tarihi: 17.03.2020).

²⁴ POROY / TEKİNALP / ÇAMOĞLU, **2017**, s. 410; PULAŞLI, **2018**, s. 2761; TEKİNALP, **2013**, s. 485; TEKİNALP, **2011**, s. 370; DOĞRUSÖZ KOŞUT, **2016**, s. 379; ŞENER, **2019**, s. 698; ETK döneminde pay defterine kaydın, payın devri için zorunlu olduğu hususunda bkz. ÖZ, **1987**, s. 376.

²⁵ BAHTİYAR, **2019**, s. 454; KENDİGELEN, **2012**, s. 501.

borçlarını ödeme açısından maddi durumunun yetersizliği, genel kurulu, pay devrinin reddi yönünde karar almaya yönlendirecektir. Pay devrinin reddi halinde, payın mülkiyeti devredende kalır. Devralan, şirkete karşı herhangi bir hak iddia edemez²⁶. Bu durumda, payı devralmak isteyen kişi, ortak sıfatını kazanamadığı için kamu borcundan da sorumlu olmaz. Payı devreden ise, sorumlu olmaya devam eder.

TTK m. 595/7 uyarınca başvurudan itibaren üç ay içinde genel kurul reddetmediği takdirde onayı vermiş sayılır. Böylece, genel kurulun sessiz kalarak devri sürüncemede bırakması önlenmek istenmiştir²⁷. Kamu borçlarından sorumluluk açısından, onayın verilmiş sayıldığı tarihin saptanması gerekmektedir. Buna göre, şirkete yapılan başvuru tarihinde değil, bu tarihten itibaren üç ay geçince genel kurul pay devrine onay vermiş sayılacaktır. Örneğin payı devreden P, 10.03.2020'de şirkete pay devrinin onayı açısından gerekli işlemlerin yapılması için başvurmuştur. 10.06.2020 tarihinde genel kurul devre onay vermiş sayılacaktır. Bu tarihe kadar doğan kamu borçlarından payı devreden sorumlu olacaktır. Yoksa onun sorumluluğu 10.03.2020 tarihinde sona ermeyecektir.

Limited şirket sözleşmesinde pay devrinin geçerliliği açısından genel kurul onayı kaldırılabilir (TTK m. 595/2). Başka bir deyişle, şirket sözleşmesinde değişiklik yapılmaksızın, pay devri için aranan genel kurul onayı kaldırılamaz. Genel kurul onayı kaldırıldığında, devir için pay devir sözleşmesi yeterli olur²⁸. Bu durumda payı devralan, ortak sıfatını, imzaların noter tarafından onaylandığı tarihte kazanacaktır. Bu tarih, kamu borçlarından sorumluluk açısından dikkate alınacaktır. Buna göre payı devreden, bu tarihten sonra oluşacak kamu borçlarından sorumluluğu bulunmayacaktır. Vergi idaresi, ortağı takip edemeyecektir. Pay devir tarihinden öncesine ait kamu borçlarından ise, payı devreden ve devralan müteselsilen sorumlu olacaklardır²⁹.

²⁶ ŞENER, 2019, s. 697.

²⁷ BAHTİYAR, 2019, s. 455; KENDİGELEN, 2012, s. 501.

²⁸ ŞENER, 2019, s. 697.

²⁹ İnceleme için bkz. aşağıda II. PAYI DEVREDEN VE DEVRALANIN DEVİR ÖNCESİNE AİT KAMU BORCUNDAN MÜTESELSİL OLARAK SORUMLU OLMASI.

3. Tescil Aşaması

TTK m. 598/1 uyarınca esas sermaye paylarının geçişlerinin tescil edilmesi için, şirket müdürleri tarafından ticaret siciline başvurulur. Buna göre, payın devrinin ticaret siciline tescili gerekmektedir. Hükümde ticaret siciline başvurma görevi, şirket müdürlerine verilmiştir. Buna ek olarak, öğretide şirket müdürleri dışında, şirketin yetkilendirdiği bir kişinin de bu görevi yerine getirmesinin mümkün olduğu ifade edilmektedir³⁰. TTK m. 598/2 uyarınca başvurunun otuz gün içinde yapılmaması hâlinde, ayrılan ortak, adının bu paylarla ilgili olarak silinmesi için ticaret siciline başvurabilir. Uygulamada vergi idaresi, sicilde ismi görünen ortağa takip başlatmaktadır. Bu sebeple, payı devreden açısından sicile başvuru imkânı önem arz etmektedir. Kanunda, devreden ortağa sicilden adının silinmesi için başvuru hakkı verilmiştir. Buna karşın, payı devralana sicile adının tescili bakımından başvuru hakkı tanınmamıştır³¹. Öğretide sermaye payını devralan kişinin, sermaye payını devraldığının tespitini ve ortaklığın pay defterine hükmen kaydına karar verilmesini mahkemeden talep edebilmesi gerektiği ifade edilmektedir³².

Devreden ortağın başvurusu, devrin sicile tescili için yeterli değildir. Zira TTK m. 598/2’de başvuru üzerine sicil müdürü, şirkete, iktisap edenin adının bildirilmesi için süre vereceği düzenlenmiştir. Sicil müdürü, başvuru üzerine şirketten payı devralan kişinin adının bildirilmesini isteyecektir. Kanunda, şirketin devralanın adını bildirmemesi hâlinde ne gibi bir işlem yapılacağı hakkında bir hüküm yer almamaktadır. Öğretide bir görüş bu durumda TTK m. 33’ün kıyasen uygulanması gerektiğini ifade etmektedir. Buna göre, verilen süre içinde iktisap edenin adını ve kaçınma sebebini bildirmeyen şirket, sicil müdürü tarafından 200 TL’den 4000 TL’ye kadar idari para cezasıyla cezalandırılır (TTK m. 33/2). Bu durumda payı iktisap eden, TTK m. 27/1 uyarınca pay devir sözleşmesini

³⁰ Limited şirket müdürlerinin devredilemez yetkileri arasında, payın devri veya intikali hâlinde ticaret siciline başvuru yapma yetkisi devredilemez bir yetki olarak sayılmamaktadır. Bu nedenle şirketin müdürler dışında bir başka kişiyi yetkilendirmesi mümkündür. Bkz. DEMİRKAPI, 2008, s. 404; DOĞRUSÖZ KOŞUT, 2016, s. 382.

³¹ BAHTİYAR, 2019, s. 461; Devralanın da, sicildeki kaydın adına tekrar düzenlenmesinde en az devreden ortak kadar menfaatinin bulunduğu düşünüldüğünde, devralan ortağa başvuru hakkı tanınmamasının önemli bir eksiklik olduğu yönünde bkz. DOĞRUSÖZ KOŞUT, 2016, s. 383.

³² DOĞRUSÖZ KOŞUT, 2016, s. 383.

ve şirketin onayını gösteren genel kurul kararını ibraz ve tescili talep ederek, tescilin yapılmasını sağlayabilir. Aynı şekilde, payı devreden ortak devredilen paylara ilişkin olarak adının sicilden silinmesini kanıtlayan belgeleri sicil müdürlüğüne ibraz etmek suretiyle sicilden kaydını sildirebilir³³. Kanaatimizce bu görüş yerinde değildir. Zira Ticaret Sicil Yönetmeliği m. 103/2’de, bu konuda ne yapılacağı düzenlenmiştir. Hüküm uyarınca iktisap edenin adının bu süre içinde bildirilmemesi hâlinde 36 ncı madde uygulanır. Bu durumda, tescile davet ve ceza prosedürü uygulanır. Gerekli işlemler yapılmadığı takdirde, mahkeme tarafından durum, sicilin bulunduğu yerdeki ticari davalara bakmakla görevli asliye ticaret mahkemesine bildirilir. Mahkemenin tescile hükmetmesi halinde olgu resen tescil edilir. Ticaret sicil müdürü, devir koşullarının gerçekleşip gerçekleşmediğini re’sen araştırmalıdır (TTK m. 32).

Payın devri açısından, ticaret siciline tescil açıklayıcı etkiye³⁴ sahiptir³⁵. Açıklayıcı etki genel olarak, bir hakkın varlığını veya bir hakkın değişikliğe uğramış olduğunu ya da bir hakkın ortadan kaldırılmış olduğunu bildirir³⁶. Dolayısıyla hukuken pay devri genel kurul onayıyla gerçekleşmiştir. Bunun tescili ise, pay devrinin açıklanmasını sağlayacaktır. Gerekçede Kanun’un devrin ticaret siciline tescilini, devreden ve üçüncü kişinin korunması yönünden gerekli gördüğü yer almaktadır³⁷. Öğretide pay devrinin ticaret siciline tescil ve ilânının, kamu borçlarından sorumluluğa etkisi tartışmalıdır. Bir

³³ PULAŞLI, 2018, s. 2765.

³⁴ Ticaret siciline tescilin kurucu ve açıklayıcı olmak üzere iki türlü etkisi bulunmaktadır. Bunlardan ilki bir hakkın veya hukuki durumun ortaya çıkması için yapılırken; ikincisi bir hakkın veya hukuki durumun doğmuş olduğunu açıklamaktadır. Bkz. BAHTİYAR, Mehmet, **Ticari İşletme Hukuku Ders Notları Soru Örnekleri**, Yeni TTK’ya Uyarlanmış 19. Baskı, Beta Yayınevi, İstanbul, 2018, s. 209; BAHTİYAR, Mehmet, “Ticaret Sicili”, **Makaleler II**, Beta Yayınevi, İstanbul, 2008, s. 41; ARKAN, Sabih, **Ticari İşletme Hukuku**, 25. Baskı, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Ankara, 2019, s. 265; ÜLGEN, Hüseyin / HELVACI, Mehmet/ KAYA, Arslan, vd., **Ticari İşletme Hukuku**, 6. Baskı, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2019, s. 373; AYHAN, Rıza / ÇAĞLAR, Hayrettin, **Ticari İşletme Hukuku Genel Esaslar**, 11. Baskı, Yetkin Yayıncılık, Ankara, 2018, s. 263; BİLGE, Mehmet Emin, **Ticaret Sicili**, Beta Yayınevi, İstanbul, 1999, s. 159.

³⁵ BAHTİYAR, 2019, s. 456; ŞENER, 2019, s. 698; PULAŞLI, 2018, s. 2762; KENDİGELEN, 2012, s. 507; TEKİNALP, 2013, s. 484; Aynı yönde bkz. Yargıtay 21. HD., E. 2014/13783, K. 2014/18239, T. 22.09.2014, <https://karararama.yargitay.gov.tr/YargitayBilgiBankasiIstemciWeb/> (erişim tarihi: 18.03.2020).

³⁶ BAHTİYAR, 2018, s. 209; ÜLGEN / HELVACI / KAYA, vd., 2019, s. 373; BAHTİYAR, 2008, s. 41; AYHAN / ÇAĞLAR, 2018, s. 263; BİLGE, 1999, s. 159.

³⁷ Gerekçe m. 598; burada korunması gerekenin esasen limited şirket esas sermaye payını devralan olduğu hususunda bkz. Bkz. KENDİGELEN, 2012, s. 507.

görüş, tescil ve ilânın sadece açıklayıcı etkiye sahip olduğu yönündedir³⁸. Diğer görüş, devrin geçerliliği bakımından pay devrinin ticaret siciline tescili zorunlu olmamakla birlikte, devrin üçüncü kişi konumundaki kamu alacaklısı bakımından hüküm ifade edebilmesi için tescil ve ilânın gerekli olduğunu ifade etmektedir³⁹. Uygulamada vergi idareleri ticaret sicilinde yer alan kayda dayanarak takip başlatmaktadır. Pay devrinin tescili de borçluyu teşhis açısından sorun teşkil etmektedir. Örneğin ortak A, B'ye payını devretmek için gerekli işlemleri yapmıştır. Bu devir, 01.01.2017 tarihinde genel kurul tarafından onaylanmıştır; ancak B'nin kaydı sicilde yapılmamıştır. Şirket ortağı olarak hâlâ A gözükmektedir. Vergi idaresi, 2018 yılında oluşan vergi alacağı için, 01.05.2019'da A'ya takip başlatmaktadır.

Kanaatimizce genel kurul onayının kaldırıldığı durumlarda noter onaylı yazılı devir sözleşmesi tarihi; kaldırılmadığı durumlarda genel kurulun devri onayladığı tarih esas alınmalıdır. Zira kamu borcundan sorumluluk ortak sıfatına bağlanmıştır. Bunun tespiti ise, TTK'ye göre olacaktır. TTK m. 595/2'de devrin genel kurul onayıyla gerçekleşeceği açıkça düzenlenmiştir. Bununla birlikte, bu tartışmalara son vermek amacıyla Tahsilat Genel Tebliği'nde değişiklik yapılmıştır⁴⁰. Buna göre ortaklık payının devredildiği tarih olarak; devrin ortaklar genel kurulu tarafından onaylanmış veya onaylanmış sayılması hâlinde onay tarihinin, şirket sözleşmesinde ortaklık payının devri için ortaklar genel kurulu onayının aranmadığı durumlarda noter onaylı devir sözleşmesi tarihinin esas alınması gerekmektedir. Öğretide yer alan devrin geçerliliği bakımından pay devrinin ticaret siciline tescili zorunlu olmamakla birlikte, devrin üçüncü kişi konumundaki kamu

³⁸ YANLI, Veliye, "Limited Şirketlerin Amme Borçlarından Dolayı Ortakların Sorumluluğu", **Prof. Dr. Erdoğan Moroğlu'na 65. Yaş Günü Armağanı**, Beta Yayınevi, İstanbul, 1999, s. 756, 757; SEVİNÇ, Cansu, **Ticaret Şirketlerinde Ortakların Kamu Borçlarından Doğan Sorumluluğu**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Denizli, Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2017, s. 94.

³⁹ CAN, Mustafa E., "Limited Şirketin Kamu Borçlarından Dolayı Ortakların ve Yöneticilerin Sorumluluğu", **Akdeniz Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Yıl: 2017, Cilt: 7, Sayı: 1, s. 72; KOÇAK, Muhsin, **Vergi İcra Hukuku**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2011, s. 49; CANDAN, Turgut, **Kanuni Temsilcilerin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu**, 3. Bası, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006, s. 60-61; OZANSOY, Fatma, **Anonim ve Limited Şirketlerde Vergi Borcundan Dolayı Yönetim Kurulu Üyeleri ile Ortakların Sorumluluğunun Analizi ve Değerlendirilmesi**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2008, s. 125.

⁴⁰ Maliye Bakanlığı'ndan Tahsilat Genel Tebliği Seri: A Sıra No: 1'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri: A Sıra No: 11) için bkz. RG, S. 30451, T. 14.06.2018.

alacaklısı bakımından hüküm ifade edebilmesi için tescil ve ilânın gerekli olduğu görüşüne de katılmamaktayız. Kanaatimizce bu görüş tescilin olumsuz fonksiyonunu düzenleyen TTK m. 36/4'e dayanmış olabilir. Hüküm uyarınca tescili zorunlu olduğu hâlde tescil edilmemiş veya tescil edilip de ilânı zorunlu iken ilân olunmamış bir husus, ancak bunu bildikleri veya bilmeleri gerektiği ispat edildiği takdirde, üçüncü kişilere karşı ileri sürülebilir. Kanaatimizce bu hüküm ortağın kamu borcundan doğan sorumluluğuna uygulanamaz. Zira ticaret sicilinin olumsuz etkisi kural olarak hukuki işlemler ve sebepsiz zenginleşme hâllerinde söz konusu olmaktadır⁴¹. Kamu borçlarında bu durum söz konusu değildir. Başka bir deyişle, hüküm ile sicil kayıtlarına güvenerek tacirle hukuki işlemlere girişecek üçüncü kişilerin korunması amaçlanmıştır⁴². Oysa kamu borçlarından sorumlulukta limited şirket ile idare arasında, sicil kaydına güvenilerek gerçekleştirilen bir işlem söz konusu değildir.

Tescilin fonksiyonu ile ilgili Yargıtay Hukuk Genel Kurulu tarafından 2012 yılında bir karar verilmiştir⁴³. Davacı, limited şirketin 2005/12-2006/5 dönemi prim ve işsizlik sigortası primi borcunun tahsiline yönelik, kendisi aleyhine düzenlenen ödeme emirlerinin iptalini istemiştir. Davacı, payını dava dışı limited şirketin ortaklarından 01.07.1992 tarihinde satın almış ve aynı tarihte üç yıllığına şirketi temsil ve ilzama yetkili müdür olarak seçilmiştir. 1995 yılında gerekli pay devri işlemleri yapılarak payını devretmiştir; ancak pay devri ve müdürlük görevinin sona erdiği ticaret siciline tescil

⁴¹ KARAYALÇIN, Yaşar, **Özel Hukukta Meseleler ve Görüşler V**, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Ankara, 1997, s. 40; BİLGE, 1999, s. 202; ÜLGEN / HELVACI / KAYA vd., 2019, s. 377; hukuki işlemler açısından bkz. ARKAN, 2019, s. 267.

⁴² KARAYALÇIN, 1997, s. 40.

⁴³ Bu karar, birçok uyuşmazlıkta esas alındığı için mümkün olduğunca özetlenmeye çalışılarak çalışmada kullanılmıştır. Aynı yöndeki bir karar için bkz. Yargıtay 21. HD., E. 2014/8989, K. 2015/5689, T. 19.03.2015. Yargıtay'ın önüne gelen benzer uyuşmazlıkta kamu borcundan sorumluluğun sona ermesi açısından pay devrinin genel kurul tarafından onay tarihi mi yoksa ticaret siciline tescil tarihinin mi esas alınması gerektiği tartışılmıştır. Davacının ortaklığının devam ettiği 10.02.2006 tarihine kadar ortaya çıkan borçlardan dolayı sorumluluğu bulunmakta ise de şirketteki payını devrettiği 10.02.2006 tarihli genel kurul kararından sonra ortaya çıkan borçlardan dolayı sorumluluğu bulunmamaktadır. Sorumluluk, genel kurul tarafından pay devrinin onaylandığı tarihte sona ermiştir. Mahkemece, bu maddi ve hukuki olgular göz önünde tutulmaksızın yazılı şekilde hüküm kurulması usul ve kanuna aykırı olup bozma nedenidir. Bkz. Yargıtay 21. HD., E. 2013/3660, K. 2014/6067, T. 27.03.2014. Aynı yönde bkz. Yargıtay 21. HD., E. 2012/6390, K. 2013/12538, T. 13.06.2013. Kararlar için bkz. <https://karararama.yargitay.gov.tr/YargitayBilgiBankasiIstemciWeb/> (erişim tarihi: 18.03.2020).

edilmemiştir. Davacı kamu borcunun ait olduğu dönemden önce görevi sona erdiği için kamu borcundan sorumlu olmadığını iddia etmiştir. Yerel mahkeme davacıyı haklı bulmuştur. Davalı tarafından hüküm temyiz edilmiştir. Yargıtay pay devri hususunun ticaret sicil gazetesinde tescil ve ilân edilmediği ve davacının bu sorumluluktan kurtulmasının ancak pay devri tarihi olan 03.02.1995 tarihinden sonra yeni temsilci atanarak bunun ticaret sicil gazetesinde yayınlanması hâlinde mümkün olduğu gerekçesiyle yerel mahkemenin kararını bozmuştur. Yerel mahkemenin direnme kararı üzerine konu Yargıtay Hukuk Genel Kurulu'nun önüne gelmiştir. Genel Kurul öncelikle şu verileri paylaşmıştır: ETK m. 520 bağlamında devrin ticaret siciline tescili, pay devrinin gerçekleşmesi için zorunlu bir şekil koşulu değildir. Bununla birlikte, ETK m. 39/2⁴⁴ üçüncü kişinin ticaret sicili kayıtlarına güvenerek tacirle hukuki ilişkiye girmesinin söz konusu olduğu hâllerde uygulanır. Tacir ile üçüncü kişi arasında hukuki işlem yapılması söz konusu olmayan hâllerde, örneğin vergi hukuku ile ilgili konularda, ETK m. 38 ve 39'a dayanılması mümkün değildir. Şirket temsilcisi veya ortağının kamu alacaklılarına karşı sorumluluğu ilân edilmemesinin sonuçlarına bağlanamaz. Zira kamu kurumu ETK m. 38 ve 39 anlamında üçüncü kişi olmadığı gibi, tescil edilmemeye dayanılabilmesi için yetkisiz temsilcinin şirket adına işlem yapması zorunluluğu bulunmaktadır. Davacının şirkette ortaklık sıfatı ve şirketi temsil yetkisi, 1995 yılında sona ermiş olup kurum tarafından talep edilen alacak, davacının kendisinin fiilen gerçekleştirdiği bir hukuki işlemde kaynaklanmadığı gibi kendisinin sorumlu olduğu dönemde ödenmesi gerektiği hâlde ödenmeyen bir prim borcu da değildir. Davacı tarafından temsil yetkisi sona erdikten sonra şirketi borç altına sokacak hukuki bir işlem yapılmadığından, davacının kendisinden sonra şirket adına yetkili temsilcilerin ödemesi gereken bir borçtan dolayı kişisel sorumluluğu bulunmamaktadır. Yargıtay Hukuk Genel Kurulu bu gerekçelerle yerel mahkemenin direnme kararını onamıştır⁴⁵. Kanaatimizce kararda varılan sonuç yerinde olmakla birlikte, kararın gerekçesine kısmen katılmaktayız.

⁴⁴ ETK m. 39 uyarınca, “Üçüncü şahısların, yukarıdaki madde gereğince kendilerine karşı hüküm ifade etmeye başlayan kayıtları bilmediklerine müteallik iddiaları dinlenmez. Tescili lazım geldiği hâlde tescil edilmemiş veya tescil edilip de ilanı gerekirken ilân edilmemiş olan bir husus ancak bunu bildikleri ispat edilmek şartıyla, üçüncü şahıslara karşı dermeyeran edilebilir.”

⁴⁵ Yargıtay Hukuk Genel Kurulu, E. 2012/21-734, K. 2013/152, T. 30.01.2013, <https://karararama.yargitay.gov.tr/YargitayBilgiBankasiIstemciWeb/> (erişim tarihi: 18.03.2020).

Zira kararda kamu kurumunun, sicilin fonksiyonu açısından üçüncü kişi olmadığı gerekçesi de kullanılmıştır. Üçüncü kişi hukuki ilişki veya somut olayın tarafı olmayan kişi anlamına gelip⁴⁶, kamu kurumu, ortaklık sıfatının tescili açısından üçüncü kişi konumundadır. Zira ortaklık sıfatının değişmesine ilişkin sicil kaydı limited şirket ile ortak arasında bir durumun tescilidir. Kamu kurumu, bu ilişkinin tarafı olmadığı için üçüncü kişidir.

Buna ek olarak, Yargıtay, ETK döneminde yapılan pay devirleriyle ilgili 2012'den sonra açılan davalarda pay devrinde ticaret siciline tescili zorunlu şekil şartı olarak görmemiştir⁴⁷. Bir başka uyuşmazlıkta payını devreden kamu borcundan sorumluluğunun, pay devrinin tescili tarihinde değil, pay devrini onaylayan genel kurul

⁴⁶ Üçüncü kişi, bir sözleşmenin, davanın veya icra takibinin taraflarından olmayan kişidir. Bkz. T.C. Adalet Bakanlığı, Hukuk Sözlüğü, <http://www.sozluk.adalet.gov.tr/Harf/%C3%9C> (erişim tarihi: 25.03.2020).

⁴⁷ Yargıtay'ın önüne gelen diğer bir uyuşmazlıkta pay devri yapan ortağın taşınmazına, 2007/5-2012/9 dönemine ait kamu borcundan dolayı haciz konulmuştur. Davacı, 25.05.2012 tarihinde noterde düzenlenen pay devri sözleşmesi ile payını devrettiği gerekçesiyle kamu borcundan sorumlu olmadığını iddia etmiştir. Davalı ticaret sicilinde tescil yapılmadığı için, davacının hâlâ şirket ortağı olduğu gerekçesiyle davanın reddini talep etmiştir. Bölge adliye mahkemesi, davacı tarafca ortaklıktan ayrıldığını, pay devri ileri sürülmüş ise de, pay devrinin ticaret sicil müdürlüğüne bildirilmediğini, sicile tescil yapılmadığını ve devirden sonra gönderilen ödeme emrinden sonra kuruma devirle ilgili bilgi verilmediğini saptamıştır. Bununla birlikte, ödeme emrine rağmen kuruma itiraz edilmediği, devirden iki yıl sonra 21.10.2014 tarihinde kuruma başvurulduğu, ticaret sicil kayıtlarına göre şirket ortağı görünen davacıya kurumun işlem yapmasında hukuka aykırılık olmadığı değerlendirilerek davanın reddine karar verilmiştir. Yargıtay ETK'ye göre değerlendirme yapmış ve ticaret siciline bildirim kurucu değil açıklayıcı etkiye sahip olduğunu belirtmiştir. Yargıtay davacının ortak ve müdürlük dönemlerinin araştırılması, araştırmaya göre davacının 3. kişi olup olmadığının belirlenmesi, yalnızca pay sahibi olması durumunda şirketten tahsil imkânına ilişkin araştırma yapılması, davacıya ödeme emirlerinin hangi sıfatla gönderildiğinin tespit edilmesi gerekirken bunların yapılmadığı gerekçesiyle bölge adliye mahkemesinin kararını kaldırmıştır. Bkz. Yargıtay 21. HD., E. 2018/4582, K. 2019/1545, T. 04.03.2019. Yargıtay'ın önüne gelen uyuşmazlıkta davacı adına düzenlenen davaya konu prim borçlarına ilişkin ödeme emirleri 2008/4-2009/7 dönemine ilişkindir. Ticaret sicil kayıtlarına göre, davacının dava dışı borçlu limited şirkette 06.02.2009-11.05.2009 tarihleri arasında pay sahibi olduğu anlaşılmaktadır. Limited şirket ortaklığından ayrılanlar yönünden, bu ayrılmanın ticaret sicilinde ilân edilmemiş olması hâlinde, ayrılma tarihinden sonraki döneme ilişkin prim borçlarından sorumlu olup olunmayacağı belirlenmesi yönünden, uyuşmazlığa konu dönemde yürürlükte bulunan ETK ele alınmıştır. ETK m. 520 açısından ticaret siciline tescil, pay devrinin gerçekleşmesi için zorunlu bir şekil şartı değildir. Somut olayda, davacı dava dışı borçlu limited şirkette noterde yapılan sözleşmelerle 06.02.2009 tarihinde ortak olduğu ve 11.05.2009 tarihinde payını devretmiştir. Bu sebeple Yargıtay, davacının dava dışı borçlu şirkette pay sahibi olduğu dönemler yönünden AATUHK m. 35 uyarınca sermaye payı oranında sorumluluğu bulunduğu ve yerel mahkemenin kararının bozulmasına karar vermiştir. Bkz. Yargıtay 21. HD., E. 2017/850, K. 2017/2428, T. 27.03.2017. Kararlar için bkz. <https://karararama.yargitay.gov.tr/YargitayBilgiBankasiIstemciWeb/> (erişim tarihi: 19.03.2020).

kararı ile sona erdiğini esas alarak karar vermiştir⁴⁸. Bir başka kararında da kamu borcundan sorumluluk açısından tescilin kurucu olmadığına yer vermiştir⁴⁹. Buna karşın Yargıtay Hukuk Genel Kurulu'nun kararına rağmen, kamu borcundan sorumluluk açısından pay devrinde tescile kurucu nitelik yükleyen bir karar da vermiştir⁵⁰. Bu karar, TTK'nin açık düzenlemesine aykırıdır. Pay devrinde tescil, yukarıda açıklandığı üzere, açıklayıcı etkiye sahiptir.

C. Kamu Alacağıın Limited Şirketin Malvarlığından Tamamen veya Kısmen Tahsil Edilememesi veya Edilemeyeceğinin Anlaşılması

1. Kamu Alacağı Kavramı

Ortağın şirketteki sermaye payını devretmesi durumunda, payı devreden ve devralan kişiler kamu alacaklarının ödenmesinden sorumlu olurlar (AATUHK m. 35/1 ve 2). Hükmün kapsamına, kamu alacakları⁵¹ girmektedir. Dolayısıyla limited şirketin borcu, kamu borcu niteliğinde değilse, limited şirket ortağının sorumluluğu olmayacaktır.

⁴⁸ Yargıtay 10. HD., E. 2015/23760, K. 2019/1212, T. 14.02.2019, <https://karararama.yargitay.gov.tr/YargitayBilgiBankasiIstemciWeb/> (erişim tarihi: 19.03.2020).

⁴⁹ Yargıtay 21. HD., E. 2016/2698, K. 2016/4390, T. 15.03.2016, <https://karararama.yargitay.gov.tr/YargitayBilgiBankasiIstemciWeb/> (erişim tarihi: 19.03.2020).

⁵⁰ Yargıtay'ın önüne gelen bu uyuşmazlıkta ortak, pay devri sözleşmesini yapmış ancak devir ticaret sicilinde tescil ve ilân edilmemiştir. Bunun üzerine kendisinden kamu alacağı tahsil edilmiş ve diğer ortaklara rücu davası açmıştır. Yerel mahkemeye göre TTK m. 598 uyarınca şirket pay devrinin sicil gazetesinde yayınlanması ile kesinleştiğinden, tescil ve ilânı yapılmayan devirler tamamlanmamış işlemlerdir. Bu sebeple, eski ortağın limited şirkette ortak olmaya devam ettiğinin kabul edilmesi gerekmektedir. Yerel mahkeme, davacının ortağı olduğu limited şirketin kamu borcunu ödemediği, payından fazla yapılan ödemelerde davalıların sermaye payı oranında sorumlu oldukları gerekçesi ile 189.797,05 TL alacağın dava tarihinden itibaren kanuni faizi ile birlikte davalılardan müteselsilen alınarak davacıya verilmesine karar vermiştir. Yargıtay, AATUHK m. 35 uyarınca limited şirketin malvarlığından tahsil edilemeyen kamu alacakları, ortaklardan sermaye payı oranında istenebileceğinden, tespit edilen alacaktan şirket ortağı davalıların payları oranında sorumlu tutulmaları gerekirken, davalılardan müştereken tahsili şeklinde hüküm kurulmasını doğru görmemiş ve mahkemenin kararını bu açıdan bozmuştur. Bkz. Yargıtay 11. HD., E. 2018/2099, K. 2099/3784, T. 15.05.2019, <https://karararama.yargitay.gov.tr/YargitayBilgiBankasiIstemciWeb/> (erişim tarihi: 20.03.2020).

⁵¹ Kamu alacağı devletin ve yetkili idarelerin amme kudretinden ve ceza tenfiz hakkından doğan alacakları ile vergi, resim, harç gibi amme hizmetlerine karşılık olmak üzere alınan paralar ve amme hizmetlerinin aynı vasıtaları olan amme emlakı makamına kaim olmak üzere muhtelif sebeplerden dolayı tekevvün eden, alacaklarla idari mukavelelerden doğan ve amme hizmetinin devam ve istikrarını sağlayan alacaklardır. Bkz. ONAR, Sıddık Sami, **İdare Hukukunun Umumi Esasları**, C. 3, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul, 1960, s. 1648; Devletin yüküm ya da borç ilişkisi sonucu idari işlemlerle sağladığı kamu gelirleridir. Bkz. ÖNCEL, Mualla / KUMRULU, Ahmet / ÇAĞAN, Nami, **Vergi Hukuku**, 24. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2015, s. 159, 160.

Kamu alacakları terimi AATUHK'nin 1 ve 2'nci maddeler kapsamına giren alacakları ifade etmektedir (AATUHK m. 3). Buna göre bir alacağın kamu alacağı olması için öncelikle devlete⁵², il özel idarelerine ve belediyelere ait olması gerekmektedir. Bunlar dışındaki bir kuruma ait alacak kamu alacağı niteliği taşısa dahi, hakkında özel bir hüküm bulunmadıkça bu Kanun'un kapsamı dışında kalacaktır⁵³. Bunlara ait olmak koşuluyla vergi, resim, harç, ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme masrafı, vergi cezası, para cezası gibi asli alacaklar kamu alacağıdır (AATUHK m. 1/1). Kamu alacağının büyük kısmını vergi alacağı oluşturmakla birlikte, kamu alacağı, vergi alacağını da kapsayan daha geniş bir kavramdır⁵⁴. Vergi, kamusal gereksinimlerin karşılanması için özel kesimden kamu kesimine, hukuksal zor altında, karşılıksız ve kesin olarak yapılan parasal aktarımlardır⁵⁵. Bununla birlikte kamu alacaklarının fer'i olan gecikme zammı, faiz gibi alacaklar kamu alacağı kapsamına girmektedir (AATUHK m. 1/1). Fer'i kamu alacakları, "...gibi" ifadesiyle sınırlayıcı olmaksızın ve örneklendirme yoluyla tanımlanmaya

⁵² Bu kavram, idare hukuku kapsamında devlet tüzel kişiliği altında örgütlenmiş olan merkez ve taşra teşkilatını ifade etmektedir. Bkz. CAN, 2017, s. 66.

⁵³ ŞAMLIOĞLU, Servet / ÖZBALCI, Yılmaz, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları**, Özbalcı Vergi Hukuk Bürosu, Ankara, 1988, s. 44.

⁵⁴ ÜÇİŞİK, Güzin / ÇELİK, Aydın, **Anonim Ortaklıklar Hukuku**, C. 1, Adalet Yayınevi, Ankara, 2013, s. 585.

⁵⁵ KANETİ, Selim, **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş 2. Bası, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1989, s. 4; Öğretide verginin birçok tanımı yapılmıştır. Vergi, kamu hizmetlerinin finanse edilmesi ve yürütülmesi amacıyla devletin, Anayasadan aldığı yetkiye dayanarak koyduğu bazı mali yükümlülüklerdir. Bkz. KUMRULU, Ahmet, **Vergi İcra Hukukuna Kavramsal Bir Yaklaşım**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Ankara, 1981, s. 654; Vergi, devletin veya devletin verdiği yetkiyle kamusal faaliyetler için harcamalar yapan kamu tüzel kişilerinin bu harcamalarını karşılamak veya bu kamusal görevlerini ifa edebilmek amacıyla ve kanuni esaslara uygun olarak hukuki müeyyide içerisinde, özel bir karşılık vadetmeksizin, geri vermemek üzere gerçek kişiler ile gerçek olmayan kişilerden aldıkları para tutarlarıdır. Bkz. NADAROĞLU, Halil, **Kamu Maliyesi Teorisi**, 11. Baskı, Beta Yayınevi, İstanbul, 2000, s. 25; Vergi, kanunlarla düzenlenen kamu hukuku kaynaklı tek taraflı borç ilişkisidir. Bkz. SABAN, Nihal, **Vergi Hukuku**, 7. Baskı, Beta Yayınevi, İstanbul, 2015, s. 78.

çalışılmıştır. Buna göre tecil faizi⁵⁶, gecikme zammı⁵⁷, haksız çıkma zammı⁵⁸, gecikme faizi⁵⁹ ve pişmanlık zammı⁶⁰ da fer'i kamu alacaklarıdır⁶¹.

Ayrıca aynı idarelerin sözleşmeden, haksız fiil ve haksız iktisaptan doğanlar dışında kalan ve kamu hizmetleri tatbikatından mütevellit olan diğer alacakları ile bunların takip masrafları da kamu alacaklarıdır⁶². Takip masrafları, cebri icradan mütevellit işlemler sırasında yapılan zor kullanma, ilân, haciz, nakil ve muhafaza giderleri gibi her türlü giderdir (AATUHK m. 3). Türk Ceza Kanunu'nun para cezalarının tahsil şekli ve hapse tahvili hakkındaki hükümleri mahfuzdur. Bunun yanı sıra, muhtelif kanunlarda Tahsili Emval Kanununa göre tahsil edileceği bildirilen her çeşit alacaklar da kamu alacağıdır⁶³

⁵⁶ AATUHK m. 48'de düzenlenen tecil faizinin amacı, belirli koşullarda kamu borcunun ödeme vadesinin ertelenmesini sağlamaktır. Bkz. YARALI, 2010, s. 139.

⁵⁷ AATUHK m. 51'de düzenlenen gecikme zammı, bir kamu alacağı olarak vergiler ve bazı cezalar için her ay ve günler dikkate alınarak uygulanan, vadeden itibaren ödeme yapıldığı tarihe ya da diğer geciktirici veya sonlandırıcı olaya kadar alınan ek kamu alacağıdır. Bkz. BAYRAKLI, Hasan Hüseyin, **Vergi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları**, Celepler Matbaacılık, Afyonkarahisar, 2009, s. 86.

⁵⁸ Kendisine ödeme emri tebliğ olunan şahıs böyle bir borcu olmadığı, borcunu kısmen ödediği veya borcun zamanaşımına uğradığı iddialarıyla 7 gün içinde vergi mahkemesinde dava açabilir. Borçlu açtığı dava sonucu tamamen veya kısmen haksız çıkarsa davasının reddedilen tutardaki kamu alacağı kendisinden % 10 zamlı tahsil edilir (AATUHK m. 58/5). Bu zam ise haksız çıkma zammı olarak nitelendirilir.

⁵⁹ VUK m. 112'de düzenlenen gecikme faizi, vaktinde tahakkuk ettirilmeyen vergiler için sonradan yapılan ikmalen, re'sen ya da idarece tarhiyatlar için, verginin normal vade tarihinden son yapılan tarhiyata tahakkuk tarihine kadar gecikme zammı oranında uygulanan bir faizdir. Bkz. SONSUZÖĞLU, Elif, **Türk Vergi Hukukunda Fer'i Borç ve Alacak Olarak Faiz**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2001, s. 69; BARLASS, İrfan, **Anonim ve Limited Ortaklıklarda Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu**, İstanbul, Vedat Kitabevi, İstanbul, 2006, s. 28.

⁶⁰ VUK m. 371'de düzenlenmiştir. Vergi zıyaı suçunu işlemiş olan, ancak sonradan pişman olarak, işlediği bu suçu kendiliğinden yetkili makamlara bildiren ve kanundaki diğer koşulları da yerine getiren mükelleflere işledikleri vergi suçunun cezası verilmemektedir. Buna karşın ödemeleri gerekli vergiyi gecikme zammı oranında pişmanlık zammı uygulanmaktadır. Bkz. SONSUZÖĞLU, 2001, s. 97.

⁶¹ KOBAN, Cansu Damla, **Sermaye Şirketlerinde Kanuni Temsilcilerin Vergi Sorumluluğu**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, Bahçeşehir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2013, s. 78; ALTAŞ, Soner, **Sermaye Şirketlerinin Ortakları ile Kanuni Temsilcilerinin Şirketin Vergisel Borçlarından Doğan Sorumluluğu: Amerika Birleşik Devletleri ve AB Üyesi Bazı Ülkeler ile Karşılaştırmalı Bir İrdeleme**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara, Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2019, s. 54.

⁶² Buradaki sözleşmeler ile kastedilenin medeni ve ticari sözleşmeler olduğu, idari sözleşmelerden doğan alacakların bu istisnaya girmediği ve kamu alacağı niteliğinde olmaları dolayısıyla AATUHK hükümlerine göre takip ve tahsil edileceği ifade edilmektedir. Bkz. ŞAMLIOĞLU / ÖZBALCI, 1988, s. 46.

⁶³ AATUHK, 1 Ocak 1954 tarihinde yürürlüğe girmiş ve 116. maddesiyle de, 1325 tarihli Tahsili Emval Kanunu'nu yürürlükten kaldırmıştır. Çeşitli kanunlarda, yürürlükten kaldırılan Tahsili Emval Kanunu hükümlerine göre tahsil edileceği bildirilen alacaklar ise, AATUHK m. 2 ile işbu Kanun kapsamına

(AATUHK m. 2). Son olarak Sosyal Güvenlik Kurumunun süresi içinde ödenmeyen prim ve diğer alacaklarının tahsilinde, AATUHK'ye gönderme yapılmıştır (5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu m. 88). Dolayısıyla prim alacakları da, ortaktan tahsil edilebilecektir.

2. Şirket Malvarlığından Tahsil Edilememe veya Tahsil Edilemeyeceğinin Anlaşılması

a. Genel Olarak

AATUHK m. 35/1 uyarınca limited şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen ya da tahsil edilemeyeceği anlaşılan kamu alacakları için ortağın sorumluluğuna gidilir. Buna göre, kamu alacağının esas borçlusu limited şirkettir. Limited şirket varlığından tamamen veya kısmen alınamayan kamu alacakları ortaktan istenebilecektir. Bunun için öncelikle ortağa başvurulduğunda, asıl vergi mükellefi limited şirketten talep edilebilecek bir kamu alacağı mevcut olmalıdır. Aksi takdirde, ortağın da sorumluluğu söz konusu değildir. Örneğin asıl vergi borcu tarh ve tahsil zamanlaşımına ya da affa uğramışsa ortağın sorumluluğu da ortadan kalkar⁶⁴.

Kamu alacakları için ortakların sorumluluklarına gidilmesi, bu alacakların şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilememesine ya da tahsil edilemeyeceğinin anlaşılmasına bağlıdır. Ortağın, bu ön koşul gerçekleşmeden kamu borcunu ödeme zorunluluğu yoktur⁶⁵. Tahsil edilemeyen kamu alacağı terimi, kamu borçlusunun AATUHK hükümlerine göre yapılan malvarlığı araştırması sonucunda haczi kabil herhangi bir malvarlığının bulunmaması, haczedilen malvarlığının satılarak paraya çevrilmesine rağmen satış bedelinin kamu alacağını karşılamaması gibi nedenlerle tahsil edilemeyen kamu alacaklarını ifade eder (AATUHK m. 3). İdare, öncelikle asıl kamu borçlusunun ekonomik veya hukuki bağı olan işletmelerden, bankalardan ve diğer resmi ve özel kurum

alınarak, kamu alacağı niteliğini kazanmışlardır. Bkz. KURDOĞLU, Elif, **Yargı Kararları Işığında Tüzel Kişilerin Kanuni Temsilcilerinin Vergisel Sorumluluğu**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2011, s. 82.

⁶⁴ KARAYALÇIN, Yaşar, "Vergi Hukuku Bakımından Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu", **Yaklaşım Dergisi**, Yıl: 1994, Sayı: 15, s. 6.

⁶⁵ OZANSOY, **2008**, s. 113; Yargıtay 11. HD., E. 2016/4910, K. 2017/6614, T. 27.11.2017, <https://karararama.yargitay.gov.tr/YargitayBilgiBankasiIstemciWeb/> (erişim tarihi: 20.03.2020).

ve kuruluşlardan kamu borçlusunun haczi kabil mal veya alacağı olup olmadığını sormalıdır. Daha sonra kamu borçlusuna ait olan kendi veya üçüncü kişiler nezdindeki tüm haczi mümkün mal ve alacaklara haciz işlemi yapmalı ve onları nakde çevirmelidir. Buna rağmen, ilgili kamu alacağı tamamen tahsil edilemezse idare, kamu alacağının tahsil edilememiş olduğunu ispatlayarak ortağın sorumluluğuna gidebilir⁶⁶. Aksi takdirde, ortağa gönderilen ödeme emri iptal edilecektir⁶⁷. Bu durum, idarenin yaptığı araştırmalara dayanarak düzenleyeceği AATUHK m. 75’te yer alan aciz fişi ve İcra İflas Kanunu’na göre düzenlenecek aciz belgeleri ile ispatlanabilir. Burada aranması gereken hukuki imkânsızlık değil, maddi imkânsızlık olmalıdır. Örneğin, zamanaşımına uğradığı için asıl borçludan tahsil edilemeyen vergi alacağının, ortakdan da tahsili beklenemez. Zira hukuki imkânsızlık ikincil sorumluya da sirayet eder⁶⁸. Tahsil edilemeyeceği anlaşılan kamu alacağı terimi ise, kamu borçlusunun hacedilen malvarlığına AATUHK hükümlerine göre biçilen değerlerin kamu alacağını karşılayamayacağını veya hakkında iflas kararı verilen kamu borçlusundan aranılan kamu alacağının iflas masasından tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması gibi nedenlerle tahsil dairelerince yürütülen takip muamelelerinin herhangi bir aşamasında kamu borçlusundan tahsil edilemeyeceği ortaya çıkan kamu alacaklarını ifade eder (AATUHK m. 3). Buna göre, AATUHK m. 54 ve devamındaki maddelerde öngörülen cebri tahsil yollarının tümünün kullanılmış olması gerekmemektedir. Örneğin, asıl kamu borçlusunun tüm aramalara rağmen bulunamaması ya da hacedilen mal ve alacakların ilgili görevlilerin yapacağı tespit sonucunda kamu alacağını karşılamayacağı anlaşıldığı durumlarda ilgili kamu alacağının tahsil edilemeyeceği anlaşılmış sayılır⁶⁹. Böylece payı devreden veya devralanın sorumluluğuna başvurulması açısından idareye geniş takdir yetkisi tanınmıştır.

⁶⁶ CANDAN, Turgut, **Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, 3. Bası, Mali Akademi Yayınları, Ankara, 2013, s. 199.

⁶⁷ Danıştay’ın önüne gelen bir uyuşmazlıkta, borçlu şirket adına kayıtlı araçların haciz ve satış işlemleri sonuçlanmadan, kanuni temsilci adına ödeme emri düzenlenmiştir. Vergi mahkemesi, kamu alacağının şirketten tahsilinin imkânsız olduğu açıkça ortaya konulmadan, şirketin kanuni temsilcisi olan davacı adına düzenlenen ödeme emrinin hukuka aykırı olduğu gerekçesiyle davanın kabulüne karar vermiştir. Danıştay, mahkemenin kararını onaylamıştır. Bkz. Danıştay 4.D., E. 2013/1023, K. 2016/1442, T. 05.04.2016, lexpera.com.tr (erişim tarihi: 25.03.2020).

⁶⁸ KURDOĞLU, **2011**, s. 58, 59.

⁶⁹ CANDAN, **2013**, s. 200.

Kendisine başvurulana ortak, bu koşul gerçekleşmeksizin şirketin kamu borcunu ödemek zorunda değildir. Bununla birlikte, ortak yine de şirketin kamu borcunu ödemiş olabilir. Bu durumda, ortağın rücu hakkının dayanağı değişecek ve rücu edebileceği kişiler sınırlanacaktır⁷⁰.

Yargıtay önüne gelen uyuşmazlıkta limited şirketten tahsil edilememe veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması hâlinin tespiti için bu konuda yapılmış bir araştırmanın bulunması gerektiğine karar vermiştir⁷¹. Bu konuda Yargıtay'ın önüne gelen bir uyuşmazlıkta şirket hakkında haciz veya malvarlığı araştırmasına gidilmeksizin doğrudan davacıya ödeme emri gönderildiği iddiası ile dava açılmıştır. Yerel mahkeme, ödeme emrini iptal etmiştir. Buna karşın Yargıtay, alacağın şirketin malvarlığından tamamen veya kısmen tahsil edilip edilemeyeceği koşulunun davalı idare tarafından yerine getirilmesi gerektiğine işaret etmiştir. Yapılacak araştırma ile bu koşulun gerçekleşip gerçekleşmediğini belirleyip elde edilecek sonuca göre hüküm kurması gerektiği gerekçesiyle yerel mahkemenin kararını bozmuştur⁷².

b. Özel Olarak Kanuni Temsilcinin Öncelikli Olarak Takip Edilmesinin Zorunlu Olmaması

Limited şirketin kamu borçlarından dolayı ortaklarla birlikte kanuni temsilcilerin de sorumluluğu düzenlenmiştir (VUK m. 10/2; AATUHK mükerrer m. 35). Bu sebeple, kendisine başvurulana payı devreden veya devralanın, öncelikle kanuni temsilcinin takip edilmesi gerektiğini ileri sürüp süremeyeceği incelenmelidir. VUK m. 10/2 uyarınca kanuni temsilcilerin bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınmayan vergi ve buna bağlı alacaklar, kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınır. AATUHK mük. m. 35/1 uyarınca tüzel kişilerin malvarlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen

⁷⁰ İnceleme için bkz. aşa. IV. KAMU BORCUNUN ÖDENMESİ HÂLİNDE RÜCU İMKÂNI.

⁷¹ Yargıtay 10. HD., E. 2015/9937, K. 2017/7477, T. 31.10.2017, <https://karararama.yargitay.gov.tr/YargitayBilgiBankasiIstemciWeb/> (erişim tarihi: 20.03.2020).

⁷² Yargıtay 10. HD., E. 2016/13275, K. 2018/10823, T. 19.12.2018; Aynı yönde Yargıtay 10. HD., E. 2015/18197, K. 2018/573, T. 05.02.2018; Yargıtay 10. HD., E. 2015/14123, K. 2017/8639, T. 05.12.2017; Yargıtay 10. HD., E. 2015/11392, K. 2017/7686, T. 07.11.2017; Yargıtay 21. HD., E. 2017/4439, K. 2017/7161, T. 02.10.2017. Kararlar için bkz. <https://karararama.yargitay.gov.tr/YargitayBilgiBankasiIstemciWeb/> (erişim tarihi: 21.03.2020).

ya da tahsil edilemeyeceği anlaşılan kamu alacakları, kanuni temsilcilerin şahsi malvarlıklarından tahsil edilir.

Öğretide limited şirketten alınamayan kamu alacağı için kanuni temsilci ile ortak arasında bir takip sırası olup olmadığı tartışılmıştır. Bir görüş, limited şirketten tahsil edilemeyen vergisel alacakların öncelikle kanuni temsilci olan müdür veya müdürler nezdinde takip edilmesi gerektiği yönündedir⁷³. Diğer görüş ortaklar ve kanuni temsilciler arasında sıra farkı olmadığı yönündedir⁷⁴. Bu konuda mahkemelerde farklı kararlar verilmesi üzerine, Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu'na (DİBK) başvurulmuştur. DİBK, limited şirket tüzel kişiliğinden tahsil edilemeyen veya edilemeyeceği anlaşılan vergi borcunun takip ve tahsiline ilişkin olarak VUK ve AATUHK'de, kanuni temsilci ile ortak arasında bir öncelik sıralaması bulunmadığından, limited şirketin vergi borcunun tahsilinde ortağın takibine başlanabilmesi için kanuni temsilcinin takibinin gerekli olmadığı yönünde oyçokluğuyla karar vermiştir⁷⁵. Bu karara, Danıştay daire ve kurulları ile idari mahkemeler ve idare uymak zorundadır (2572 sayılı Danıştay Kanunu m. 40/4). Dolayısıyla limited şirketten kamu alacağını tahsil edemeyen idare, ortak ve kanuni temsilci arasında herhangi bir sıralama olmaksızın takip başlatabilecektir. Buna göre, idare öncelikle ortağın veya kanuni temsilcinin ya da her ikisinin birden sorumluluğuna gidebilecektir. Kanaatimizce olması gereken hukuk açısından, limited şirketin kamu

⁷³ GERÇEK, Adnan, "Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Hâlleri ve Türlerinin İncelenmesi", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Yıl: 2005, Cilt: 54, Sayı: 3, s. 175; AYHAN, Rıza, **Limited Şirket Ortaklarının Sorumluluğu**, Kazancı Yayınevi, İstanbul, 1992, s. 97; DEYNEKLİ, Adnan, **İflâsın Vergi Alacağının Tahsiline Etkisi**, Yetkin Yayıncılık, Ankara, 1998, s. 152; ARIKAN, Vural, "Limited Şirketlerin Amme Borçlarından Şeriklerin Şahsi Sorumlulukları", **İstanbul Barosu Dergisi**, Yıl: 1998, S: 42, s. 450; SEVİNÇ, 2017, s. 91; OZANSOY, 2008, s. 37; ALTAŞ, 2019, s. 59; KIZILOĞLU, Şükrü / ŞENYÜZ, Doğan / TAŞ, Metin, vd., **Vergi Hukuku**, 3. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2008, s. 58, 59; BUDAK, Tamer / ER, Selami, "Limited Şirket Ortaklarının Kamu Alacağına İlişkin Sorumluluklarının Değerlendirilmesi", **İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Yıl: 2013, Cilt: 4, Sayı: 2, s. 83.

⁷⁴ YANLI, 1999, s. 767; CAN, 2017, s. 77; AYAZ, Eslem, "Limited Şirketlerden Tahsil Edilemeyen Amme Alacağından Kanuni Temsilci ve Ortaklarının Sorumluluğu", **Yaklaşım Dergisi**, Yıl: 2011, Sayı: 218, s. 286; YARALI, Levent, **Anonim Şirket Yönetim Kurulu Üyeleri ve Limited Şirket Müdür ve Ortaklarının Şirketin Vergi ve Diğer Kamu Borçlarından Sorumluluğunun Fer'iliği ve Takip Sırası**, <http://www.ticaretkanunu.net/makale-1/> (erişim tarihi: 20.03.2020); Kanunda ortaklar ve kanuni temsilciler yönünden farklı takip usulleri düzenlenerek, aralarında takip yönünden bir sıralama yapılmadığı yönünde bkz. ÖZKAN, Mücahit Çağrı, "Limited Şirketlerde Ortakların Amme/Vergi Borcu Yönünden Artan Riski", **Mali Çözüm Dergisi**, Yıl: 2019, Cilt: 29, Sayı: 154, s. 185.

⁷⁵ DİBK, E. 2013/1, K. 2018/1, T. 20.06.2019, lexpera.com.tr (erişim tarihi: 20.03.2020).

borçları için öncelikle kanuni temsilcinin takip edilmesi ve daha sonra ortağa başvurulması yönünde açık bir kanuni düzenleme yapılmalıdır. Limited şirkette temsil yetkisi müdürlere ait olduğu için vergi hukuku bağlamında mükellef olarak limited şirkete düşen ödevler kanuni temsilci tarafından yerine getirilecektir. Kanuni temsilciler, bu ödevleri yerine getirmiyorsa, bundan öncelikle onlar sorumlu olmalıdır. Zira kamu borcunun ödenememesi, istisnai durumlar dışında, kanuni temsilcinin görevlerini yerine getirmeyerek şirketi kötü yönettiğini göstermektedir.

Bu bağlamda, limited şirkette devir öncesine ait kamu alacaklarından payı devreden ve devralanın sorumluluğu açısından öncelikle şirkete başvurulmalıdır. Buna karşın, DİBK sonucu, kanuni temsilciyi öncelikle takip etmek zorunlu değildir⁷⁶. Böylece alacaklı idare, kamu borcu için payı devreden, devralan veya şirket müdüründen istediğine öncelikli olarak takip başlatabilir.

II. PAYI DEVREDEN VE DEVRALANIN DEVİR ÖNCESİNE AİT KAMU BORCUNDAN MÜTESELSİL OLARAK SORUMLU OLMASI

Payı devreden ve devralan kişiler devir öncesine ait kamu alacaklarının ödenmesinden sorumlu tutulur (AATUHK m. 35/2). Buna göre payını devreden ortak, hukuken pay devrinin yapıldığı tarihten öncesine ait kamu alacağından sorumlu tutulacaktır. Bu işlemten sonra oluşan kamu alacaklarından ise sorumlu tutulamayacaktır. Bir başka deyişle, payı devredeninin yalnızca ortak olduğu döneme ilişkin kamu borçlarından değil, payı devrettiği tarihe kadar doğan kamu borçlarından sorumluluğu söz konusudur⁷⁷. Payı devralan ise, hem devir öncesine hem de devir sonrasında ait kamu borçlarından sorumlu olacaktır⁷⁸. Pay devrinin ne zaman gerçekleştiği

⁷⁶ Yargıtay ortak aynı zamanda müdür sıfatını haizse sorumluluğun kapsamı açısından müdüre ilişkin düzenlemeleri dikkate almıştır. Buna ilişkin inceleme için bkz. aşa. III. B. Sermaye Payı Oranında Olması.

⁷⁷ Yargıtay 10. HD., E. 2015/18197, K. 2018/597, T. 05.02.2018; Yargıtay 10. HD., E. 2015/16300, K. 2018/143, T. 16.01.2018. Kararlar için bkz. <https://karararama.yargitay.gov.tr/YargitayBilgiBankasiIstemciWeb/> (erişim tarihi: 21.03.2020).

⁷⁸ Yargıtay 10. HD., E. 2015/16290, K. 2018/374, T. 23.01.2018. Karar için bkz. <https://karararama.yargitay.gov.tr/YargitayBilgiBankasiIstemciWeb/> (erişim tarihi: 21.03.2020).

açısından TTK düzenlemeleri esas alınacaktır. Buna göre, genel kurul onayının kaldırıldığı durumlarda noter onaylı yazılı devir sözleşmesi tarihi; kaldırılmadığı durumlarda genel kurulun devri onayladığı tarih devir tarihi olacaktır⁷⁹. Örneğin ortak A, B'ye payını devretmek için gerekli işlemleri yapmıştır. Bu devir, 01.01.2017 tarihinde genel kurul tarafından onaylanmıştır. Payı devreden ve devralan, bu tarihten öncesine ait kamu borçlarının ödenmesinden müteselsilen sorumlu olacaktır. 01.01.2017 tarihinden sonra oluşan kamu borçları açısından, payı devreden ortağın sorumluluğu bulunmayacaktır. Yargıtay'ın önünde gelen bir uyuşmazlıklarda payı devreden ortağın devir tarihini saptamış ve bu tarihten sonra doğan kamu borçları açısından payı devreden sorumlu olmadığına hükmetmiştir⁸⁰. Örneğin bir uyuşmazlıkta kamu idaresi, 2008/4-2009/7 dönemine ilişkin kamu alacağının limited şirketin eski ortağından ödenmesini talep etmiştir. Eski ortak, limited şirketin ortağı olmadığı gerekçesiyle Kurum tarafından gönderilen ödeme emirlerinin iptaline, borçlu olmadığına tespitine karar verilmesini istemiştir. Yerel mahkeme, talebi kabul etmiştir. Yargıtay davacının 06.02.2009-11.05.2009 tarihleri arasında limited şirkette ortak sıfatına sahip olduğu, dolayısıyla 06.02.2009 tarihi itibarıyla pay devralan ortak olarak sorumluluğunun belirlenmesi gerektiğini ifade etmiştir. Bu sebeple, davalı Kurum vekilinin bu yönleri amaçlayan temyiz itirazlarını kabul etmiş ve hükmü bozmuştur⁸¹. Bu uyuşmazlık açısından incelendiğinde, davacı payını 11.05.2009 tarihinde devretmiştir. Bu tarihten önce doğan kamu borçlarının ödenmesinden sorumludur. Dolayısıyla olayda 11.05.2009 döneminden sonra oluşan borçlar için sorumluluğu bulunmayacaktır. Bununla birlikte payını devreden sorumlu olduğu açısından, pay devri tarihi itibarıyla kamu borcunun

⁷⁹ İnceleme için bkz. yuk. B. Geçerli Bir Pay Devri İşlemi.

⁸⁰ Yargıtay'ın önüne gelen bir uyuşmazlıkta şirketin 2010/4-2011/4 dönemine ilişkin prim borçları nedeniyle ödeme emri tebliğ edilmiştir. Ödeme emri tebliğ edilen davacı, 09.02.2011 tarihli pay devir sözleşmesi ile payını devretmiştir. Yargıtay davacının payını devrettiği 09.02.2011 tarihi sonrasında, şirket ortaklığı sona ermiş olduğundan şirketin prim borçları nedeniyle sorumluluğu bulunmadığına; bu tarihten öncesi için sorumluluğu olduğuna hükmetmiştir. Bkz. Yargıtay 10. HD., E. 2017/1339, K. 2019/4360, T. 15.05.2019; Aynı yönde bkz. Yargıtay 21. HD., E. 2018/6176, K. 2019/6761, T. 11.11.2019. Kararlar için bkz. <https://karararama.yargitay.gov.tr/YargitayBilgiBankasiIstemciWeb/> (erişim tarihi: 22.03.2020).

⁸¹ Yargıtay 21. HD., E. 2018/6176, K. 2019/6761, T. 11.11.2019, <https://karararama.yargitay.gov.tr/YargitayBilgiBankasiIstemciWeb/> (erişim tarihi: 23.03.2020).

doğmuş olması yeterli olup pay devir tarihinden önce bunun takibine başlanmış olmasına gerek yoktur⁸².

Payı devreden veya devralan, kamu borcunun kendi dönemlerinde doğmadığı gerekçesiyle sorumluluktan kurtulamazlar. Zira AATUHK m. 35/3 uyarınca kamu alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda pay sahiplerinin farklı kişiler olmaları hâlinde bu kişiler, kamu alacağının ödenmesinden birinci fıkra hükmüne göre müteselsilen sorumlu tutulur. Buna göre kamu alacağının doğduğu veya ödenmesi gereken zamanlarda ortak sıfatının taşınması, sorumluluk için yeterlidir. Öğretide hükümde kamu alacağının doğması ile vergiyi doğuran olayın mı yoksa tahakkukun mu kastedildiğinin belirsiz olduğu ifade edilmektedir⁸³. Bir görüş vergiyi doğuran olayın vergi borcunun doğumu ile sonuçlanmayacağından, verginin tahakkuk ettiği dönemin esas alınması gerektiğini ileri sürmektedir⁸⁴. Diğer görüş VUK m. 19 uyarınca vergi alacağı, vergiyi doğuran olay ile doğacağından vergiyi doğuran olayın esas alınması gerektiğini savunmaktadır⁸⁵. Başka bir görüşe göre, kamu alacağının doğduğu dönem olarak alacağın miktar itibarıyla belli olduğu dönem; vergiler bakımından da tarh dönemi esas alınmalıdır. Bu durumda yeni ortak, tarh, tebliğ ve tahakkuk edilmiş olan; ancak henüz muaccel olmamış kamu borçları bakımından muacceliyet def'ini ileri süremeyecektir⁸⁶. Aynı hüküm kanuni temsilciler için de söz konusuydu; ancak Anayasa

⁸² Yargıtay'ın önüne gelen bir uyuşmazlıkta davacı, limited şirketin eski ortağı olması sebebiyle kuruma olan prim borçları için gönderilen ödeme emrinin iptalini talep etmiştir. İptali talep edilen dönem 2009/4. ay ilâ 2012/2. aylarını kapsamaktadır. Uyuşmazlıkta davacının 16.05.2009 tarihli devir sözleşmesi ile şirketin % 37,5 hissedarı olduğu, 20.03.2012 tarihli ticaret sicil gazetesine göre, 13.03.2012 tarihinde payını devrederek ortak sıfatının sona erdiği saptanmıştır. Yargıtay söz konusu borcun, davacının payını devrettiği 13.03.2012 tarihinden önce doğduğu ve limited şirketin borcundan davacının tamamen sorumlu olduğu dikkate alınarak davanın reddine karar verilmesi gerekirken, davanın kısmen kabul kısmen reddine karar verilmesini usul ve kanuna aykırı bulmuştur. Bkz. Yargıtay 10. HD., E. 2017/2903, K. 2019/7403, T. 14.10.2019. Karar için bkz. <https://karararama.yargitay.gov.tr/YargitayBilgiBankasiIstemciWeb/> (erişim tarihi: 22.03.2020).

⁸³ KOÇAK, 2011, s. 47.

⁸⁴ AKTAŞ, Alp, **Limited ve Anonim Şirket Kanuni Temsilcilerinin, Dönemsellik Kavramı Çerçevesinde Vergisel Sorumlulukları**, <http://www.yaklasim.com/> (erişim tarihi: 24.03.2020).

⁸⁵ ERDEM, Tahir, **Limited Şirket Ortakları İle Kanuni Temsilcilerin Amme Borcundan Sorumluluğunda Yeni Esaslar**, <http://www.lebiblyalkin.com.tr/mevzuat/diger/makale/limited-sirket-ortaklari-ile-kanunitemsilcilerin-amme-borcundan-sorumlulugunda-yeni-esaslar.html> (erişim tarihi: 20.03.2020).

⁸⁶ KOÇAK, 2011, s. 47.

Mahkemesi hükmü iptal etmiştir⁸⁷. Buna rağmen, ortaklara ilişkin düzenleme varlığını korumaktadır. Bu sebeple öğretide, kanuni temsilcilere ilişkin mük. 35. maddeye ilişkin karar gerekçe gösterilerek, AATUHK m. 35/3'ün de hukuk devleti ilkesine ve Anayasaya aykırılığının ileri sürülebileceği ifade edilmiştir⁸⁸. Nitekim Samsun Vergi Mahkemesi tarafından AATUHK m. 35/2 ve 3'ün iptali istemiyle Anayasa Mahkemesi'ne başvurulmuştur. Somut olayda pay devri tarihinden önce doğmuş, ancak vadesi gelmemiş ve idarece resen yapılan tarhiyat üzerine devir tarihinden sonraki bir tarihte ödenmesi gereken bir kamu borcu mevcuttur. Yerel mahkeme, payı devralanın ve ortaklık payının devir tarihinden önceki döneme ait kamu borçları yönünden herhangi bir kusuru bulunmayan kişilerin, başkalarının eylem veya ihmali sonucu oluşacak sorumluluğa ortak olmasının adalet ve hakkaniyetle bağdaşmayacağı gerekçesiyle anılan fıkraların iptali istemiyle Anayasa Mahkemesi'ne başvurmuştur. Anayasa Mahkemesi AATUHK m. 35/2, olaya uygulanamayacağından, bu maddeye ilişkin başvuruyu mahkemenin yetkisizliği sebebiyle reddetmiştir. AATUHK m. 35/3'e ilişkin iptal talebinin ise şu gerekçelerle reddine karar vermiştir⁸⁹: İlk olarak müteselsilen ve kusur şartı aranmaksızın sorumlu olacağını düzenleyen üçüncü fıkra, daha hızlı ve daha yüksek oranda tahsilatın sağlanması amacıyla çıkarılmıştır ve bu düzenleme kanun koyucunun takdir yetkisindedir. İkinci olarak kanun koyucu, kamu alacağını güvenceye almak bakımından sorumluluğu yaygınlaştırma yoluna giderek müteselsil sorumluluk öngörebileceği gibi haklı sebeplerin bulunması hâlinde kusursuz sorumluluk da öngörebilir. Üçüncü olarak

⁸⁷ Anayasa Mahkemesi 19.03.2015 tarihli iptal kararında ilgili hükmün beşinci fıkrasına ilişkin; “Kanun koyucu, amme alacağını güvenceye almak bakımından sorumluluğun yaygınlaştırılması yoluna gidebileceği gibi müteselsil sorumluluk da öngörebilir. Buna karşın, amme alacağının doğduğu veya ödenmesi gerektiği zamanlarda kanuni temsilcilerin farklı kişiler olabileceği gerçeği göz önüne alındığında, kural ile getirilen düzenleme vergi ve diğer mali ödev ve sorumluluklarını zamanında ve eksiksiz olarak yerine getiren kanuni temsilcilerin, sonradan kendilerinin görevde olmadığı ve müdahale şanslarının bulunmadığı bir dönemde gerçekleşen bir eylemden müteselsilen sorumlu tutulmaları sonucunu doğurmaktadır. Adalet ve hakkaniyet ilkeleri karşısında, bireyin bu şekilde belirsiz ve güvencesiz bir biçimde kendi kusurundan kaynaklanmayan bir nedenle, başkalarının eylem veya ihmali sonucu oluşacak sorumluluğa ortak olması adalet ve hakkaniyetle bağdaşmaz. Dolayısıyla, itiraz konusu kural hukuk devleti ilkesine aykırıdır.” tespitinde bulunmuştur.

⁸⁸ POROY / TEKİNALP / ÇAMOĞLU, 2017, s. 466, 467; DİLİÇİKİK, Ata, “Anayasa Mahkemesi Kararı Sonrasında Ödenmeyen Amme Alacaklarından Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Yıl: 2015, Sayı: 407, s. 44.

⁸⁹ Anayasa Mahkemesi, E. 2016/14, K. 2017/170, T. 13.12.2017, karar için bkz. RG, S. 30311, T. 24.01.2018.

limited şirket ortağının şirket malvarlığı ve yönetimi üzerinde sahip olduğu haklar göz önünde bulundurulduğunda, kanun koyucu kusursuz sorumluluk öngörebilir. Dördüncü olarak düzenleme, devreden ve devralana orantısız bir külfet yüklememektedir. Zira devreden, ortak olduğu dönemde doğan ancak kanuni ödeme süresi devir tarihinden sonraya tekabül eden kamu borçları, devir tarihinden önce tespit edebilir ve buna göre payı devredeceği kişiyi seçebilir. Payı devralan ise, devir tarihinden önce tüm araştırmaları yaparak, şirketin kamu borcu olup olmadığını tespit edebilir.

Limited şirkette ortak, şirketteki sermaye payını devrederse, payı devreden ve devralan kişiler devir öncesine ait kamu alacaklarının ödenmesinden birinci fıkra hükmüne göre müteselsilen sorumlu tutulur (AATUHK m. 35/2). Payı devreden ve devralan arasında müteselsil sorumluluk bulunmaktadır. Dolayısıyla ikisi arasında ortaya çıkan uyuşmazlıklar müteselsil sorumluluk hükümlerine göre çözümlenecektir. Müteselsil borç ilişkisi, birden fazla borçlunun bir veya birden fazla alacaklıya karşı edimin tümünden sorumlu olduğu ve bu borçlulardan birinin veya birkaçının ifası ile ifa edilen miktarda diğerlerinin de borçtan kurtulabildiği borç ilişkisidir⁹⁰. Müteselsil sorumluluk ise, birden çok kişinin, aynı zarardan, sorumlulardan her birinin zarar görene karşı, diğer sorumlular tarafından zararın tamamı tazmin edilinceye kadar sorumlu olmasıdır⁹¹. Payı devreden ile devralan, kamu idaresine karşı, diğeri tarafından borcun tamamı ifa edilene kadar sorumlu olmaya devam edecektir. Bununla birlikte, teselsül, tüm ortaklar arasında değil; ilgili payın önceki ve sonraki sahibi arasında öngörülmüştür. Diğer ortaklar ile teselsül ilişkisi bulunmamaktadır⁹². Alacaklı idare, kamu borcunun ödenmesini yalnızca payı devreden veya devralandan talep edebileceği gibi her ikisinden de isteyebilir (TBK m. 163). Payı devreden ile devralan arasında müteselsil sorumluluk bulunması, kamu borcunu ödemeleri hâlinde birbirlerine rücu edip edemeyecekleri

⁹⁰ EREN, Fikret, **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, 23. Baskı, Yetkin Yayıncılık, Ankara, 2018, s. 1200; OĞUZMAN, M. Kemal / ÖZ, Turgut, **Borçlar Hukuku Genel Hükümler II**, Gözden Geçirilmiş 14. Bası, İstanbul, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2018, s. 466; REİSOĞLU, Safa, **Türk Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, 23. Bası, Beta Yayınevi, İstanbul, 2012, s. 440.

⁹¹ KIRCA, Çiğdem, “Müteselsil Sorumlulukta Borçlar Kanunu Tasarısı ile Getirilen Değişiklikler”, **Prof. Dr. Fikret Eren’e Armağan**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2006, s. 644.

⁹² SEVİNÇ, 2017, s. 72.

konusunda da yol gösterici olacaktır⁹³. Öğretide, ilgili düzenlemede kabul edilmiş olan, eski ve yeni ortağın müteselsil sorumluluğu Anayasa'ya aykırı bulunmaktadır⁹⁴.

Payın birden fazla kez el değiştirmesi durumunda da kamu borcundan sorumluluk açısından yukarıda yer alan esaslar geçerli olacaktır. Örneğin A, 03.04.2019'da B'ye, B de 03.08.2019'da C'ye payını devretmiştir. A'nın 03.04.2019 ve B'nin 03.08.2019 tarihine kadar doğan kamu borçlarından sorumluluğu olacaktır. C'nin ise hem devir tarihi öncesi hem de sonrasına ilişkin kamu borçlarından sorumluluğuna gidilebilecektir. Zira hâlâ şirketin ortağı konumundadır. Bunun yanı sıra A ve B, 03.04.2019 tarihinden; B ve C, 03.08.2019 tarihinden önce doğan kamu borçlarından müteselsilen sorumludurlar.

III. KAMU BORCUNDAN SORUMLULUĞUN ÖZELLİKLERİ

A. Kusursuz Sorumluluk Olması

Kanunda ortakların sorumluluğu açısından sadece kamu alacağının şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilememesi veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması arandığından, ortağın sorumluluğu kusursuz sorumluluk esasına dayanmaktadır⁹⁵. Kusursuz sorumlulukta sorumluluk, kusur⁹⁶ yerine kanunun öngördüğü belirli bir olguya bağlanmakta ve sorumluluğun kurulması için sorumluluğu doğuran olayla zarar arasında

⁹³ İnceleme için bkz. aşağıda IV. KAMU BORCUNUN ÖDENMESİ HÂLİNDE RÜCU İMKÂNI.

⁹⁴ YALTI, Billur, "Vergi Hukukunda Sorumluluğun Sınırı: Mülkiyet Hakkı: İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa Çerçevesinde AATUHK 35 ve Mükerrer 35", **Prof. Dr. Mualla Öncel'e Armağan** C. I, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Ankara, 2009, s. 534.

⁹⁵ GERÇEK, 2005, s. 185; ÇELİK, Binnur, "Kamu Alacaklarının Korunması Bakımından Limited Şirket Ortaklarının Sorumluluğu", **Gazi Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Yıl: 2000, Sayı: 4, s. 126.

⁹⁶ Kusur, hukuk düzeninin kınadığı, kısaca hoş görmediği davranış biçimidir. Bkz. TEKİNAY, Selahattin Sulhi / AKMAN, Sermet / BURCUOĞLU, Hâluk, vd., **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, 7. Bası, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1993, s. 492; EREN, 2018, s. 594; REİSOĞLU, 2012, s. 171; İNAN, A. Naim / YÜCEL, Özge, **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, 4. Bası, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2014, s. 393; kusur, hukuka aykırı sonucu istemek (kast) veya bu sonucu istemiş olmamakla beraber hukuka aykırı davranıştan kaçınmak için iradesini yeter derecede kullanmamaktır. Bkz. OĞUZMAN / ÖZ, 2018, s. 55.

sebepe - sonuç ilişkisinin bulunması yeterli sayılmaktadır⁹⁷. Hükümde de kamu borçlarından sorumluluk, şirkette ortak sıfatına sahip olunmasına bağlanmıştır.

B. Sermaye Payı Oranında Olması

Şirketten alınamayan kamu alacaklarından limited şirket ortağının sorumluluğu, sermaye payı oranındadır (AATUHK m. 35/1). Örneğin şirkette % 10'luk paya sahip bir ortak, 100.000 TL'lik kamu borcunun 10.000 TL'sinden sorumlu olacaktır. Dolayısıyla kamu alacağının tutarına göre, ortağın ödeyeceği meblağ değişkenlik gösterecektir⁹⁸. Payın devri açısından, payı devreden ve devralan, devredilen pay oranında sorumlu olacaktır. Örneğin bir limited şirkette % 10'luk paya sahip olan A, payının tamamını koşullara uyarak 2019 yılında B'ye devretmiştir. 2018 yılının ödenmemiş kamu borcu 50.000 TL'dir. Bu tutarın % 10'u olan 5.000 TL'lik kamu borcu için hem A hem de B takip edilebilecektir.

Bununla birlikte, kendisinden ödeme talep edilen ortak payından fazlasını ödemişse, diğer ortağa rücu edebilir⁹⁹. Payı devreden veya devralan borcu ödeyip şirketteki diğer ortağa/ortaklara rücu ettiğinde, sermaye payı oranında sorumluluk, ortağın kamu borcundan doğan sorumluluğunun sınırını oluşturacaktır. Örneğin beş ortaklı ve ortakların her biri eşit paya sahip bir limited şirkette ortak olan A, payının tamamını koşullara uyarak 2019 yılında B'ye devretmiştir. 2017 ve 2018 yılının ödenmemiş kamu borcu 100.000 TL'dir. Borcun tamamı A'dan tahsil edilmiştir. A, bu borcun tahsili için diğer ortaklara (payı devralan B dışındaki) rücu ettiğinde, payından fazla olan 80.000 TL'yi isteyebilecektir. Geri kalan dört ortak da eşit paylara sahip olduğu için yalnızca borcun 20.000 TL'lik kısmından sorumlu olacaktır. Yoksa tek bir ortaktan

⁹⁷ EREN, 2018, s. 515; OĞUZMAN / ÖZ, 2018, s. 135; TEKİNAY / AKMAN / BURCUOĞLU, vd., 1993, s. 497; YAVUZ, Cevdet, "Türk Borçlar Kanunu Tasarısı'na Göre 'Kusursuz Sorumluluk' Hâlleri ve İlkeleri", *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, Yıl: 2008, Cilt: 14, Sayı: 4, s. 35.

⁹⁸ YANLI, 1999, s. 751.

⁹⁹ Yargıtay'ın önüne gelen bir uyuşmazlıkta, eşit paya sahip iki ortaklı bir limited şirkette, kamu borcunun tamamı ortaklardan birinden tahsil edilmiştir. Yargıtay davacı tarafça eşit pay oranına sahip diğer ortak olan davalıdan payına düşen 24.386,00 TL'nin talep edilmesinin yerinde olduğu gerekçesiyle davanın kabulüne, 24.386,00 TL'nin davalılardan tahsiline karar verilmiştir. Bkz. Yargıtay 11. HD., E. 2016/13220, K. 2018/2355, T. 03.04.2018, lexpera.com.tr (erişim tarihi: 20.03.2020).

80.000 TL'nin tamamı istenemeyecektir¹⁰⁰. Zira TBK m. 167/2 uyarınca kendisine düşen paydan fazla ifade bulunan borçlunun, ödediği fazla miktarı diğer borçlulardan ancak payları oranında isteme hakkı vardır.

Ayrıca limited şirkette ortak, aynı zamanda müdür sıfatını haizse, ödenmeyen kamu borcundan sermaye payı oranında değil, borcunun tamamından sorumlu olacaktır¹⁰¹. Zira AATUHK mük. m. 35'te kanuni temsilcilerin limited şirketin kamu borçlarından sorumluluğu sınırlandırılmamıştır. Bununla birlikte, ortağın müdürlük sıfatı sona ermişse, ortak payı oranında sorumlu olmaya devam edecektir¹⁰².

¹⁰⁰ Yargıtay'ın önüne gelen bir uyuşmazlıkta payını devreden ortak şirketin kamu borcunu ödemiştir. Ödedikten sonra diğer ortaklara rücu davası açmıştır. Yerel mahkeme, davacının, ortağı olduğu limited şirketin kamu borcunu ödediği, payından fazla yapılan ödemelerde davalıların sorumlu oldukları gerekçesi ile alacağın davalılardan müteselsilen tahsiline karar vermiştir. Yargıtay 6163 sayılı Kanun m. 35 uyarınca, limited şirketin malvarlığından tahsil edilemeyen kamu alacakları, ortaklardan ortaklık payı oranında istenebileceğinden, tespit edilen alacaktan şirket ortağı davalıların payları oranında sorumlu tutulmaları gerekirken, davalılardan müştereken tahsili şeklinde hüküm kurulması doğru görmemiştir. Bkz. Yargıtay 11. HD., E. 2018/2099, K. 2019/3784, T. 15.05.2019. Karar için bkz. <https://karararama.yargitay.gov.tr/YargitayBilgiBankasiIstemciWeb/> (erişim tarihi: 22.03.2020).

¹⁰¹ OZANSOY, 2008, s. 112; Yargıtay'ın önüne gelen bir uyuşmazlıkta davacı, dava dışı borçlu şirketin 11.10.2006 tarihli kuruluşundan 24.12.2008 tarihine kadar pay sahibi ve müdürüdür. Davacı 24.12.2008 tarihinde payını devretmiş ve müdürlük görevi de sona ermiştir. Yerel mahkeme, bu dönemler arasındaki kamu borcundan, payı oranında sorumlu olduğuna karar vermiştir. Yargıtay, müdür olarak borcun tamamından sorumluyken mahkemece müdürlük görevi dikkate alınmadan sorumlu olduğu dönemler yönünden sadece payı oranında sorumluluğuna gidilmesini bozma nedeni olarak görmüştür. Bkz. Yargıtay 21. HD., E. 2017/1798, K. 2017/9787, T. 27.11.2017; Aynı yönde bkz. Yargıtay 10. HD., E. 2015/10489, K. 2017/7981, T. 14.11.2017; Yargıtay'ın önüne gelen bir başka uyuşmazlıkta kamu borcu için ödeme emri gönderilen kişi hem ortak hem de şirket müdürüdür. Ortak payını devretmiştir. Yerel mahkeme, pay devrini esas alarak payı devrettiği tarihten sonra doğan kamu borcundan davacının sorumlu olmadığına karar vermiştir. Yargıtay temsil ve ilzam yetkisi olduğu gözetilmeden aynı zamanda şirkette ortak olması nedeniyle şirket ortaklığından dolayı sorumluluğu irdelenerek yapılan değerlendirmeyi yerinde bulmamıştır. Yargıtay, yerel mahkemenin, ortaklığının sona erdiği tarih olan 18.06.2007 tarihi esas almak suretiyle bu tarihe kadar tahakkuk eden borçtan ortaklık payı oranında sorumlu olacağı, bu tarihten sonraki borçtan ise sorumlu olmayacağı yönünde karar verdiği anlaşılmakta olup yapılan değerlendirme ve sonucunda kurulan hükmü isabetsiz bularak mahkemenin kararını bozmuştur. Bkz. Yargıtay 10. HD., E. 2016/16980, K. 2019/2986, T. 27.03.2019. Kararlar için bkz. [https://karararama.yargitay.gov.tr/YargıtayBilgiBankasiIstemciWeb/](https://karararama.yargitay.gov.tr/YargitayBilgiBankasiIstemciWeb/) (erişim tarihi: 23.03.2020); Danıştay'ın önüne gelen bir uyuşmazlıkta, müdür aynı zamanda şirket ortağıdır. Şirket ortaklarının kamu alacağının 5.000.000.-liralık kısmından sorumlu olacağı gerekçesiyle ödeme emrinin 5.000.000.- liraya tekabül eden kısım onaylanmış, diğer kısımları ise iptal edilmiştir. Danıştay şirket müdürü sıfatıyla davacı adına düzenlenen ödeme emrinin vergi mahkemesince aynen onaylanması gerekirken, yazılı gerekçeyle kısmen iptal edilmesinin hukuka aykırı olduğu yönünde karar vermiştir. Bkz. Danıştay 11. D., E. 1996/1016, K. 1996/1140, T. 14.3.1996, lexpera.com.tr (erişim tarihi: 20.03.2020).

¹⁰² Müdürlük görevi sona eren kişinin limited şirkette ortaklık sıfatı devam ettiği için kamu borcundan sermaye payı oranında sorumlu olduğu hususunda bkz. Yargıtay 10. HD., E. 2016/8654, K. 2019/518,

Limited şirket ortağı, şirketin kamu borçlarından dolayı sermaye payı oranında olmakla birlikte, sınırsız bir şekilde sorumludur¹⁰³. Zira ortakların sermaye borcu tutarında sorumlu olacağına ilişkin düzenleme değiştirilmiştir¹⁰⁴. Başka bir deyişle, ortağın kamu idaresine karşı sorumluluğun parasal tutarı, onun şirkete taahhüt etmiş sermaye tutarı ile sınırlı değildir. Örneğin iki ortaklı ve esas sermayesi 100.000 TL olan bir limited şirket bulunmaktadır. Ortaklardan A şirkete 60.000 TL, B 40.000 TL getirmiş ve sermaye pay oranları ise sırasıyla % 60 ve % 40'tır. Şirketin ödenmemiş 200.000 TL'lik vergi borcu bulunmaktadır. Bu borcun 120.000 TL'sinden A, 80.000 TL'sinden ise B sorumlu olacaktır. Dolayısıyla eski düzenlemede olduğu gibi A 60.000 TL, B 40.000 TL ödeyince sorumlulukları sona ermeyecektir.

Limited şirket ortaklarının sorumluluğuna gidildiğinde, sermaye borcunu ödemiş ve ödememiş ortak arasında bir ayırım bulunmamaktadır¹⁰⁵. Zira kanunda böyle bir ayırım yapılmamıştır. Yargıtay birçok uyuşmazlıkta, ortağın limited şirketin kamu borcundan sorumluluğunun, limited şirkete karşı taahhüt ettiği veya ödemediği sermaye borcundan ayrı, bağımsız bir borç niteliğinde olduğuna karar gerekçesinde yer vermiştir¹⁰⁶. Öğretide bir görüş, bu durumu ortaklar arasında eşitsizliğe yol açtığı gerekçesiyle eleştirmektedir¹⁰⁷. Diğer görüşe göre sermaye koyma borcu muaccel olduğu hâlde yerine getirmemiş ortağın borcu, şirket tüzel kişiliğinin alacağı hükmünde olup şirketin malvarlığına dâhildir¹⁰⁸. Buna göre, vergi idaresi bu durumda öncelikle

T. 30.01.2019. Karar için bkz. <https://karararama.yargitay.gov.tr/YargitayBilgiBankasiIstemciWeb/> (erişim tarihi: 23.03.2020).

¹⁰³ POROY / TEKİNALP / ÇAMOĞLU, **2017**, s. 466.

¹⁰⁴ 1998 yılında, 4364 sayılı Kanunla yapılan değişiklik. Hükmün bu değişiklik öncesi hâlinde, şirketten alınamayan kamu borçlarından dolayı ortakların taahhüt etmiş oldukları sermaye miktarında sorumlu olduğu düzenlenmekteydi. Değişiklik ile ortakların sermaye payı oranında sorumlu olacağı öngörülmüştür.

¹⁰⁵ ÇELİK, **2000**, s. 123; ÇAMOĞLU, Ersin, "Limited Ortağın Sınırlı Sorumluluğu Prensibine Önemli Bir İstisna: AATUK. M. 35", **İktisat ve Maliye Dergisi**, Yıl: 1970, Cilt: 16, Sayı: 11, s. 428; YANLI, **1999**, s. 747; CAN, **2017**, s. 63; SEVİNÇ, **2017**, s. 93.

¹⁰⁶ Yargıtay 11. HD., E. 2016/4740, K. 2017/6593, T. 27.11.2017; Yargıtay 11. HD., E. 2016/6154, K. 2017/6477, T. 23.11.2017. Kararlar için bkz. <https://karararama.yargitay.gov.tr/YargitayBilgiBankasiIstemciWeb/> (erişim tarihi: 25.03.2020).

¹⁰⁷ ÇAMOĞLU, **1970**, s. 428.

¹⁰⁸ YANLI, **1999**, s. 747, 748; SEVİNÇ, **2017**, s. 93.

AATUHK hükümleri gereğince şirketten tahsil edebileceği malları tahsil etmekle yükümlü olduğundan, bu borcun yerine getirilmesini talep ederek öncelikle sermaye borcunu yerine getirmemiş ortağa başvurulmalıdır. Aksi takdirde, ortaklar, şirketin takip edilmediği def'ini vergi idaresine karşı ileri sürebilecektir.

C. Müşterek Sorumluluk Olması

Limited şirket ortaklarının sorumluluğu müteselsil değil; müşterek sorumluluğu ifade etmektedir¹⁰⁹. Zira hükümde, ortaklar açısından açıkça teselsül öngörülmemiştir. Ortağın sorumluluğu sermaye payı oranında olduğu için, müteselsil sorumluluktaki gibi alacaklı idare, alacağının tamamını istediği herhangi bir ortakta talep edemez. Bu sebeple, kendisinden ödeme talep edilen ortak, payına düşenden fazlasını ödemeye zorlanamaz. Müşterek sorumluluk payı devralan ile devreden arasında değil, şirketin mevcut ortakları arasındadır. Örneğin A, B ve C limited şirkette ortaklardır. Bunlar kamu borcundan müşterek olarak sorumludur. A, % 20'lik payının tamamını D'ye devrederse, yeni ortaklar D, B ve C'dir. D, B ve C'de kamu borcundan müşterek sorumludur; ancak A ve D müteselsilen sorumludur.

IV. KAMU BORCUNUN ÖDENMESİ HÂLİNDE RÜCU İMKÂNI

Kamu borcunu ödeyen ortağın rücu hakkı açısından AATUHK'de bir düzenleme yapılmamıştır. Buna karşın, ortak, ödediği borcun tamamı için şirkete başvurabilecektir¹¹⁰. Zira kamu alacağının asıl borçlusu limited şirkettir. Pay devri hâlinde, devreden ortak sıfatını kaybetmesi, onun şirkete rücu imkânını ortadan kaldırmaz; çünkü payı devreden ortak şirketin borcunu ödemiştir. Bununla birlikte, ortakların sorumluluğu sermaye payı oranında olduğu için, şayet bu orandan fazla

¹⁰⁹ YANLI, 1999, s. 752; ŞENER, 2019, s. 761; ARIKAN, 1998, s. 445, 451; PULAŞLI, 2018, s. 2824; CAN, 2017, s. 71; OZANSOY, 2008, s. 25; MAÇ, Mehmet, "Şirket Ortaklarının ve Kanuni Temsilcilerinin Şirketin Ödenmeyen Borçlarından Sorumlu Tutulması", *Mali Çözüm Dergisi*, Yıl: 2003, Sayı: 65, s. 42.

¹¹⁰ GERÇEK, Adnan, "Limited Şirketlerde Kanuni Temsilciler ve Ortakların Vergi Borcundan Sorumluluğu", *Yaklaşım Dergisi*, Yıl: 1999, Sayı: 83, s. 219; CAN, 2017, s. 72.

ödemişse, ödemiş olduğu fazla kısım için diğer ortaklara rücu edebilecektir¹¹¹. Öğretide bir görüş, ödeyen ortağın bunları ikinci derecede sorumlu olan kanuni temsilcilerden talep etme hakkı olmadığını ifade etmektedir¹¹². Bu görüşe kısmen katılmaktayız. Bu durum pay devri olup olmamasına göre incelenmelidir. Şayet şirkette pay devri olmaksızın, bir ortak kamu borcunu ödemişse, onun AATUHK bağlamında kanuni temsilcilere rücu hakkı yoktur; çünkü AATUHK’de bu yönde bir düzenleme bulunmamaktadır. Buna karşın, TTK’de müdürler, kanundan doğan yükümlülüklerini kusurlarıyla ihlal ettikleri takdirde, şirket ortaklarına karşı verdikleri zarardan sorumlu tutulmuşlardır (TTK m. 553; TTK m. 644/1-a). Ortakların bir zararı varsa, bunu TTK’ye dayanarak alabilecektir. Bunun yanı sıra, ortak payını müdüre devretmiş ve payını devreden kamu borcunu ödemişse, bu durum, aşağıdaki esaslar çerçevesinde çözülmelidir.

Öğretide pay devri durumunda devreden ortağın aradaki devir sözleşmesinin koşullarına bağlı olarak devralan ortağa karşı rücu davası açabileceği ifade edilmektedir¹¹³. Pay devri durumunda, payı devredenle devralanın birbirine rücu imkânı konusunda kanaatimizce ikili bir ayrıma gidilmelidir:

İlk olarak payı devreden ile devralan arasında, kamu borçlarına ilişkin bir anlaşma yapılmış olabilir. Örneğin aralarında yapılan sözleşmede, payı devreden, kamu borçlarından sorumlu olmadığı yönünde anlaşmış olabilirler. Bu anlaşma, payı devreden, idareye karşı sorumluluğunu ortadan kaldırmayacaktır. Zira AATUHK m. 35/2’de açıkça aksi düzenlenmiştir. Buna karşın, payı devreden kamu borcunu ödemişse bu sözleşmeye dayanarak diğerine rücu edebilecektir. Bu ihtimalde, payın devredildiği kişi şirket müdürü olsa da, payı devredenle devralanın arasında yapılan sözleşme gereği, müdüre de başvurabilecektir. Nitekim Yargıtay’ın önüne gelen bir uyuşmazlıkta ortak payını, şirket müdürlerine devretmiştir. Devir sözleşmesinde, payı devreden, pay devrinden öncesine ait kamu alacaklarından, sosyal güvenlik kurumu, vergi borcu, vergi

¹¹¹ Aynı yönde bkz. Yargıtay 11. HD., E. 2006/13745, K. 2008/3433, T. 18.03.2008, lexpera.com.tr (erişim tarihi: 27.03.2020); Yargıtay 11. HD., E. 2012/3649, K. 2013/3267, T. 25.02.2013, <https://karararama.yargitay.gov.tr/YargitayBilgiBankasiIstemciWeb/> (erişim tarihi: 27.03.2020).

¹¹² GERÇEK, **1999**, s. 219.

¹¹³ Aynı yönde bkz. Yargıtay 11. HD., E. 2011/9722, K. 2013/12168, T. 11.06.2013, <https://karararama.yargitay.gov.tr/YargitayBilgiBankasiIstemciWeb/> (erişim tarihi: 25.03.2020).

cezası gibi tüm borçlardan sorumlu tutulamayacağı, şayet payı devreden tarafından herhangi bir ödeme yapılırsa, davalı müdür ve ortaklar tarafından, payı devreden davacıya iade edileceği yazılmıştır. Yerel mahkeme, taraflar arasındaki devir sözleşmesine göre davacının ödemek zorunda kaldığı kamu alacağının davalılardan payları oranında tahsiline karar vermiştir. Yargıtay bu kararı onamıştır¹¹⁴. Bunun yanı sıra aralarındaki sözleşmede payı devreden kamu borcundan sorumlu olmadığı yazılmış ve payı devralan kamu borcunu ödemiş olabilir. Bu durumda, payı devralan ortak, payı devredene rücu edemeyecektir.

Buna ek olarak, payı devreden ile devralan arasında kamu borcundan doğan sorumluluğa ilişkin bir sözleşme yapılmamış olabilir. Bu durumda, payı devreden veya devralanın birbirine rücu imkânı, müteselsil borçluluk esaslarına göre çözülecektir. Zira payı devreden ve devralan kişiler devir öncesine ait amme alacaklarının ödenmesinden birinci fıkra hükmüne göre müteselsilen sorumlu tutulur (AATUHK m. 35/2). Müteselsil sorumlulukta aksi kararlaştırılmadıkça veya borçlular arasındaki hukuki ilişkinin niteliğinden anlaşılmadıkça, borçlulardan her biri, alacaklıya yapılan ifadan, birbirlerine karşı eşit paylarla sorumludurlar (TBK m. 167/1). Dolayısıyla payı devreden ve devralan birbirlerine karşı eşit paylarla sorumludurlar. Örneğin bir limited şirkette % 10 paya sahip olan A, B'ye payının tamamını devretmiştir. A ve B arasında kamu borçlarından sorumluluğa ilişkin herhangi bir sözleşme yapılmamıştır. Bu durumda A ve B, iç ilişkide, borcun % 5'inden sorumlu olacaklardır. Limited şirketin 100.000 TL'lik kamu borcunun 10.000 TL'si A'dan tahsil edilmiştir. A müteselsil borçluluk hükümleri bağlamında, B'ye 5.000 TL için rücu edebilecektir. Buna karşın kamu borcunu ödeyen, kendi payından fazlasını ödemedikçe diğerine rücu edemez. Zira TBK m. 167/2 uyarınca kendisine düşen paydan fazla ifade bulunan borçlunun, ödediği fazla miktarı diğer borçlulardan isteme hakkı vardır. Bu durumda borçlu, her bir borçluya ancak payı oranında rücu edebilir. Dolayısıyla olayda A 10.000 TL değil de, 4.000 TL ödeme yapsaydı, B'ye rücu edemeyecekti.

¹¹⁴ Yargıtay 11. HD., E. 2016/8868, K. 2018/2170, T. 21.03.2018, <https://karararama.yargitay.gov.tr/YargitayBilgiBankasiIstemciWeb/> (erişim tarihi: 25.03.2020).

Kamu borcunu ödeyip rücu etmek isteyen ortak, kamu borcunun takip koşulları oluşup oluşmadığını incelemekle yükümlüdür. Buna göre ortağın ödediği borç, kamu alacağı niteliğinde olmalıdır. Keza kamu alacağının limited şirketin malvarlığından tamamen veya kısmen tahsil edilememesi veya edilemeyeceğinin anlaşılması üzerine ortak ödeme yapmış olmalıdır. Aksi takdirde, kamu borcunu ödeyen ortak diğer ortaklara rücu edemez¹¹⁵. Zira müteselsil borçlulardan biri ortak def'i ve itirazları ileri sürmezse, diğerlerine karşı sorumlu olur (TBK m. 164/II). Bu koşullar oluşmadan kamu borcunun tamamını ödeyen müdür için de aynı durum söz konusudur; çünkü AATUHK m. 35'te müdürlerin sorumluluğuna gidilebilmesi için kamu alacağının limited şirketin malvarlığından tamamen veya kısmen tahsil edilememesi veya edilemeyeceğinin anlaşılması koşulu aranmıştır.

SONUÇ

AATUHK m. 35/2 uyarınca limited şirkette ortak, şirketteki sermaye payını devrederse, payı devreden ve devralan kişiler devir öncesine ait kamu alacaklarının ödenmesinden birinci fıkra hükmüne göre müteselsilen sorumlu tutulur. Hükmün uygulanabilmesi için payı devreden ile devralan arasında geçerli bir pay devri işlemi gerçekleşmelidir. Bunun için TTK m. 595 uyarınca yazılı pay devri sözleşmesi yapılmalı ve imzalar noterce onaylanmalı, kural olarak bu sözleşmeyi genel kurul onaylamalı ve bu durum ticaret siciline tescil edilmelidir. Limited şirkette payın devri açısından kanuni kural, payın devrinin şirket genel kurulunun onayına tâbi olmasıdır (TTK m. 595/2). Bu durumda payın devri genel kurul onayıyla gerçekleşecektir. Buna karşın, şirket sözleşmesinde bu durumun aksi öngörülebilir. Pay devri için genel kurul onayı kaldırıldığında payı devralan, ortak sıfatını, imzaların noter tarafından onaylandığı tarihte kazanacaktır. Payın devri açısından, ticaret siciline tescil açıklayıcı etkiye sahiptir.

¹¹⁵ Yargıtay 11. HD., E. 2016/4910, K. 2017/6614, T. 27.11.2017; Yargıtay 11. HD., E. 2014/3559, K. 2014/12685, T. 02.07.2014; Yargıtay 23. HD., E. 2013/6790, K. 2013/7999, T. 12.12.2013. Kararlar için bkz. <https://karararama.yargitay.gov.tr/YargitayBilgiBankasiIstemciWeb/> (erişim tarihi: 27.03.2020).

Ortakların kamu alacakları için sorumluluklarına gidilmesi, bu alacakların şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilememesine bağlıdır. Ortağın, bu ön koşul gerçekleşmeden kamu borcunu ödeme zorunluluğu yoktur. Aksi takdirde rücu imkânının dayanağı ve rücu edebileceği kişiler değişecektir. Buna karşın, ortak, DİBK sonucu kendisinden önce şirket müdürünün takip edilmesi gerektiğini ileri süremeyecektir. Böylece alacaklı idare, kamu borcu için payı devreden, devralan veya şirket müdüründen istediğine öncelikli olarak takip başlatabilir.

Payı devreden ve devralan kişiler devir öncesine ait kamu alacaklarının ödenmesinden sorumlu tutulur (AATUHK m. 35/2). Buna göre payını devreden ortak, hukuken pay devrinin yapıldığı tarihten öncesine ait kamu alacağının ödenmesinden sorumludur. Payı devralan ise, hem devir öncesine hem de devir sonrasına ait kamu borçlarından sorumlu olacaktır. Pay devrinin ne zaman gerçekleştiği açısından TTK düzenlemeleri esas alınacaktır. Payı devralan ile devreden arasında, alacaklı idareye karşı müteselsil sorumluluk bulunmaktadır. Dolayısıyla ikisi arasında ortaya çıkan uyuşmazlıklar müteselsil sorumluluk hükümlerine göre çözümlenecektir. Ayrıca ortaklar kamu idaresine karşı kusursuz, sermaye payı oranında ve müştereken sorumludurlar.

Kamu borcunu ödeyen ortağın rücu hakkı açısından kanunda bir düzenleme yapılmamıştır. Buna karşın, payı devreden veya devralan, ödediği borcun tamamı için şirkete başvurabilecektir. Zira kamu borcunun asıl borçlusu limited şirkettir. Bununla birlikte, ortakların sorumluluğu sermaye payı oranında olduğu için, şayet ortak bu orandan fazla ödemişse, ödemiş olduğu fazla kısım için diğer ortaklara rücu edebilecektir. Pay devri durumunda, payı devredenle devralanın birbirine rücu imkânı konusunda ikili bir ayrıma gidilmiştir. İlk olarak payı devreden ile devralan arasında, kamu borçlarına ilişkin bir sözleşme yapılmış olabilir. Bu durumda rücu imkânı, sözleşmeye göre şekillenecektir. Şayet aralarında kamu borcundan doğan sorumluluğa ilişkin bir sözleşme yapılmamışsa, payı devredeninin veya devralanın birbirine rücu imkânı, müteselsil borçluluk esaslarına göre çözülecektir.

KAYNAKÇA

- AKTAŞ, Alp, **Limited ve Anonim Şirket Kanuni Temsilcilerinin, Dönemsellik Kavramı Çerçevesinde Vergisel Sorumlulukları**, <http://www.yaklasim.com/> (erişim tarihi: 24.03.2020).
- ALTAŞ, Soner, “Limited Şirketlerde Genel Kurul Pay Devrini Onaylamazsa Ne Yapılır?”, **Vergi Raporu**, Yıl: 2014, Sayı: 76, (s. 160-166).
- ALTAŞ, Soner, **Sermaye Şirketlerinin Ortakları ile Kanuni Temsilcilerinin Şirketin Vergisel Borçlarından Doğan Sorumluluğu: Amerika Birleşik Devletleri ve AB Üyesi Bazı Ülkeler ile Karşılaştırmalı Bir İrdeleme**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara, Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2019.
- ARKAN, Sabih, **Ticari İşletme Hukuku**, 25. Baskı, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Ankara, 2019.
- ARIKAN, Vural, “Limited Şirketlerin Amme Borçlarından Şeriklerin Şahsi Sorumlulukları”, **İstanbul Barosu Dergisi**, Yıl: 1998, Sayı: 42, (s. 445-451).
- AYAZ, Eslem, “Limited Şirketlerden Tahsil Edilemeyen Amme Alacağından Kanuni Temsilci ve Ortaklarının Sorumluluğu”, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl: 2011, Sayı: 218, (s. 284-286).
- AYHAN, Rıza, **Limited Şirket Ortaklarının Sorumluluğu**, Kazancı Yayınevi, İstanbul, 1992.
- AYHAN, Rıza / ÇAĞLAR, Hayrettin, **Ticari İşletme Hukuku Genel Esaslar**, 11. Baskı, Yetkin Yayıncılık, Ankara, 2018.
- BAHTİYAR, Mehmet, “Ticaret Sicili”, **Makaleler II**, Beta Yayınevi, İstanbul, 2008.
- BAHTİYAR, Mehmet, **Ticari İşletme Hukuku Ders Notları Soru Örnekleri**, Yeni TTK’ye Uyarlanmış 19. Bası, Beta Yayınevi, İstanbul, 2018.
- BAHTİYAR, Mehmet, **Ortaklıklar Hukuku**, Güncellenmiş 13. Bası, Beta Yayınevi, İstanbul, 2019.
- BARLASS, İrfan, **Anonim ve Limited Ortaklıklarda Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu**, İstanbul, Vedat Kitabevi, İstanbul, 2006.
- BAYRAKLI, Hasan Hüseyin, **Vergi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları**, Celepler Matbaacılık, Afyonkarahisar, 2009.
- BİLGE, Mehmet Emin, **Ticaret Sicili**, Beta Yayınevi, İstanbul, 1999.
- BUDAK, Tamer / ER, Selami, “Limited Şirket Ortaklarının Kamu Alacağına İlişkin Sorumluluklarının Değerlendirilmesi”, **İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Yıl: 2013, Cilt: 4, Sayı: 2, (s. 75-104).
- CAN, Mustafa E., “Limited Şirketin Kamu Borçlarından Dolayı Ortakların ve Yöneticilerin Sorumluluğu”, **Akdeniz Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Yıl: 2017, Sayı: 1, Cilt: 7, (s. 61-80).

- CANDAN, Turgut, **Kanuni Temsilcilerin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu**, 3. Bası, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006.
- CANDAN, Turgut, **Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, 3. Bası, Mali Akademi Yayınları, Ankara, 2013.
- ÇAĞA, Barbaros, “Limited Şirkette Ortaklık Payının Devri”, **Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi**, Yıl: 1974, Cilt: 7, Sayı: 3, (s. 581-602).
- ÇAMOĞLU, Ersin, “Limited Ortağın Sınırlı Sorumluluğu Prensibine Önemli Bir İstisna: AATUK. M. 35”, **İktisat ve Maliye Dergisi**, Yıl: 1970, Cilt: 16, Sayı: 11, (s. 426-430).
- ÇELİK, Binnur, “Kamu Alacaklarının Korunması Bakımından Limited Şirket Ortaklarının Sorumluluğu”, **Gazi Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Yıl: 2000, Sayı: 4, (s. 121-126).
- DEMİRKAPI, Ertan, **Türk Ticaret Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Hükümlerine Göre Limited Ortaklıkta Payın Devri**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İzmir, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2008.
- DEYNEKLİ, Adnan, **İflâsın Vergi Alacağının Tahsiline Etkisi**, Yetkin Yayıncılık, Ankara, 1998.
- DİLİÇİKİK, Ata, “Anayasa Mahkemesi Kararı Sonrasında Ödenmeyen Amme Alacaklarından Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Yıl: 2015, Sayı: 407, (s. 36-45).
- DOĞANAY, İsmail, “Limited Şirkette Ortaklık Payının Bir Başkasına Devredilmesinin Koşulları Nedir?”, **Bankacılık ve Ticaret Hukuku Dergisi**, Yıl: 1975, Cilt: 8, Sayı: 2, (s. 83-94).
- DOĞRUSÖZ KOŞUT, Hanife, “Limited Şirkette Nama Yazılı Senede Bağlanmış Esas Sermaye Payının Devir Şartları”, **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuki Araştırmalar Dergisi**, Yıl: 2016, Cilt: 22, Sayı: 1, (s. 365-387).
- DURGUT, Ramazan, “Limited Şirkette Esas Sermaye Payı Üzerinde Rehin Hakkı Kurulması”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Yıl: 2013, Sayı: 108, (s. 123-138).
- ERDEM, Tahir, **Limited Şirket Ortakları ile Kanuni Temsilcilerin Amme Borcundan Sorumluluğunda Yeni Esaslar**, <http://www.lebiblyalkin.com.tr/mevzuat/diger/makale/limited-sirket-ortaklari-ile-kanunitemsilcilerin-amme-borcundan-sorumlulugunda-yeni-esaslar.html> (erişim tarihi: 20.03.2020).
- EREN, Fikret, **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, 23. Baskı, Yetkin Yayıncılık, Ankara, 2018.
- GERÇEK, Adnan, “Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Hâlleri ve Türlerinin İncelenmesi”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Yıl: 2005, Cilt: 54, Sayı: 3, (s. 157-193).
- GERÇEK, Adnan, “Limited Şirketlerde Kanuni Temsilciler ve Ortakların Vergi Borcundan Sorumluluğu”, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl: 1999, Sayı: 83, (s. 215-220).

- İNAN, A. Naim / YÜCEL, Özge, **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, 4. Bası, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2014.
- KANETİ, Selim, **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş 2. Bası, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1989.
- KARAYALÇIN, Yaşar, “Vergi Hukuku Bakımından Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu”, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl: 1994, Sayı: 15, (s. 5-9).
- KARAYALÇIN, Yaşar, **Özel Hukukta Meseleler ve Görüşler V**, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Ankara, 1997.
- KENDİGELEN, Abuzer, **Yeni Türk Ticaret Kanunu, Değişiklikler, Yenilikler ve İlk Tespitler**, 2. Bası, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2012.
- KIRCA, Çiğdem, “Müteselsil Sorumlulukta Borçlar Kanunu Tasarısı ile Getirilen Değişiklikler”, **Prof. Dr. Fikret Eren’e Armağan**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2006.
- KIZILOT, Şükrü / ŞENYÜZ, Doğan / TAŞ, Metin, vd., **Vergi Hukuku**, 3. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2008.
- KOBAN, Cansu Damla, **Sermaye Şirketlerinde Kanuni Temsilcilerin Vergi Sorumluluğu**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, Bahçeşehir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2013.
- KOÇAK, Muhsin, **Vergi İcra Hukuku**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2011.
- KUMRULU, Ahmet, **Vergi İcra Hukukuna Kavramsal Bir Yaklaşım**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Ankara, 1981.
- KURDOĞLU, Elif, **Yargı Kararları Işığında Tüzel Kişilerin Kanuni Temsilcilerinin Vergisel Sorumluluğu**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2011.
- MAÇ, Mehmet, “Şirket Ortaklarının ve Kanuni Temsilcilerinin Şirketin Ödenmeyen Borçlarından Sorumlu Tutulması”, **Mali Çözüm Dergisi**, Yıl: 2003, Sayı: 65, (s. 40-45).
- NADAROĞLU, Halil, **Kamu Maliyesi Teorisi**, 11. Baskı, Beta Yayınevi, İstanbul, 2000.
- OĞUZMAN, M. Kemal / ÖZ, Turgut, **Borçlar Hukuku Genel Hükümler II**, Gözden Geçirilmiş 14. Bası, İstanbul, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2018.
- ONAR, Sıddık Sami, **İdare Hukukunun Umumi Esasları**, C. 3, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul, 1960.
- OZANSOY, Fatma, **Anonim ve Limited Şirketlerde Vergi Borcundan Dolayı Yönetim Kurulu Üyeleri ile Ortakların Sorumluluğunun Analizi ve Değerlendirilmesi**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2008.

- ÖNCEL, Mualla / KUMRULU, Ahmet / ÇAĞAN, Nami, **Vergi Hukuku**, 24. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2015.
- ÖZ, Turgut, “Limited Ortaklıkta Pay Kavramı ve Payın Devri”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, Yıl: 1987, Cilt: 52, Sayı: 1-4, (s. 345-386).
- ÖZKAN, Mücahit Çağrı, “Limited Şirketlerde Ortakların Amme/Vergi Borcu Yönünden Artan Riski”, **Mali Çözüm Dergisi**, Yıl: 2019, Cilt: 29, Sayı: 154, (s. 181-188).
- POROY, Reha / TEKİNALP, Ünal / ÇAMOĞLU, Ersin, **Ortaklıklar Hukuku II**, Yeniden Yazılmış 13. Bası, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2017.
- PULAŞLI, Hasan, **Şirketler Hukuku Şerhi**, 3. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2018.
- REİSOĞLU, Safa, **Türk Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, 23. Bası, Beta Yayınevi, İstanbul, 2012.
- SABAN, Nihal, **Vergi Hukuku**, 7. Baskı, Beta Yayınevi, İstanbul, 2015.
- SEVİNÇ, Cansu, **Ticaret Şirketlerinde Ortakların Kamu Borçlarından Doğan Sorumluluğu**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Denizli, Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2017.
- SONSUZOĞLU, Elif, **Türk Vergi Hukukunda Fer’i Borç ve Alacak Olarak Faiz**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2001.
- ŞAMLIOĞLU, Servet / ÖZBALCI, Yılmaz, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları**, Özbalcı Vergi Hukuk Bürosu, Ankara, 1988.
- ŞENER, Oruç Hami, **Teorik ve Uygulamalı Ortaklıklar Hukuku Ders Kitabı**, Gözden Geçirilmiş 4. Bası, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2019.
- TEKİNALP, Ünal, **Yeni Anonim ve Limited Ortaklıklar Hukuku ile Tek Kişi Ortaklığının Esasları**, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2011.
- TEKİNALP, Ünal, **Sermaye Ortaklıklarının Yeni Hukuku**, 3. Bası, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2013.
- TEKİNAY, Selahattin Sulhi / AKMAN, Sermet / BURCUOĞLU, Hâluk, vd., **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, 7. Bası, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1993.
- ÜÇİŞİK, Güzin / ÇELİK, Aydın, **Anonim Ortaklıklar Hukuku**, C. 1, Adalet Yayınevi, Ankara, 2013.
- ÜLGEN, Hüseyin / HELVACI, Mehmet / KAYA, Arslan, vd., **Ticari İşletme Hukuku**, 6. Baskı, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2019.
- YALTI, Billur, “Vergi Hukukunda Sorumluluğun Sınırı: Mülkiyet Hakkı: İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa Çerçevesinde AATUHK 35 ve Mükerrer 35”, **Prof. Dr. Mualla Öncel’e Armağan C. I**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Ankara, 2009.

YANLI, Veliye, “Limited Şirketlerin Amme Borçlarından Dolayı Ortakların Sorumluluğu”, **Prof. Dr. Erdoğan Moroğlu’na 65. Yaş Günü Armağani**, Beta Yayınevi, İstanbul, 1999, (s. 743-770).

YARALI, Levent, **Anonim Şirket Yönetim Kurulu Üyeleri ve Limited Şirket Müdür ve Ortaklarının Şirketin Vergi ve Diğer Kamu Borçlarından Sorumluluğunun Fer’iliği ve Takip Sırası**, <http://www.ticaretkanunu.net/makale-1/> (erişim tarihi: 20.03.2020).

YARALI, Levent, **Limited Şirketin Kamu Borçlarından Müdürlerin ve Ortakların Sorumluluğu**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2010.

YAVUZ, Cevdet, “Türk Borçlar Kanunu Tasarısı’na Göre ‘Kusursuz Sorumluluk’ Hâlleri ve İlkeleri”, **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi**, Yıl: 2008, Cilt: 14, Sayı: 4, (s. 29-61).

YILDIZ, Şükrü, **Türk Ticaret Kanunu Tasarısına Göre Limited Şirketler Hukuku**, Arıkan Basım Yayın, İstanbul, 2007.