

Limited Şirket Ortağının Kamu Borçlarından Sorumluluğu ve Danıştayın 2013/1 E. ve 2018/1 K. Sayılı İBK Üzerine Kısa Bir Değerlendirme^(*)

Liability of Limited Company Shareholder for Public Debt and a Brief Assessment of the İBK Numbered 2013/1 E. and 2018/1 K. of the Council of State

Arş. Gör. **İlknur KAYA^(**)**

Öz

Limited şirket ortakları kural olarak yalnızca limited şirkete karşı sorumludur. Bu sorumluluk, ortakların şirkete getirmeyi taahhüt ettikleri sermaye payı borcundan ve eğer anasözleşmede öngörülmüşse ek ödeme ve yan edim yükümlülüklerinden doğar. Ortakların belirtilen sorumluluğunun istisnalarından biri, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un (AATUHK) 35. maddesinde yer alır. Maddeye göre; *“limited şirket ortakları, şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağından sermaye hisseleri oranında doğrudan doğruya sorumlu olurlar ve bu Kanun hükümleri gereğince takibe tâbi tutulurlar”*. Limited şirket ortaklarının kamu borçlarından sorumluluğunda, öncelikle şirketin kanuni temsilcilerinin takibinin gerekli olup olmadığı hususu ise tartışmalıdır. Danıştay 11.12.2018 T., 2013/1 E., 2018/1 K. sayılı İçtihadı Birleştirme Kararıyla, şirketin ortaklarından önce, kanuni temsilcilerinin takibinin gerekli olmadığına karar vermiştir. Bu çalışmada limited şirket ortaklarının şirketin kamu borçlarından sorumluluğu, Danıştay'ın sözü edilen kararı bağlamında incelenecektir.

Anahtar Kelimeler

Limited Şirket, Limited Şirket Ortağı, Kamu Borçlarından Sorumluluk, Sınırlı Şahsi Sorumluluk, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun.

Abstract

As a rule, the shareholders of a limited liability company are only liable to the limited liability company. This liability arises from the capital share debt that the shareholders undertake to bring to the company and from additional payment and additional fulfillment obligations, if provided in the articles of association. One of the exceptions to the said liability of the shareholders is contained in Article 35 of the Law on the Procedure for the Collection of Public Receivables (AATUHK). According to the article; *“The shareholders of the limited liability compa-*

^(*) Makalenin editörlüğe gönderildiği tarih: 09.09.2019. Birinci hakeme sevk tarihi: 10.09.2019. Raporun birinci hakemden dönüş tarihi: 25.09.2019. İkinci hakeme sevk tarihi: 10.09.2019. Raporun ikinci hakemden dönüş tarihi: 19.09.2019.

^(**) Anadolu Üniversitesi, Hukuk Fakültesi, Ticaret Hukuku Anabilim Dalı,
E-mail: ilknurkaya@anadolu.edu.tr,
Orcid Id: <http://orcid.org/0000-0002-9218-5473>.

ny are directly liable for the public receivables that cannot be collected or that is understood to be not possible to collect from the company, fully or partially, in proportion to their share and they are subject to legal proceedings pursuant to the provisions of this Law. It is controversial whether the prior proceeding of the legal representatives of the company is necessary in regard to the liability of the limited liability company shareholders for public debts. With the decision of unification of case-laws numbered 11.12.2018 T., 2013/1 E., 2018/1 K., Council of State decided that it is not necessary to carry out proceedings for the legal representatives of the company before the shareholders. In this study, the liability of the limited liability company shareholders for the public debts of the company will be examined in the context of the said decision of the Council of State.

Keywords

Limited Liability Company, Limited Company Shareholder, public Debt Liability, Limited Personal Liability, Law on the Procedure for the Collection of Public Receivables.

1. GİRİŞ

Limited şirket ortaklarının sınırlı şahsi sorumluluklarının önemli istisnalarından biri Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un (AATUHK) 35. maddesinde bulunmaktadır. Kural olarak, şirkete karşı ve yalnızca getirmeyi taahhüt ettiği sermaye payı oranında ve eğer ana sözleşmede kararlaştırılmışsa ek ödeme ve yan edim yükümlülüklerinden sorumlu olan ortaklar, 35. maddedeki koşulların sağlanması durumunda kamu alacaklarından da sorumlu olabilmektedir.

Limited şirket ortağı için öngörülen bu sorumluluk ile kamu alacaklısı için bir ayrıcalık tanınmaktadır. Ancak ortağın şirketin diğer alacaklılarına karşı sorumlu olmaması kuralı devam etmektedir. Dolayısıyla ortağın, şirketin özel hukuk kişilerine olan borcundan sorumluluğu bulunmazken, şirketin kamu borçlarından AATUHK'nın 35. maddesi gereğince, sermaye payı oranında ve doğrudan doğruya sorumluluğu bulunmaktadır.

AATUHK m. 35 kapsamında ortağın sorumluluğunun doğabilmesi için, kamu alacağının şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilememesi veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması gerekir. Bununla birlikte AATUHK'ya göre şirket müdürleri de şirketin tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan kamu borçlarından sorumludur. Bu durum kamu alacaklarının tahsili için öncelikle, şirketin temsilcilerinin takibinin gerekli olup olmadığı sorusunu akla getirmektedir. Bu çalışmamızda limited şirket ortaklarının, şirketin kamu borçlarından sorumluluğunu Danıştay'ın, 20.06.2019 tarih ve 30807 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 11.12.2018 T., 2013/1 E. ve 2018/1 K. sayılı İçtihadı Birleştirme Kararı bağlamında inceleyeceğiz.

2. LİMİTED ŞİRKET ORTAĞININ SINIRLI SORUMLULUĞU

Limited şirket kişi şirketlerine özgü bazı özellikleri de içeren¹ sermaye şirkettir.² Nitekim limited şirketin, bir sermaye şirketi olduğu hususu açıkça Türk Ticaret Kanunu'nda (TTK) m. 124 f.2'de düzenlenmiştir. Ayrıca 6102 sayılı TTK'da limited şirket, esas sermaye payları gruplara ayrılabilen, müdürler kurulu anonim şirketteki yönetim kurulu gibi çalışan, bağımsız denetime tâbi olabilen, şeffaf ve sınırlı sorumlu bir ticaret şirketi olarak düzenlenmiştir.³ Üstelik eTTK'da limited şirketlerde geçerli olan "özden yönetim ilkesinden", yani yönetim ve temsil organı olan müdürlerin bu sığata kanun gereğı sahip olabilmesinden vazgeçildiğı, 6102 sayılı TTK ile müdür sıfatının, tıpkı anonim şirketlerde olduğu gibi, seçimle kazanıldığı görölmektedir (TTK m. 623).⁴ Şirket müdürlerinin sorumluluğı konusunda anonim şirket hükümlerine atıf yapılması da (TTK m. 644 ve m. 553), limited şirketin sermaye şirketi özelliğini güçlendiren hükümlerdendir. TTK'nın Gereğesinde limited şirketlere dair hükümlerde yapılan değışikliklerde, "ileride özellikle asgari sermayenin yüksekliğı sebebiyle girişimcilerin anonim şirket yerine limited şirket kurmaya daha fazla yönelecek olmaları dolayısıyla, bu şirketi biraz daha sermaye şirketine yaklaştırılması düşüncesinin" etkili olduğu belirtilmiştir.⁵ Limited şirketin saf bir sermaye şirketi olan anonim şirket ile sıkı bir hukuki akrabalığı olduğundan, 6102 sayılı TTK ile yapılmış olan revizyonla anonim şirketlere daha da yaklaştırılmış olduğu görölmektedir.⁶ Hatta tüm bu özellikleriyle doktrinde sıklıkla ifade edildiğı üze-

¹ TTK'da kişi şirketlerine dair özelliklerin bulunduğu hükümleri; ana sözleşmede aksi kararlaştırılmadıkça şirketten çıkmanın genel kurulun onayına bağılı olması (TTK m. 595 f.2), ek ödeme ve yan edim yükümlülüklerinin getirilebilmesi (TTK m. 603-606), ana sözleşmeye hüküm konulması kaydıyla ortaklar için rekabet yasağının öngörülebilmesi (TTK m. 613), ortaklardan en az birinin şirketi yönetme ve temsil yetkisine sahip olması zorunluluğı (TTK m. 623 f. 1), ortakların haklı sebeple mahkeme kararıyla şirketten çıkması (TTK m. 638-639), çıkarılmanın özel olarak düzenlenmesi (TTK m. 638-640) olarak sıralayabiliriz.

² Oruç Hami Şener, *Yarğıtay Kararları Işığında Limited Ortaklıklar Hukuku*, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2017, s. 9.

³ Ünal Tekinalp, *Sermaye Ortaklıklarının Yeni Hukuku*, 4. Bası, İstanbul, Vedat Kitapçılık, 2015, s.510.

⁴ TTK m. 623'ün gereğesinde; tüm ortakların, şirketi birlikte yönetmesi dolayısıyla, şirketin yönetiminin ve temsilinin ortaklar için hem hak hem yüküm niteliğı taşımasından yani "özden yönetim" ilkesinden vazgeçildiğı, özden/bünyeden yönetim ilkesinin şirketi "şahıs şirketi" sınıfına soktuğı, limited şirketi kolektif şirkete çok yaklaştırmanın "şirketleşme" politikasına uymadığı, böylelikle özellikle yönetimde profesyonelleştirmenin gereksinimlere daha iyi cevap vereceğı hususu belirtilmiştir. Gereğçe için bkz., <https://www2.tbmm.gov.tr/d22/1/1-1138.pdf> (Erişim tarihi: 03.09.2019).

⁵ TTK Genel Gereğesi 144. Paragrafı için bkz., <https://www2.tbmm.gov.tr/d22/1/1-1138.pdf> (Erişim tarihi: 03.09.2019).

⁶ Hasan Pulaşlı, *Şirketler Hukuku Şerhi, Cilt III*, 3. Bası, Ankara, Adalet Yayınevi, 2018, s. 2708; Yani limited şirketin, kişi ve sermaye şirketlerine benzer yönleri olsa da TTK'da sermaye şirketi özelliğini kuvvetlendiren çok sayıda düzenlemeye yer verildiğı görölmektedir. Mehmet Bahtiyar, *Ortaklıklar Hukuku*, 13. Bası, İstanbul, Beta Yayınları, 2019, s. 413; Bilgili ve Demirkapı, 2017,

re limited şirket, hisse senetsiz,⁷ küçük⁸ veya mini⁹ bir anonim şirkettir denebilir.

Limited şirketi anonim şirkete yaklaştıran özelliklerinden bir diğeri, ortakların sınırlı sorumluluğu ilkesidir.¹⁰ Limited şirketlerin doğumu ve gelişiminde en önemli etken, “sınırlı sorumluluk” ilkesi olmuştur. Limited şirket ortakları sınırlı sorumlu bir şirkete duyulan ihtiyaç sebebiyle, on dokuzuncu yüzyıl sonlarında Alman kanun koyucusu tarafından ihdas edilmiştir. Bu şirket türünün, birçok ülke mevzuatında yer almasının sebebi de sınırlı sorumluluk ilkesine duyulan gereksinimdir. Sınırlı sorumluluk ilkesi, limited şirketin varlık sebebini teşkil etmektedir.¹¹

Limited şirket borçlarından tüm malvarlığı ile sorumludur (TTK m. 602).¹²⁻¹³ Limited şirketin ortaklarının sorumluluğu ise, taahhüt ettikleri sermaye payı oranında ve yalnızca şirkete karşıdır. Zira TTK m. 128 f. 1’de; tüm ticaret şirketleri bakımından, ortakların şirket sözleşmesiyle koymayı taahhüt ettikleri

a.g.e., 406; Şükrü Yıldız, *Türk Ticaret Kanunu Tasarısı'na göre Limited Şirketler*, İstanbul, Arıkan Basım Yayım Dağıtım, 2007, s. 52 vd; Ezgi Başak Demirayak, Limited Şirketlerde Ortakların Şirkete Karşı Bağıllık Yükümlülüğü, Ankara Barosu Dergisi, 2018, C-, S. 3, s. 36; Hakan Çebi, *Limited Şirketler Hukuku*, Ankara, Adalet Yayınevi, 2019, s. 41-42; Murat Alışkan, *Limited Şirket, Tarihçe Niteliği*, İstanbul, Legal Yayıncılık, 2013, s. 213.

⁷ Ersin Çamoğlu, *İsviçre, Alman ve Türk hukuklarında Limited Ortağın Sınırlı Sorumluluğu İlkesinin Anlamı ve Nitelikleri*, İÜHFD, 1973, C. 38, S. 1-4, s. 499.

⁸ Çamoğlu, 1973, a.g.m., 499; Tekinalp, a.g.e., s. 510; Bilgili ve Demirkapı, 2017, a.g.e., s. 406; Alışkan, 2013, a.g.e., s. 218.

⁹ Demirayak, a.g.m., s. 36.

¹⁰ Limited şirketin unvanında yer alan “limited” sözcüğü sınırlı sorumluluğa işaret etmektedir. Bunun için Alman hukukunda “Gesellschaft mit beschränkt Haftung”, İsviçre ve Fransız hukukunda “Société à responsabilité limitée”, Belçika hukukunda “Société privée à responsabilité limitée” kullanılmaktadır. Alışkan, 2013, a.g.e., s. 1-2; Belçika hukukuna ilişkin olarak bkz., Akar Öçal, *Belçika ve Fransız Hukuklarında Ticaret Şirketlerinin Yönetimi*, Eskişehir, Anadolu Üniversitesi Yayınları, 1998.

¹¹ Ersin Çamoğlu, *Limited Ortağın Sınırlı Sorumlu Prensibine Önemli Bir İstisna: AATUK. m. 35*, İktisat ve Maliye Dergisi, 1970, C.XVI, S.11, s. 426.

¹² “Şirket borç ve yükümlülükleri dolayısıyla sadece malvarlığıyla sorumludur” hükmünü ihtiva eden TTK m. 602’nin madde başlığının “ortakların sorumluluğu” olması yanlış bir yoruma sebebiyet verebilir. Maddenin başlığı “şirket tüzel kişisinin sorumluluğu” olmalıdır. Reha Poroy/ Ünal Tekinalp/ Ersin Çamoğlu, *Ortaklıklar Hukuku II*, 13. Baskı, İstanbul, Vedat Kitapçılık, 2017, s. 466; Tekinalp bu görüşe katılmamaktadır. Yazar, yan başlık ile madde metninin farklı işlevleri bulunduğunu söylemektedir. Bunlar birlikte yorumlanınca alacaklıların ortakları dava ve takip edemeyecekleri anlamı net şekilde ortaya çıkmaktadır. Şirket, borç ve yükümlülükleri dolayısıyla yalnızca şirket malvarlığı ile sorumlu olunca, alacaklılar şirket malvarlığına başvuramazlar. Alacaklılar şirket ortağını takip edemezler. Zira TTK m. 602 buna izin vermemektedir. Tekinalp, a.g.e., s. 514; Bahtiyar, aynı sonuca varırken, TTK m. 573/2 hükmü ile limited şirketin sermaye şirketi olmasının da gerekçe gösterilebileceğini söylemektedir. Bahtiyar, a.g.e., 418.

¹³ Ayrıca sıklıkla kullanılan, “limited şirket ortaklarının şirket alacaklılarına karşı sorumluluğu sınırlıdır” ifadesi de yanlıştır. Şirket alacaklılarına karşı sorumlu olan, şirket tüzel kişisidir. Çamoğlu (Poroy/Tekinalp), 2017, a.g.e., s. 466; Tekinalp, a.g.e., s. 514; Şener, 2017, a.g.e., s.4; Üstelik şirket sona erse bile, alacaklılar ortakları takip edemez. Bahtiyar, 2019, a.g.e., 474.

sermayeden dolayı şirkete karşı borçlu oldukları hükmü bulunmaktadır.¹⁴ Ayrıca TTK m. 573 f. 1 gereğince de ortaklar, şirket borçlarından sorumlu olmayıp, sadece taahhüt ettikleri esas sermaye paylarını ödemekle ve şirket sözleşmesinde öngörülen ek ödeme ve yan edim yükümlülüklerini yerine getirmekle yükümlüdürler.

Şirket alacaklılarının, henüz ödemedikleri sermaye borcundan dolayı ortaklara başvuru hakkı bulunmaz. Bu açıdan ortağın sorumluluğu bir nevi işletme rizikosu şeklinde düşünülmektedir. Zira şirket zarar ettiğinde veya borca batık duruma geçtiğinde, alacaklıların ortağa başvuru hakkı bulunmaz. Fakat ortağın kaybı da koyduğu sermayeden ibaret olur.¹⁵

Sermayenin iade edilmiş veya haksız kâr payı veya faiz ödenmiş olması durumunda ise, sorumluluk aynı miktarda yeniden doğar (TTK m. 611).¹⁶

Ortakların esas sermaye payı bedeli dışında ek ödeme¹⁷ ile de yükümlü tutulabilmesi için, ana sözleşmeye, bu yönde hüküm konulması gerekir. Şirket esas sermayesi ile kanuni yedek akçeler toplamının şirketin zararını karşılayamaması, şirketin bu ek araçlar olmaksızın işlerine gereği gibi devamının mümkün olmaması veya şirket sözleşmesinde tanımlanan ve özkaynak ihtiyacı doğuran diğer bir hâlin gerçekleşmiş bulunması durumunda, ortaklardan bu yükümlülüğün yerine getirilmesi istenebilir (TTK m. 603). Böylece finansal güçlük içindeki şirket, sermaye artırımına dair hükümlere başvurmaya gerek kalmaksızın, ihtiyaç duyduğu finansal kaynakları, ortaklardan elde etme imkânına kavuşur.¹⁸

Ana sözleşme ile şirketin işletme konusunun gerçekleşmesine hizmet edebilecek yan edim yükümlülükleri öngörülebilir (TTK m. 606). Ek ödeme yükümlülükleri ortaklara sadece nakdi ödeme yapma borcu yüklerken, yan edim yükümlülükleri nakdi veya aynı edimler yükler.¹⁹

¹⁴ Alışkan, 2013, a.g.e., s. 115.

¹⁵ Alışkan, 2013, a.g.e., s. 116.

¹⁶ Bahtiyar, a.g.e., 474; Hasan Pulaşlı, *Şirketler Hukuku Genel Esaslar*, Ankara, Adalet Yayınevi, 2017, s. 839.

¹⁷ Ek ödeme ve yan edim yükümlülüğü, şirket ortaklarının tek borç ilkesinin (sermaye payı) istisnalarından birini teşkil etmektedir. Bahtiyar, a.g.e., 475; Tekinalp ise, limited şirketin anonim şirketin aksine, tek borç şirketi olmadığı görüşündedir. Zira anonim şirketin aksine, limited şirket kişisel öğeler ve edimler taşımaktadır. Tekinalp, a.g.e., s. 546 ve 578; Aynı yönde, Alışkan, 2013, a.g.e., 114.

¹⁸ Şener, a.g.e., 406-407.

¹⁹ Bahtiyar, a.g.e., s. 471 ve 473; Çamoğlu (Poroy/Tekinalp), a.g.e., s. 462; Yıldız, a.g.e., s. 188; Şener, a.g.e., s. 447 vd.; Bu edimler, yapma, yapmama, katlanma ve kullandırma edimleri şeklinde olabilir. Pulaşlı, a.g.e., 2820.

Ayrıca TTK’da limited şirket *malvarlığının korunması ilkesi*^{20,21} bağlamında, şirket ortaklarının sınırlı sorumluluğunun genişlediği üç hâl daha bulunmaktadır. İlk olarak bedeli tamamen ödenmemiş bir sermaye payını iktisap eden kimse, pay defterine kaydedilmekle, şirkete karşı payın geri kalan borcunu üstlenmiş olur (TTK m.501 ve TTK m. 585).²² Payı iktisap eden yeni ortak, pay defterine kaydedilmekle, sermaye borcunu üstlenirken; devreden ortak ise sorumluluktan kurtulur. Bu hükümler Kanun koyucu, şirketin kuruluşunda ya da sermaye artırımında pay taahhüt eden ortaklara bir imtiyaz tanımıştır.²³ İkinci olarak payını devreden limited şirket ortağının sorumluluğu, payı devralan ortağın “ödemelerinden açık kalan tutar için” devam eder. Payı devralan ortak, TTK m. 482 ve m. 483’e uygun olarak, pay borcunu ödemediği takdirde şirketten çıkarılabilir. Bu durumda payı devreden ortak, ödenmeyen pay bedelleri miktarınca sorumlu olur.²⁴ Üçüncü olarak şirket, ortağın şirketten ayrılmasının tescil edildiği tarihten itibaren iki yıl içinde iflâs etmiş ise, ayrılan ortaktan da ek ödeme yükümlülüğünü yerine getirmesi istenir. Ek ödeme yükümlülüğü, halef tarafından yerine getirilmemişse, eski ortağın sorumluluğu, yükümlülüğün gerçekleştiği tarihte ortağa karşı ileri sürülebileceği ölçüde devam eder (TTK m. 604).²⁵

²⁰ TTK’da “*sermayenin korunmasıyla*” ifade edilenden malvarlığının korunmasını anlamak lazımdır, malvarlığının korunması sermayenin korunmasını da içermektedir. Tekinalp (Poroy/Çamoğlu), 2019, a.g.e., s. 516-517; Sermayenin korunmasıyla ilgili ayrıntılı inceleme için bkz., Ünal Tekinalp, *Anonim Ortaklıkta Sermayenin Korunması İlkesi*, Prof. Dr. Rona Serozan’a Armağan, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2010, s. 1681-1700; İsmail Kırca/ Feyzan Hayal Şehirali Çelik/ Çağlar Manavgat, *Anonim Şirketler Hukuku, Cilt 1, Temel Kavramlar ve İlkeler, Kuruluş Yönetim Kurulu*, Ankara, BTHAE Yayınları, 2013, s. 121-126; Aksi yönde görüş için bkz. Pulaşlı, 2018, a.g.e., s. 2719.

²¹ Malvarlığının korunması ilkesine uygun olarak TTK’da bazı önlemlere yer verilmiştir. Kuruluşta esas sermayenin tamamının şartsız taahhüt edilmesi ve nakit kısmının hemen ve tamamen ödenmesi (m.585/ 1), sermaye olarak konulan aynı malların değerlerinin mahkemece atanan bilirkişiler vasıtasıyla tespiti (m. 343/1), esas sermayenin azaltılması hali hariç, ortaklara esas sermaye payı bedellerinin iade edilememesi ve ortakların bu borçtan ibra olunamaması (m. 601/1), kâr payının net dönem kârı ve bunun için ayrılmış yedek akçelerden dağıtılabilmesi, malvarlığının korunması ilkesiyle ilgilidir. Pulaşlı, a.g.e., 2729.

²² TTK’da 6335 sayılı Kanun ile yapılan değişikliklerle, 585. maddenin 1. fıkrasına; “*esas sermaye pay bedellerinin ödenmesi, ödeme yeri, ifa borcu, ifa etmemenin sonuçları, bedelleri tamamen ödenmemiş payların devri hususlarında, anonim şirketlere ilişkin hükümlerin kıyasen uygulanacağı*” hükmü eklenmiştir. Bu sebeple TTK m. 501 limited şirketler için de uygulanır.

²³ Çamoğlu (Poroy/Tekinalp), a.g.e., s. 467; Şener, 2017, a.g.e., s. 867; TTK m. 501.f. 2, anılan kurala istisna getirmiştir. Şirket kuruluşun veya sermaye artırımının tescilinden itibaren iki yıl içinde iflâs ederse veya payı iktisap eden kimse, paydan doğan haklarından yoksun bırakılırsa, payı devreden ortağın sorumluluğu yeniden canlanır. Bu sorumluluk eTTK’da düzenlenmiş olan “*açığı kapama yükümü*” ve 531. maddedeki “*selef sıfatıyla sorumluluk*” hükümlerinin kapsamı daraltılmış ve basite indirgenmiş şeklidir. Çamoğlu (Poroy/Tekinalp), a.g.e., s. 467.

²⁴ Bahtiyar, a.g.e., 475; Fakat kendisinin sorumluluğu ikinci derecededir. Bu nedenle sözü geçen payların eski ortağı, şirketten öncelikle yeni ortağı takip etmesini talep edebilir. Yeni ortağa yapılan takip semeresiz kalırsa, şirket sermaye borcu için yeni ortaktan talepte bulunabilir. Çamoğlu (Poroy/Tekinalp), a.g.e., s. 468.

²⁵ Şirketten ayrılan ortağın, ek ödeme yükümlülüğünün devamı için, ayrılma türleri arasında bir ayırım yapılmamıştır. Bir başka deyişle, eski ortağın ek ödeme yükümünün devam etmesi için, şirketten hangi nedenle ayrılmış olduğunun önemi bulunmamaktadır. Burada da ayrılan ortağın

Görüldüğü üzere, limited şirket ortaklarının *sınırlı sorumluluğu ilkesinin* TTK'da bazı istisnaları bulunmaktadır. Fakat bu istisnalar daha çok, *malvarlığının korunması ilkesiyle* bağlantılı olup, bu ilke öncelikle şirket alacaklılarıyla ilgili olmasına rağmen, şirketin mali gücünü gösteren malvarlığı değerlerinin korunması, alacaklılarla beraber şirketin ve pay sahiplerinin de korunmasına hizmet etmektedir.²⁶ Dolayısıyla anılan istisnalar, limited şirketin, nitelik ve özellikleriyle bağdaşmakta ve onunla uyum içinde bulunmaktadır. Zira şirket ortakların sorumluluğunun genişlediği tüm hâller, şirketin menfaatinin korunmasını da sağlamakta, şirketin faaliyetlerine devam etmesini güvence altına almaktadır.

3. LİMİTED ŞİRKET ORTAĞININ SINIRLI SORUMLULUĞUNUN İSTİSNASI OLARAK AATUHK M. 35

Amme Alacaklarının Tahsil usulü Hakkında Kanun'un²⁷ 4369 sayılı Kanun ile değişik²⁸ 35. maddesi,²⁹ limited şirket ortaklarının yalnızca şirkete karşı olan sorumluluklarına önemli bir istisna³⁰ getirmektedir. Maddeye göre;

“Limited şirket ortakları, şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağından sermaye hisseleri oranında doğrudan doğruya sorumlu olurlar ve bu Kanun hükümleri gereğince takibe tâbi tutulurlar.

sorumluluğu ikinci derecededir. Ayrılan ortak, yeni ortak tarafından ödenmeyen ek ödeme tutarınca, iki derecede sorumludur. Çamoğlu (Poroy/Tekinalp), a.g.e., s. 468.

²⁶ Şehirli Çelik (Kırca/) Manavgat, 2013, a.g.e., s. 126.

²⁷ 21.07.1953 tarihli Kanun için bkz. RG 28.07.1953 tarih ve 8469 sayı.

²⁸ Kanun için bkz. RG 29.07.1998 tarih ve 23417 sayı; Belirtilen değişiklikten önce, ortağın şahsi malvarlığına başvurma hâlinde kamu alacağının miktarı bir önem arz etmemekteydi. Ortaklar açısından getirilmiş olan sınırı aşan bir alacağın tamamının talep edilebilmesi mümkün değildi. Değişiklikten sonra, ortakların limited şirketten tahsil imkânı bulunmayan kamu alacağından sermaye payları oranında sorumlu olacağı öngörülmüştür. Yani kamu alacaklarının tamamı için, ortakların şahsi malvarlığına başvurulabilecektir. Ancak her ortağın sorumluluğu açısından bir sınır bulunmakla beraber, bu sınır eski düzenlemedeki gibi sabit değildir. Ortağın şahsi malvarlığına sermaye payı oranında başvurulabilecek bu miktar her alacağın tutarına göre farklılaşacaktır. Dolayısıyla *burada tam anlamıyla sınırlı sorumluluktan* bahsedilemeyecektir. Veliye Yanlı, *Limited Şirketlerin Amme Borçlarından Dolayı Ortakların Sorumluluğu*, Prof. Dr. Erdoğan Moroğlu'na Armağan, İstanbul, İÜHF Yayınları, 1999, s.744; Pulaşlı, 2018, a.g.e., 2823; Çamoğlu (Poroy/Tekinalp), a.g.e., s. 466.

²⁹ Benzer bir düzenleme Kurumlar Vergisi Kanunu m. 17/9'da da yer almaktaydı. Anılan madde 21.03.2018 tarih ve 7103 sayılı Kanun'un 74. maddesiyle kaldırılmıştır. Kanun için bkz., RG. 27.03.2018 tarih ve 30373 sayı (2. Mükerrer).

³⁰ Söz konusu hükmün limited şirketin yapısına uymamasına karşın, bu istisnaya TTK'da yer verilmemiş olması bir eksiklik olarak değerlendirilmekte ve TTK. m. 602'ye 35. madde hükmünün saklı tutulduğu yönünde bir fıkra eklenmesi önerilmektedir. Erdoğan Moroğlu, *6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Değerlendirme ve Öneriler, Başlangıç Hükümleri, Ticari İşletme, Ticaret Şirketleri, Kıymetli Evrak ve Son Hükümler*, 7. Baskı, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2012, s. 361.

(Ek fıkra: 4/6/2008-5766/3 md.) Ortağın şirketteki sermaye payını devretmesi hâlinde, payı devreden ve devralan şahıslar devir öncesine ait amme alacaklarının ödenmesinden birinci fıkra hükmüne göre müteselsilen sorumlu tutulur.

(Ek fıkra: 4/6/2008-5766/3 md.) Amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda pay sahiplerinin farklı şahıslar olmaları hâlinde bu şahıslar, amme alacağının ödenmesinden birinci fıkra hükmüne göre müteselsilen sorumlu tutulur.”

Kamu idarelerinin şirketten talep edeceği alacaklar vergi alacaklarından ibaret değildir.³¹ Zira “*kamu alacağı*” kavramı; Kanun’un 1. ve 2. maddelerinde oldukça geniş şekilde sayılan alacakları ifade eder (AATUHK m. 3). Buna göre; devlete, il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim, harç, ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme masrafı, vergi cezası, para cezası gibi asli, gecikme zammı, faiz gibi fer’i alacaklar kamu alacağıdır. Aynı şekilde kamu idarelerinin sözleşmeden, haksız fiil ve haksız iktisaptan doğanlar dışında kalan kamu hizmetleri tatbikatından kaynaklanan diğer alacakları da kamu alacağıdır. Maddede sayılan idarelere ait olan ve fakat sözleşmeden, haksız fiilden, haksız iktisaptan doğan alacaklar hakkında AATUHK hükümleri uygulanmaz. “Sözleşmeden doğan alacak” ibaresinden anlaşılması gereken medeni, ticari veya idari nitelikli olan her türlü sözleşmedir. Maddede belirtilen kurumlar dışında başka bir kuruma ait alacak, kamu alacağı niteliğini taşısa bile, hakkında özel bir hüküm yoksa AATUHK kapsamı dışında kalacaktır.³² Çeşitli kanunlarda Tahsili Emval Kanunu’na³³ göre tahsil edileceği bildirilen her çeşit alacaklar hakkında ise, AATUHK hükümleri uygulanacaktır.

Tahsil edilemeyen kamu alacağı; kamu borçlusunun bu Kanun hükümlerine göre yapılan mal varlığı araştırması sonucunda haczi kabil herhangi bir mal varlığının bulunmaması, haczedilen mal varlığının satılarak paraya çevrilmesine rağmen satış bedelinin kamu alacağını karşılamaması gibi nedenlerle tahsil edilemeyen kamu alacaklarını ifade eder (AATUHK m. 3).

Tahsil edilemeyeceği anlaşılan kamu alacağı; kamu borçlusunun haczedilen mal varlığına bu Kanun hükümlerine göre biçilen değerlerin kamu alacağını karşılayamayacağını veya hakkında iflâs kararı verilen kamu borçlusundan aranan kamu alacağının iflâs masasından tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması

³¹ Şener, 2017, a.g.e., s. 866.

³² Yanlı, 1999, a.g.m., s. 744; Bu yönde bir düzenlemeye örnek olarak, 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu’nun 88. maddesinin 17. fıkrasında, süresi içinde ödenmeyen prim ve alacakların tahsilinde AATUHK m. 51, 102, ve 106. hükümleri hariç diğer hükümlerin uygulanacağını belirten hüküm verilebilir. Çebi, 2019, a.g.e, s. 291.

³³ Bu Kanun AATUHK yürürlüğe girmeden önce uygulanmaktaydı.

gibi nedenlerle tahsil dairelerince yürütülen takip işlemlerinin herhangi bir aşamasında kamu borçlusundan tahsil edilemeyeceği ortaya çıkan kamu alacaklarını ifade eder (AATUHK m. 3).

Limited şirketten tahsil imkânı bulunmayan kamu alacağından ortaklar, *sermaye payları oranında doğrudan doğruya sorumludur*.³⁴ Şirket ortaklarının sermaye pay bedellerinin ödenmesinde, anonim şirketlere ilişkin hükümler kıyasen uygulanır. Ancak nakden taahhüt edilen payların itibari değerlerinin en az yüzde yirmibeşinin tescilden önce ödenmesi şartı, limited şirketler bakımından uygulanmaz (TTK m. 585 f. 1).

Ortakların şirketin kamu borçlarından sorumlu oldukları miktarlar, esas sermayeye katılım oranına göre değişecek biçimde *müşterek sorumluluğa* neden olur.³⁵ AATUHK kamu idaresine, tahsil edemediği alacağının tamamını, herhangi bir ortaktan isteyebilme konusunda bir yetki bahşetmez. Kamu idaresi, ortakların paylarını tespit etmeli, her bir ortağa bu oranda başvurabilmelidir. Ortakların sorumluluğunun kapsamı, bütün kamu idarelerine karşı toplam esas sermaye oranı kadardır. Yani ortaklar her kamu borcu için, her bir kamu idaresine esas sermaye oranı kadar sorumlu değildir.

04.06.2008 tarih ve 5766 sayılı Kanun ile AATUHK m. 35'e iki yeni fıkra eklenmiştir. Maddenin ikinci fıkrası ile sermaye payını devreden ve devralan ortaklar, devir öncesine ait kamu borçlarının ödenmesinden müteselsilen sorumlu tutulmuştur.³⁶ Böylece şirketten çok uzun zaman önce ayrılmış olan ortaklar da şirketin ödenmeyen kamu borcundan dolayı sorumlu olur. Örneğin şirket tasfiye hâline girdiğinde, hem tasfiyeye girdiği tarihte ortak olanlar hem de daha önce payını devretmiş ortaklar, şirketin kamu borcunu ödemekle yükümlüdür.³⁷

³⁴ Medeni hukukta olduğu gibi sınırlı-sınırsız sorumluluk ayrımı vergi hukukunda bulunmamaktadır. Vergi sorumlusu tüm malvarlığı ile sorumluluktan doğan borcun edimini yerine getirmelidir. Bunun istinası AATUHK m. 35'te bulunur. Limited şirketlerin ödenmeyen kamu borçlarından ortaklar sermaye payları oranında doğrudan doğruya sorumludur. Mualla Öncel, *Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk*, Prof. Dr. Fadıl H. Sur'un Anısına Armağan, Ankara, AÜHF Yayınları, 1983, s. 51.

³⁵ Eğer alacaklı borcun tamamının ifasını dilediği borçludan talep edebiliyorsa, borçlular arasında teselsül bulunmaktadır. Alacaklının her bir borçludan, borcun sadece bir kısmını talep edebildiği hâllerde ise, müşterek borçluluk bulunmaktadır. Yanlı, 1999, a.g.m., s. 752; Pulaşlı, 2018, a.g.e., s. 2824; Pulaşlı, 2017, a.g.e., s. 842; Yılmaz Özbacı, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları*, Ankara, Oluş Yayıncılık, 2006, s. 359; Levent Yaralı, *Limited Şirketin Kamu Borçlarından Müdürlerin ve Ortakların Sorumluluğu*, 2. Baskı, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2011, s. 256.

³⁶ Payın hukuki işlemle devri TTK m. 595'e uygun olarak yapılır. Devirden sonra ortaya çıkan kamu borçlarından dolayı, sadece payı devralan yeni ortak sorumlu olacaktır. Şener, 2017, a.g.e., s. 868.

³⁷ Turgut Candan, *Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, 2. Bası, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2011, s. 178; Aynı husus vergi borçları bakımından VUK m. 10 f.5'te

Maddenin üçüncü fıkra ise, kamu borçlarından sorumluluğu, hem kamu alacağının doğduğu hem de ödenmesi gereken tarihte ortak olanlar için öngörmüştür.³⁸ Oysa 5766 sayılı Kanun'un 4. maddesi ile AATUK'nın "kanuni temsilcilerin sorumluluğu" başlıklı mükerrer 35. maddesine eklenen ve aynı sorumluluk kuralını getiren 5. ve 6. fıkralar Anayasa Mahkemesi'nin 19.03.2015 T., 2014/144 E., 2015/29 K sayılı kararı ile Anayasa'nın 2. maddesine aykırılık gerekçesiyle iptal edilmiştir.³⁹

Danıştay 4. Dairesi'nin yaptığı başvuru üzerine alınan bu iptal kararının, limited şirketin ortakları için de örnek oluşturduğu haklı olarak savunulmaktadır.⁴⁰ Ancak Anayasa Mahkemesi Samsun Vergi Mahkemesi'nin bu yöndeki itiraz başvurusunu 13.12.2017 T., 2016/14 E., 2017/170 K. Sayılı kararı ile reddetmiştir.⁴¹ Belirtmek gerekir ki, Anayasa Mahkemesi'nin birbiriyle büyük

de düzenlenmiştir. Buna göre; limited şirket ortakları, tasfiye öncesi dönemlerle ilgili bu kapsamda doğacak kamu alacaklarından, şirkete koydukları sermaye hisseleri oranında sorumlu olurlar.

³⁸ Bu düzenleme geniş yorumlanmaya izin vermektedir. Yani sadece payın devri durumunda değil, özellikle ortaklıktan çıkma ve çıkarılmada da söz konusu kural uygulanabilir. Şener, 2017, a.g.e., s. 870.

³⁹ Kararda şöyle denmiştir: "... Hukuk devletinde kanunlarla kişilerin ekonomik, sosyal ve hukuki yaşam alanlarına yöneltilen müdahaleler öngörülebilir ve geleceğe dönük planlar buna göre yapılabilir. *Hukuki belirlilik ilkesi*, vergi ve diğer kamu alacakları açısından miktar, tarh ve tahsil zamanı ile biçimi gibi vergi ve diğer alacakların esaslı unsurlarının önceden belli ve kesin olmasını gerektirir. 213 sayılı Kanun'un 10. maddesinde, kanuni temsilcilerin sorumluluklarına ilişkin hükümlerin düzenlenmiş olması, bu Kanun kapsamındaki amme alacaklarının takibinin itiraz konusu kurala göre yapılmasına engel teşkil etmemektedir. Dolayısıyla itiraz konusu kural nedeniyle, 213 sayılı Kanun kapsamına giren amme alacakları da dâhil olmak üzere tüm amme alacakları için takip yapılması mümkündür. Bu durumda her iki kanunun aynı maddi olaya uygulanabilmesi nedeniyle, iki ayrı kanuni düzenlemeden hangisinin uygulanacağı konusunda belirsizlik oluşmaktadır. Dolayısıyla itiraz konusu kural, hukuk devleti ilkesi ile bağdaşmamaktadır...". Karar için bkz., RG 03.04.2015 tarih ve 29315 sayı.

⁴⁰ Çamoğlu (Poroy/Tekinalp), a.g.e., s. 466.

⁴¹ Karar için bkz., RG. 24.01.2018 tarih ve 30311 sayı; Kararda şöyle denmiştir: "... limited şirket ortaklarının şirket mal varlığı ve yönetimi üzerinde sahip olduğu hak ve yetkileri göz önünde bulunduran kanun koyucunun amme alacakları yönünden ortakların kusursuz sorumluluğuna gidilebileceğini öngörmesinde anayasal bir engel bulunmamaktadır... Diğer taraftan Anayasa Mahkemesi 19.3.2015 tarihli ve E.2014/144, K.2015/29 sayılı kararı ile 6183 sayılı Kanun'un 4.6.2008 tarih ve 5766 sayılı Kanun'la değişik mükerrer 35. maddesinin beşinci fıkrasını hukuk devleti ilkesine aykırı bularak iptal etmiştir... Kanuni temsilcilerin sorumluluğunu düzenleyen beşinci fıkra, sorumluluğun şartları bakımından itiraz konusu kurala örtüşmekle birlikte kanuni temsilciler ile limited şirket ortaklarının sorumluluk hukuku bakımından aynı kapsamda değerlendirilmesi mümkün değildir. Zira bu iki sıfatın üstlendiği yetki ve sorumlulukların kapsam ve nitelikleri birbirinden farklıdır. Limited şirkette kanuni temsilci, şirket ortaklarından biri olabildiği gibi dışarıdan seçilen üçüncü bir şahıs da olabilmektedir. Bu kişi her türlü sıfatından bağımsız olarak kendisine verilen yetkiler çerçevesinde şirketi temsil görevini yerine getirmekle yükümlüdür. Kanuni temsilcinin sorumluluğu, görevini yerine getirirken işlediği eylemlerinden kaynaklanmaktadır. Sorumluluğunun temelinde eylemleri olduğundan bu eylemler nedeniyle sorumluluğuna gidilirken kusur ilkesine dayanılması olağandır. Ortağın sorumluluğu ise eylemlerinden değil şirketin mal varlığına sermayesi ile katkı sağlamasından ve şirket yönetimine ilişkin faaliyetler üzerinde gözetim ve denetim imkânına sahip olmasından kaynaklanmaktadır. Bu nedenle Anayasa Mahkemesinin söz konusu kararındaki koşullarla itiraz konusu kuraldaki koşullar aynı olmadığından kanuni temsilcilere ilişkin benzer içerikli düzenlemenin iptal edilmiş olmasının limited şirket ortaklarının sorumluluğunu düzenleyen itiraz konusu kuralın da iptalini gerektirdiği söylenemez...".

ölçüde benzerlik gösteren kanuni düzenlemelere rağmen, bir önceki karardan farklı olarak, limited şirket ortaklarının gözetim ve denetime ilişkin haklarını ve kamu alacaklısının alacağını güvence altına almak için, sorumluluğu yaygınlaştırma yetkisine sahip olduğu gerekçesiyle vermiş olduğu kararı yerinde değildir. Zira limited şirket ortaklarına tanınan gözetim ve denetim yetkisi ile anonim şirket pay sahiplerinin hakları arasında bir farklılık vardır. Ayrıca kamu alacaklısı da hukuki düzenlemelerde kendisine tanınan takdir yetkisini, anayasal sınırlar içinde adalete ve hakkaniyete uygun olarak kullanmalıdır.⁴²

Limited şirket ortaklarının, şirketin kamu borçlarından doğan sorumluluğu, *ikinci derece sorumluluktur*.⁴³ Ortağın bu borcu, onun limited şirkete karşı taahhüt ettiği veya ödediği sermaye borcundan bağımsız bir borçtur.⁴⁴ Diğer bir ifade ile kamu alacaklısı kurum, öncelikle limited şirketin malvarlığına başvurmalıdır. Şirketin malvarlığından kamu alacağının tahsil edilemeyen miktarınca, ortakların şahsi malvarlığına başvurulabilir.⁴⁵ Bir limited şirket ortağını kamu borcu nedeniyle takip edilebilmek için, şirketin kamu borcunun tahsil imkânsızlığının sabit olması ve bu imkânsızlığın tespitinin de kesin hukuki esaslara dayanması gerekir.⁴⁶

Limited şirkette kamu borcunu ödeyen ortağın ödediği tutarı, diğer sorumlu ortaklardan talep etmesinin mümkün olup olmadığı, eğer mümkün ise rücu oranının ne olacağı hususunda, kanunda açık bir düzenleme yoktur. Limited ve

⁴² Soner Altaş, *Sermaye Şirketlerinin Ortakları ile Kanuni Temsilcilerinin Vergisel Sorumluluğu*, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2019, S. 226-227.

⁴³ Çamoğlu (Poroy/Tekinalp), a.g.e., s. 467; Çamoğlu, 1970, a.g.m., s. 428; Bahtiyar, 2019, a.g.e., s. 427; Pulaşlı, 2018, a.g.e., s. 2825; Şener, 2017, a.g.e., s. 867; Çebi, 2019, a.g.e., s. 292; Yarıralı, 2011, a.g.e., s. 250-251.

⁴⁴ Pulaşlı, 2018, a.g.e., s. 2825; Şener, 2017, a.g.e., s. 867.

⁴⁵ Danıştay'ın bazı kararları, öncelikle tüzel kişinin, ortaklarından haczi kabil alacağının olup olmadığının araştırılması gerektiği yönünde olmuştur. Kararlarda bu yapılmadan, ortakların şahsi malvarlığına başvurulması durumunda, alacağın asil borçlusu olan tüzel kişinin malvarlığından alınamamış olması koşulunun gerçekleşmediğine hükmedilmiştir. Pulaşlı'ya göre; 6102 sayılı TTK ile sermaye borcunun tamamının ödenmesi sistemi kabul edilmiştir, ortakların zikredilen defiyi ileri sürebilmesi mümkün değildir. Pulaşlı, 2018, a.g.e., s. 2825; Biz bu görüşe katılmıyoruz. Zira 6102 sayılı TTK'nın ilk şeklinde, limited şirkette nakdi sermaye paylarının tamamının ödenmesi öngörülüyordu. 26.06.2012 tarih ve 6335 sayılı Kanun ile 585. maddede yapılan değişiklikle, esas sermaye pay bedellerinin ödenmesi, ödeme yeri, ifa borcu, ifa etmemenin sonuçları gibi hususlarda anonim şirketlere dair hükümlerin kıyasen uygulanacağı düzenlenmiştir. Fakat 15.02.2018 tarih ve 7099 sayılı Kanununun 25. maddesiyle yapılan değişiklikle, nakden taahhüt edilen payların itibari değerlerinin en az yüzde yirmi beşinin tescilden önce ödenmesi şartının, limited şirketler bakımından uygulanmayacağı düzenlenmiştir. Limited şirketlerde nakit sermayenin, kanunen peşin ödenmesi gereken kısmı söz konusu olmadığından, TTK m. 344'e yapılan atıf gereği, en geç 24 ay içinde ödeme yapılabilir. Limited şirketler için, bu kadar uzun bir ödeme süresine izin verilmiş olması, uygulamada kötüye kullanımlara yol açabilir. Bahtiyar, 2019, a.g.e., s. 427.

⁴⁶ Pulaşlı, 2018, a.g.e., 2825.

kollektif şirketlerde temsilcilerin kamu borçlarından sorumluluğu ortaklık sıfatına bağlıdır. Bu kişilerden ancak, ortaklık payları oranında rücuen talepte bulunulabilir. Dolayısıyla kamu borcundan her ortak, kendi payı oranında sorumludur. Kamu alacağını ödeyen ortak, ödediği tutarın kendi payı haricindeki kısmı için diğer ortaklara rücu edebilir.⁴⁷

Diğer taraftan payı devralan yeni ortak, ödemiş olduğu kamu borcunu payı devreden ortaktan talep hakkına sahip değildir. Nitekim Yargıtay 11. HD'nin 11.06.2013 tarihli kararına⁴⁸ konu olan bir olayda; iki kişilik limited şirkette ortaklardan biri, payını diğer ortağa ve üçüncü kişiye devrederek ortaklıktan ayrılmıştır. Ancak ayrılan ortağın, ortak olduğu dönemden şirkete vergi ve vergi cezası tahakkuk etmiş ve bu vergi ile vergi cezası payı devralan ortaktan vergi dairesince tahsil edilmiştir. Kamu kurumuna ödemedeki bulunan payı devralan ortak, ödediği vergi borcundan dolayı payı devreden ortağa rücu davası açmıştır. Yargıtay kararında haklı olarak, bu davanın dinlenemeyeceğini, reddedilmesi gerektiğini içtihat etmiştir. Çünkü Yargıtay'a göre; devir sözleşmesinde davalı tüm hakları ve borçlarıyla birlikte payını davacıya ve dava dışı üçüncü kişiye devretmiştir. Devir sözleşmesinde davalı ortak, devir tarihine kadar doğabilecek kamu borçlarından dolayı, herhangi bir sorumluluk üstlenmemiştir.⁴⁹ AATUK m. 35 f.2 uyarınca payı devreden ortağın, kamu borçlarından dolayı idareye karşı sorumluluğu devam eder. Ancak devir sözleşmesinin diğer tarafı olan davacıya karşı bir sorumluluk üstlenmediğinden, borcu ödeyen davacının payı devreden eski ortağa karşı herhangi bir rücu hakkı yoktur.

4. LİMİTED ŞİRKETİN MÜDÜRLERİNİN KAMU BORÇLARINDAN SORUMLULUĞU

Limited şirketlerin, tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan kamu borçlarından müdürler de şahsen sorumludur. Müdürlerin bu sorumluluğuna dair iki hüküm bulunmaktadır. Bu hükümlerden ilki Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 10. maddesinde yer alır. Maddeye göre, "*tüzel kişilerin mükellef*

⁴⁷ Yargıtay 11. HD 18.03.2008 T., 2006/13745 E., 2008/3433 K. sayılı kararında; şirketin borçlarını ödediği gerekçesiyle diğer ortaklara karşı rücu davası açan davacının, sadece sınırlı sorumluluk ilkesinin istisnası olan kamu borçlarını ödemiş olması durumunda, diğer ortaklara rücu edebileceğine hükmetmiştir. Pulaşlı, 2017, a.g.e., s. 842-843; Yargıtay 11. HD., 2004/10822 E., 2005/7674 K., 14.07.2005 T. kararı da aynı yöndedir. Çamoğlu (Poroy/Tekinalp), a.g.e., s. 467; Tamer Bozkurt, *Şirketler Hukuku*, 10. Baskı, Ankara, Legem Yayıncılık, s.555.

⁴⁸ 11. HD 2011/9722 E., 2013/12168 K., 11.06. 2013 T. sayılı karar için bkz., <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.html> (Erişim tarihi: 01.09.2019).

⁴⁹ Pay devri sözleşmesinde, "devir öncesi kamu borçlarından devralan sorumludur" şeklinde bir hüküm alacaklı kamu idaresine karşı geçerli değildir. Mahmut Çoşkun, *Açıklamalı İçtihatlı A-mme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, 3. Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2016, s. 355.

veya vergi sorumlusu⁵⁰ olmaları hâlinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri tarafından yerine getirilir; 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”.

Limited şirketin müdürlerinin sorumluluğu da *ikinci derece sorumluluktur*.⁵¹ Limited şirkete ait vergi ve buna bağlı borçların müdürlerin malvarlığından alınabilmesi için, vergi borcunun limited şirketin malvarlığından kısmen veya tamamen karşılanamamış olması ve bunun müdürlerin vergi ile ilgili ödevlerini yerine getirmemiş olmasından kaynaklanmış olması gerekir.⁵²

Müdürlerin sorumluluğu *objektif sorumluluktur*. Şirket müdürleri, kamu yükümlülüğünün yerine getirilmemesinin kendi kasit ve ihmalleri sonucunda olmadığını veya kendi fiilleriyle yükümlülüğünün yerine getirilmemesi olgusu arasında nedensellik bağı bulunmadığını kanıtlamak suretiyle sorumluluktan kurtulabilirler. Örneğin şirketin borcu ödeyecek gücü olmadığını, kendisinin bir hastalık veya tutukluluk gibi hukuki bir engel nedeniyle bu görevi yerine getiremediğini kanıtlayan müdür, ödenmeyen kamu borçlarından sorumlu olmaz.⁵³

⁵⁰ Mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüb eden gerçek veya tüzel kişidir (VUK m. 8 f.1). Vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir (VUK m. 8 f. 2). Mükellef verginin asıl borçlusudur. Sorumlu ise, vergiyi doğuran olay kendi kişiliğinde gerçekleşmemiş olmasına rağmen, başkasının borcunu ödemek veya şekli ödevlerini yerine getirmek zorunda olan kişidir. Mükellefin başlıca iki özelliği bulunur. Kişinin bir vergi borcunu ödemek zorunda kalması ve vergiyi doğuran olayı kendi kişiliğinde gerçekleştirmiş bulunmasıdır. Vergiyi doğuran olayı kendi şahsında gerçekleştirmiş olmayan üçüncü kişilerden de istenebilmesi vergi sorumluluğu müessesesi ile açıklanmaktadır. Öncel, 1983, a.g.e., s. 40-41; Turgut Candan, *Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu*, 3. Baskı, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2006, s. 9; Kanuni temsilci, asıl borçlu veya asıl borçlunun vergi ile ilgili ödevlerini kendi namına yerine getiren kişi değildir. Kanuni temsilci, temsil ettiği asıl borçlunun, yani mükellef veya vergi sorumlusunun kanuni ödevlerini onların nam ve hesaplarına yerine getiren kişidir. Bu bağlamda, alacaklı vergi dairesinin doğrudan doğruya muhatapı olamaz. Örneğin; vergi sorumlusu, başkalarına yaptığı ödemelerden tevkif ettiği vergiyi yasal süresi içinde kendi adına düzenleyeceği beyanname ile alacaklı vergi dairesine bildirmeli ve ödemelidir. Kanuni temsilci, temsil ettiği kişinin beyannamesini onun adına düzenleyip, kanuni temsilcisi sıfatıyla imzalamalıdır. Candan, 2006, a.g.e., s. 9.

⁵¹ Ersin Çamoğlu, *Anonim Ortaklık Yönetim Kurulu Üyelerinin Hukuki Sorumluluğu, Kamu Borçlarından Sorumluluk ile*, 3. Bası, İstanbul, Vedat Kitapçılık, 2010, s. 277; Mehmet Helvacı, *Anonim Ortaklıkta Yönetim Kurulu Üyesinin Hukuki Sorumluluğu*, 2. Bası, İstanbul, Beta Yayıncılık, 2001; s. 103.

⁵² Pulaşlı, 2018, a.g.e., s. 2827.

⁵³ Çamoğlu, 2010, a.g.e., s. 276-277; Helvacı, 2011, a.g.e., s. 102; VUK m. 10'un 3.02.1988 tarih ve 3505 sayılı Kanun ile değişmeden önceki metnindeki “vergi ile ilgili ödevlerin kanuni temsilcinin kasit veya ihmali ile yerine getirilmemiş olması” şartı yeni düzenlemede kaldırılmıştır. Bu değişiklikte kusur ile ilgili ispat yükü yer değiştirmiştir. Böylece müdürler, vergi ile ilgili ödevlerin zamanında yerine getirilmemesinin kendi kusurlarından kaynaklanmadığını ispat ederek sorumluluktan kurtulabilecektir. Yanlı, 1999, a.g.m., s. 763; Pulaşlı, 2018, a.g.e., s. 2827; Pulaşlı, 2017, a.g.e., s. 841.

Limited şirket tasfiye edilerek tüzel kişiliği ticaret sicilinden silindiğinde, tasfiye öncesi ve tasfiye dönemlerine ilişkin her türlü vergi tarhiyatı ve ceza kesme işlemi, müteselsilen sorumlu olmak üzere, tasfiye öncesi dönemler için müdürlerden, tasfiye dönemi için tasfiye memurlarından herhangi biri adına yapılacaktır. Limited şirket ortakları, tasfiye öncesi dönemlerle ilgili bu kapsamda doğacak kamu alacaklarından, şirkete koydukları sermaye payları oranında sorumlu olurlar (VUK m. 10 f. 5).⁵⁴

Müdürlerin limited şirketin vergi borcundan dolayı şahsi sorumluluğuna ilişkin ikinci hüküm, AATHUK'nın mükerrer 35. maddesinde⁵⁵ yer alır. Maddeye göre; *“tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtluların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacakları, kanuni temsilcilerin ve tüzel kişiliği olmayan teşekkülü idare edenlerin şahsi mal varlıklarından bu Kanun hükümlerine göre tahsil edilir... Tüzel kişilerin tasfiye haline girmiş veya tasfiye edilmiş olmaları, kanuni temsilcilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki zamanlara ait sorumluluklarını kaldırmaz. Temsilciler, teşekkülü idare edenler veya mümessiller, bu madde gereğince ödedikleri tutarlar için asıl amme borçlusuna rücu edebilirler...”*

VUK m. 10 ve AATUHK mükerrer 35. maddeye göre, vergi alacaklarının tahsili açısından özel kanun niteliğindedir. Bu sebeple, tüzel kişilerin ödenmeyen vergi borçlarından kaynaklanan sorumlulukları hususunda VUK m. 10'un öncelikle uygulanması gerekir. AATUHK'nın daha sonraki kanun olması sonucu etkilemez. Zira mükerrer 35. madde, vergi haricindeki kamu borçlarının şirketten tahsilinde uygulanır. Ancak her iki maddede de müdürler için ortaklardan farklı olarak, kamu alacağı tutarı yönünden sınırsız sorumluluk öngörülmüştür.⁵⁶

Müdürler yalnızca ortak oldukları veya görevde buldukları dönemde tahakkuk eden kamu borçlarından sorumlu olup, şirketten ayrıldıktan sonraki borçlardan, müdür sıfatıyla sorumlu olmamakla beraber, ortak sıfatıyla sorumludurlar. Müdürler ödedikleri tutar için, asıl mükellefe rücu etme hakkına sahiptir.⁵⁷ Dolayısıyla ödedikleri borcunun tamamını, öncelikle asıl mükellef olan şirketten talep edebilirler.⁵⁸ Müdürler, ödedikleri kamu borcunun şirketten karşı-

⁵⁴ VUK m. 10 f. 5 hükmü, 21.03.2018 tarih ve 7103 sayılı Kanun'un 9 maddesiyle getirilmiştir. Kanun için bkz., RG. 27.03.2018 tarih ve 30373 sayı (2. Mükerrer).

⁵⁵ Bu düzenleme 25.05.1995 tarih ve 4108 sayılı Kanun ile getirilmiştir. Kanun için bkz., RG 02.06.1995 tarih ve 22301 sayı.

⁵⁶ Çamoğlu, 2010, a.g.e., s. 273; Candan, 2006, a.g.e., s.53 vd.

⁵⁷ Yanlı, 1999, a.g.m., s. 765.

⁵⁸ Pulaşlı, 2017, a.g.e., s. 841.

lanamayan tutarını ise, diğer müdürlerden⁵⁹ ve sermaye payları oranında ortaklardan rücu talep edebilirler.⁶⁰

5. DANIŞTAY KARARI

Danıştay'ın 20.06.2019 tarih ve 30807 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 11.12.2018 T., 2013/1 E., 2018/1 K. sayılı İçtihadı Birleştirme Kararı, limited şirket tüzel kişiliğinden tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan vergi borcunun, şirket ortaklarından tahsili için öncelikle kanuni temsilcileri takibin gerekip gerekmediğine ilişkindir. Bunun için Danıştay Başkanı tarafından, Danıştay Dokuzuncu Dairesi ile Vergi Dava Daireleri Kurulu, Danıştay Üçüncü, Dördüncü ve Yedinci Daire kararları arasındaki aykırılığın içtihatların birleştirilmesi yolu ile giderilmesi istenmiş ve dosya İçtihatları Birleştirme Kuruluna havale edilmiştir.

Danıştay 9. Dairesi 23.05.2012 T., 2009/1023 E., 2012/2892 K. sayılı kararında; VUK m. 10, AATUHK m. 35 hükmü ile aksi kararlaştırılmadıkça ortakların hep birlikte şirketi idare ve temsil yetkisine sahip olduğunu düzenleyen 6762 sayılı eTTK m. 540'ı birlikte değerlendirerek, şirketten tahsil olanağı olmayan kamu alacağının öncelikle kanuni temsilciden aranılması, kanuni temsilciden tahsil edilememesi hâlinde, konulan sermaye payı ile sınırlı olmak üzere, ortakların malvarlığından tahsil edilmesi gerektiğine hükmetmiştir.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 30.04.2014 T., 2014/144 E., 2014/307 K. sayılı kararında; "... 213 sayılı Kanun'un 10. maddesi uyarınca, kanuni temsilciler, yerine getirmeleri gereken şirkete ait vergisel ödevlerin yerine getirilmemesi nedeniyle sorumlu tutuldukları hâlde limited şirket ortakları doğrudan doğruya sorumlu tutulduğundan ve kanuni temsilciler borcun tamamından müteselsilen sorumlu oldukları hâlde ortakların sorumluluğu sermaye payına isabet eden borçlarla sınırlanmış olup, kanuni temsilcilere rücu olanağı sağlanmış iken ortaklara böyle imkân tanınmadığından, iki ayrı sorumluluk

⁵⁹ Helvacı, 2001, a.g.e., s. 106; Yaralı, 2011, a.g.e, s 232.

⁶⁰ Nitekim Yargıtay 11. HD. 06.10.2016 T., 2015/9128 E., 2016/7852 K. sayılı kararında; "... kanuni temsilcilerin asıl mükellef dışındaki diğer sorumlulardan talepte bulunabilmesi için öncelikle, bu kamu borcunun asıl yükümlüden tahsilinin mümkün olmaması gerektiğini içtihat etmiştir. Zira asıl yükümlüsünden tahsili mümkün olduğu hâlde bu borcu kamu idaresine ödeyen kanuni temsilciler, asıl yükümlü dışındaki diğer sorumlulardan rücu talepte bulunamazlar. Ödenen kamu alacağının asıl yükümlüden yani şirketten tahsil imkânı bulunmadığı anlaşıldıktan sonra, diğer yükümlülerden rücu oranının ne olacağı konusunda ise bir ayrıma gidilmelidir. Buna göre; limited ve kolektif şirketlerde temsilcilerin kamu alacaklarından sorumluluğu ortaklık sıfatına bağlı olduğundan, bu kişilerden ancak ortaklık payları oranında rücu talepte bulunulabileceği kabul edilmelidir. Diğer bir deyişle, limited ve kolektif şirketlerde kamu alacağından her ortak kendi payı oranında sorumlu olup, bu pay haricindeki ödediği kısım için diğer ortaklara rücu edebilir..." Pulaşlı, 2017, a.g.e., s. 843

durumunun aralarında sıralama yapılmasını gerektirecek nitelikte olmadığı gibi Kanun'da da böyle bir öncelik sıralaması yapılmadığına...” denilmiştir. *Danıştay 3. Dairesi'nin 10.04.2012 T., 2010/7241 E., 2012/1183 K. sayılı kararı, Danıştay 4. Dairesi'nin 24.05.2012 T., 2009/8328 E., 2012/2051 K. sayılı kararı ve Danıştay 7. Dairesi'nin 19.02.2015 T., 2011/7163 E., 2015/844 K. sayılı kararı* da; limited şirketten tahsil imkânı kalmayan kamu alacaklarının, ortakların veya kanuni temsilcilerin sorumluluğuna ilişkin kurallara göre tahsilinde, kanun koyucunun herhangi bir öncelik-sonralık sırası öngörmediğine yöneliktir.

Danıştay Başsavcısı görüşünde; “... *Anılan Kanun hükümleri ve bu hükümlerde değişiklik yapan Kanun hükümlerine ait gerekçeler göz önünde alındığında; kanun koyucunun, limited şirketlerin ödenmemiş vergi borçlarından dolayı sorumluluğu bulunan kanuni temsilcileri ile şirket ortaklarını, sorumluluk sınırları ve kapsamları itibarıyla farklı düzenlemelere tâbi tutması nedeniyle, bu kişilerin takibi için öncelik-sonralık şeklinde bir sıralamayı öngörmediği sonucuna varılmıştır...*” denilmiştir.

Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu; VUK m.10/1,2,3'ün, AATUHK m. 35/1'in ve TTK. m. 573/1,2 ile TTK. m. 623/1'in konuya ilişkin yasal düzenlemeler olduğuna işaret etmiştir. Kurul kararında; “... *bu sorumluluk aslında bir vergi sorumluluğu olmayıp, kimi Danıştay kararlarında da belirtildiği şekilde, tahsilat muhataplığı sorumluluğudur. Bir başka deyişle limited şirket ortağının, vergi alacağından olan sorumluluğu, tahsil ile ilgilidir. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda kanuni temsilciler için öngörülen sorumluluk kısaca kusura dayalı sorumluluk olarak kabul edilmekte, kanuni temsilcilerin, vergiye ilişkin ödevlerin yerine getirilmemesinde kusurlu olmadığını ispat ederek yani “kurtuluş beyyinesi” göstererek sorumluluktan kurtulması olanağı tanınmaktadır. Her biri birer usul yasası olan Vergi Usul Kanunu ile Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da, vergi borcunun tahsili için önce kanuni temsilciye mi yoksa ortağa mı gidileceği düzenlenmemiş ise de 6183 sayılı Kanun'un 35. maddesi ile ortakların sorumluluğu hakkında hüküm getirilmesi, kanuni temsilciye gidilmeden de ortağa gidilebilmesini sağlamak amacını taşıdığı gibi kamu alacağını korumaya ve hızlı bir şekilde tahsilini sağlamaya yönelik olduğu sonucuna varılmaktadır...*” denilmiştir.

Karşı oy gerekçesinde ise; “... *vergilendirme ile ilgili ödevlerini yerine getirmeyen ve limited şirketin vergi borcunun tamamından sorumlu bulunan kanuni temsilci hakkında herhangi bir takip yapılmaksızın, vergilendirme ile ilgili bir ödevi olmayan ve vergi borcunun doğmasında herhangi bir kusuru bulunmayan limited şirket ortağı hakkında amme alacağının takip edilmesinin adalet ve hakkaniyet ilkeleriyle bağdaştığını söylemek mümkün değildir. Diğer yandan limited şirketin önce ortağına veya ortaklarına gidilmesi, amme alacağının*

eksik ya da fazla tahsil edilmesine de yol açacaktır. Limited şirketlerde aynı anda hem ortağın, hem de kanuni temsilcinin takip edilmesi durumunda, aynı maddi olaya iki farklı kanunun uygulanması nedeniyle hukuki belirlilik ilkesi ihlal edilmiş olacaktır. Ayrıca kanuni temsilcinin varlığından kısmen tahsil edilebildiği takdirde ortak veya diğer ortaklar tahsil edilemeyen kısımdan sermaye hisseleri oranında sorumlu olacak iken, vergi borcunun kanuni temsilciden tahsil edilip edilmeyeceğinin veya ne kadarının tahsil edileceğinin belirsizliği, aynı anda takip edilen ortakların ödeme yapma konusunda çekimser kalmasına yol açacaktır. 6183 sayılı Kanun'un 35. maddesi gereği ödediği sermaye miktarından fazla olacak şekilde sermaye hissesi oranında vergi borcunun ödenmesinden kişisel malvarlığı ile sorumlu olan ortak veya ortakların, ödemek zorunda olduğu vergi borcunun ödediği sermayeyi kısmen veya tamamen kaybetmesine yol açıp açmadığı noktasında belirsizlik yaşayacağı kuşkusuzdur. Ortak veya ortakların ödeyeceği vergi borcunun tutarı konusundaki yaşayacağı bir belirsizlik ise hukuki güvenlik ilkesinin ihlali anlamına gelecektir...” denilmiştir.

6. LİMİTED ŞİRKETİN KAMU BORÇLARINDAN MÜDÜRLERİN VE ORTAKLARIN SORUMLULUĞUNDA TAKİP SIRASI

Limited şirketin kamu borçlarından dolayı, müdürlerin ve ortakların sorumluluğunda takip sırası doktrinde de tartışmalıdır. Yanlı; vergi ve buna bağlı olanlar dâhil limited şirketin tüm kamu borçlarından sorumlu olanların kamu idaresi karşısındaki durumunu, “gerçek olmayan birlikle kefalet/bağımsız kefalet” hâlinde sorumlu olanların durumuna yakın görmektedir. Gerçek olmayan/ bağımsız kefalette, kefillerden hiç birisi, borcun kısmen diğer kefiller tarafından ödenmesi def’ini ileri süremeyeceğinden, kamu alacaklısı kanuni temsilci olan müdür ya da müdürler ile birlikte ortaklara da başvurabilir. Kamu idaresi, belirlenen sorumlular karşısında bir seçim hakkına sahiptir.⁶¹

Ayhan⁶² ve Kızılot/Şenyüz/Taş/Dönmez⁶³ göre; limited şirketten tahsil edilemeyen kamu alacakları için öncelikle kanuni temsilciye gidilmelidir. Kamu alacakları kanuni temsilciden de alınamazsa, sermayedeki payları oranında doğrudan ortaklar sorumlu olurlar. Yılmaz⁶⁴ göre; vergi alacakları için özel kanun olan VUK’un 10. maddesinde düzenlenen kanuni temsilcilerin sorumluluğu,

⁶¹ Yanlı, 1999, a.g.m., s. 767.

⁶² Rıza Ayhan, *Limited Şirketlerde Ortakların Sorumluluğu*, İstanbul, Kazancı Hukuk Yayınları, 1992, s. 96.

⁶³ Şükrü Kızılot/Doğan Şenyüz/Metin Taş/ Recai Dönmez, *Vergi Hukuku*, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2006, s. 104.

⁶⁴ Kazım Yılmaz, *Açıklama ve Örnek Yargı Kararları ile 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Uygulaması*, İstanbul, Bilnet Matbaacılık, 2015, s. 360 ve 362.



genel kanun olan AATUHK m. 35’te düzenlenen ortakların sorumluluğuna göre öncelik arz eder. Bu nedenle şirket malvarlığından alınamayan vergi alacakları için öncelikle, yasal temsilcilerin takip edilmesi gerekir. Vergi alacakları dışındaki kamu alacakları için, 35. madde ile mükerrer 35. maddelerden hangisinin önce uygulanması gerektiği konusunda, maddelerin kanundaki yerlerinden ziyade, ortaklarla kanuni temsilcilerin şirket içindeki uygulama yetkilerinin esas alınması zorunludur. Çünkü ödenmeyen kamu borcundan dolayı ortağın sorumluluğu, salt şirkete sermaye koymuş veya koymayı taahhüt etmiş olmasına bağlıdır. Kanuni temsilci, şirketin işlerini idare eden ve kamu alacağını ödemeyi şirket adına yerine getirmesi gereken kişidir. Bu sebeple öncelikle mükerrer 35. madde uyarınca takip yapılması uygun olur.

Çoşkun,⁶⁵ tıpkı Yılmaz gibi vergi alacakları bakımından kanuni temsilcilerin öncelikle takip edilmesi gerektiği görüşündedir. Fakat yazar, vergi alacakları dışındaki kamu alacakları bakımından AATUHK’nın 35. maddesi ile mükerrer 35. maddeye uygun olarak yapılacak takiplerde, ortaklar ve kanuni temsilciler için bir öncelik sıralaması bulunmadığını ifade etmektedir.

*Gerçek*⁶⁶ ile *Budak ve Er*⁶⁷ göre; ortakların ve kanuni temsilcilerin kamu alacağı olan vergi borçları karşısındaki sorumlulukları, fer’i nitelikte ve üçüncü derecededir. Çünkü limited şirketin vergi borçları için önce, limited şirket tüzel kişiliğinin takip edilmesi gerekmekte ve alacağın şirket malvarlığından tamamen veya kısmen tahsil edilememesi veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması durumunda, limited şirketin kanuni temsilci sıfatıyla müdüre başvurulması, kamu alacağının ondan da tahsil edilememesi durumunda ise ortaklara başvurulması gerekir.

Yaralı ise; ortakların sorumluluğu ile ilgili olarak “*üçüncü derecede sorumlu*” teriminin kullanılmasını uygun bulmamaktadır. Söz konusu kullanım birinci derede fer’i kamu borçluları olduğu yönünde yanlış bir izlenim doğurabilecektir. Yazar’a göre, temsilciler için “ikinci derece ve birinci sıra” ve ortaklar için “ikinci derece ve ikinci sıra” terimlerinin kullanılması daha isabetlidir.

Mevzuatımızdaki düzenlemelerde kanuni temsilcilerin ve ortakların sorumluluklarında takip sıralamasıyla ilgili açık bir hüküm olmadığından, ortaklar da müdürler de kamu borçlarından dolayı ikinci derecede ve aralarında bir takip

⁶⁵ Çoşkun, 2016, a.g.e., 356.

⁶⁶ Adnan Gerçek, *Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi*, AÜHFD, 2005, C. 54, S.3, s. 175.

⁶⁷ Tamer Budak ve Selami Er, *Limited Şirket Ortaklarının Kamu Alacağına İlişkin Sorumluluklarının Değerlendirilmesi*, İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 2013, C. 4, S. 2, s. 83

sıralaması/kademe olmaksızın aynı zamanda ve birinci sırada sorumludur. Bununla birlikte, yapılacak açık bir düzenleme ile vergi ödevlerini kusurlu olarak yerine getirmeyen müdürlerin, şirketin vergi borçlarından dolayı ikinci derecede ve birinci sırada ve ortakların ise ikinci derecede ve ikinci sırada takip edilmesinin öngörülmesi zorunludur.⁶⁸

Kanımızca limited şirketin kamu borçlarından dolayı öncelikle kanuni temsilci olan müdürlerin takip edilmesi zorunluluğunu getiren Danıştay İçtihadı Birleştirme Kararı yerinde değildir. Bu görüşümüzü şirketin yapısı ve organlarının düzenlendiği TTK ve vergilendirmeye ilişkin temel anayasal ilkeler temelinde açıklayacağız. İlk olarak bazı Yargıtay Kararlarında⁶⁹ ve 2008 yılı Tahsilat Genel Tebliği'nin 8. maddesinde⁷⁰ yer verilen eTTK m. 540 ile hâlen yürürlükte olan TTK m. 623'ü incelememiz gerekir. eTTK'nın "yönetim ve temsil başlıklı" 540. maddesinde "*aksi kararlaştırılmış olmadıkça, ortaklar hep birlikte müdür sıfatıyla şirket işlerini idareye ve şirketi temsile mezun ve mecburdurlar*" hükmü yer almaktaydı. Ana sözleşmeyle aksi kararlaştırılmadıkça tüm ortaklar, şirketi temsil ve yönetim yetkisine sahip olmakta, yani müdür sıfatını haiz olmaktaydı. Dolayısıyla eski kanun döneminde kamu alacaklısının, şirket ortaklarının aynı zamanda müdür oldukları varsayımıyla, onlara başvurmasının hukuki bir temelini olduğu varsayılabilirdi ki, yine de TTK'nın limited şirketlere dair sistemi, bu düşüncüyü de eleştirilebilir kılmaktaydı.⁷¹ Zira somut olayda ana sözleşme incelenerek, şirket

⁶⁸ Yaralı, 2011, a.g.e., s. 250-255; Levent Yaralı, *Anonim Şirket Yönetim Kurulu Üyeleri ve Limited Şirket Müdür ve Ortaklarının Şirketin Vergi ve Diğer Kamu Borçlarından Sorumluluğunun Fer'iliği ve Takip Sırası*, Yaklaşım Dergisi, 2010, C-, S.18, s. 302-305.

⁶⁹ Yargıtay 10 HD. 210/3022 E, 2011/11923 K., 19.09.2011 T., sayılı kararı şu şekildedir: "... 6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 540. maddesi uyarınca limited şirketlerde, aksi kararlaştırılmış olmadıkça, ortaklar hep birlikte müdür sıfatıyla şirket işlerini idareye ve şirketi temsile mezun ve mecburdurlar. Şirket mukavelesi veya umumi heyet kararıyla şirketin idare ve temsili ortaklardan bir veya birkaçına bırakılabilir... Bu durumda, davacının prim borçlusu şirketin üst düzey yöneticisi ya da kanuni temsilcisi olmadığı anlaşıldığından 506 Sayılı Kanunun 80 ve 6183 Sayılı Kanunun mükerrer 35. maddesi kapsamında sorumluluğundan bahsedilemez. Ancak davacının, prim alacağının tahakkuk ettiği dönemde şirket ortağı değil ise de ödenmesi gereken dönemde prim borçlusu limited şirketin ortağı olması sebebiyle önceki ortaklarla birlikte müteselsil sorumluluğundan, mahkemece 6183 Sayılı Kanunun 35. maddesi kapsamında sorumluluğunun belirlenmesi gerekir..."

⁷⁰ Tebliğ için bkz., RG 29.06.2008 tarih ve 26921 sayı; Tebliğin 8. maddesi şöyledir: "6762 sayılı Kanunun 540. maddesinde, aksi kararlaştırılmış olmadıkça, ortakların hep birlikte müdür sıfatıyla şirket işlerini idareye ve şirketi temsile mezun ve mecbur oldukları hükme bağlanmıştır. Böyle bir durumda ortaklar hakkında 6183 sayılı Kanun uyarınca yapılacak takip; 35'inci madde hükümlerine göre sermaye hisseleri oranında olmayacaktır. Ortakların hepsi kanuni temsilci sıfatına haiz olacaklarından, haklarındaki takip 6183 sayılı Kanunun mükerrer 35. maddesine göre, amme alacağının tamamından müşterek ve müteselsil sorumluluk esasına göre yürütülecektir".

⁷¹ Nitekim eTTK'da döneminde Arslanlı; AATUHK'nın getirmiş olduğu sorumluluk esasının, eTTK m. 532 hükmüne ve limited şirketlerin bünyesine uymadığını, henüz sermaye borcunu ödemiş ortaklarla ödemiş ortaklar arasında ahenksizlik yaratabileceğini söylemiştir. Halil Arslanlı, *Ticaret Kanunu Şerhi, Limited Şirketler, II. Kitap, 7. Fesil, I. Kısım*, İstanbul, Fakülteler Matbaası, 1963, s. 31; Çamoğlu da AATUHK'nın limited şirket ortakları için öngörmüş olduğu bu sorum-

ortaklarından bazılarının temsil yetkisine sahip olmadığı bilgisine de kolayca ulaşılabilir. Oysa 6102 sayılı TTK'nın "kavram" başlıklı 573. maddesinin 2. fıkrasında; "ortaklar, şirket borçlarından sorumlu olmayıp, sadece taahhüt ettikleri esas sermaye paylarını ödemekle ve şirket sözleşmesinde öngörülen ek ödeme ve yan edim yükümlülüklerini yerine getirmekle yükümlüdürler" hükmüne yer verilirken, TTK'nın "şirketin yönetimi ve temsili başlıklı" 623. maddesinin 1. fıkrasında; "şirketin yönetimi ve temsili şirket sözleşmesi ile düzenlenir. Şirketin sözleşmesi ile yönetimi ve temsili, müdür sıfatını taşıyan bir veya birden fazla ortağa veya tüm ortaklara ya da üçüncü kişilere verilebilir. En azından bir ortağın, şirketi yönetim hakkının ve temsil yetkisinin bulunması gerekir" hükmüne yer verilmiştir. O hâlde eTTK'dan farklı olarak 6102 sayılı TTK ile bir yandan limited şirketin ortaklarının sınırlı sorumluluğu ilkesi korunurken bir yandan da ana sözleşmeyle müdürlerin seçilmesi zorunluluğu getirilerek, "özden yönetim ilkesinden", "seçilmiş yönetim ilkesine" geçildiği görülür. Esasen bu düzenleme, limited şirketi bir diğer sermaye şirketi olan anonim şirkete daha da yaklaştırarak, sermaye şirketi olması özelliğini güçlendirmektedir. Buna rağmen TTK sistemi içerisinde ortaklarının sınırlı sorumluluğu bulunan iki şirket türünden birisi için kamu borçlarından sorumluluk öngörülmezken, bir diğeri için söz konusu sorumluluğun öngörülmesi uygun olmadığı gibi⁷² TTK ile AATUHK ve VUK'un tutarlılığını da olumsuz etkilemektedir.

Tam bu noktada doktrinde de ayrıntılı olarak incelenen ve bu alanda haklı olarak anılan; vergilendirmede "eşitlik ilkesi", "hukuki belirlilik ilkesi" ve "silahlaların eşitliği ilkesi" üzerinde durmalıyız.⁷³ Anayasa'nın 10. maddesi; devlet organları ve idare makamlarını bütün işlemlerinde kanun önünde "eşitlik ilkesine" uygun olarak hareket etmeye zorlamaktadır. Eşitlik ilkesi gereği, anonim şirket ortakları ile limited şirket ortakları arasında fark gözetmemek lazımdır.⁷⁴

luluğunun, şirketin yayılması amacını güden bir hukuk sisteminde olumsuz etkiler yaratacağını ifade etmiştir. Çamoğlu, 1973, a.g.m., s. 427-428; Çamoğlu ayrıca; özellikle 4369 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikten sonra AATUHK m. 35 hükmünün, limited şirketi ortakları sınırlı sorumlu bir şirket tipi olmaktan çıkardığını, onu kamu borçları yönünden sınırsız sorumlu bir kişi şirketine dönüştürdüğünü ifade etmiştir. Limited şirketin ekonomi içindeki yerinin korunması için, şirketin en belirgin niteliği olan sınırlı sorumluluk ilkesini ortadan kaldıran bu hükmün en kısa sürede değiştirilmesi gerekmektedir. Çamoğlu, 2010, a.g.e., s. 271.

⁷² Bahtiyar, AATUHK m. 35'te yer alan limited şirket ortaklarının kamu borçlarından sorumluluğuna dair hükmün, ortaklığın sorumluluk sistemine ters olduğundan kaldırılması gerektiğini belirtirken, diğer şirketlerde olduğu gibi, ödenmemiş kamu borçlarından yalnızca kanuni temsilcilerin sorumlu tutulmasını önermektedir. Bahtiyar, 2019, a.g.e., s. 475.

⁷³ Daha ayrıntılı incelemeler için bkz., Nihal Saban, *Vergi Hukuku*, 8. Baskı, 2016, İstanbul, Beta Yayınları, s. 57-77; Kızılot/Şenyüz/Taş/Dönmez, 2006, a.g.e., s. 37-43; Yılmaz, 2015, a.g.e., s. 362-371; Budak ve Er, 2013, a.g.m., s. 83 vd;

⁷⁴ Anayasanın 10. maddesinde düzenlenen eşitlik ilkesinin, idarenin uygulamalarında ve Anayasa Mahkemesi ile Danıştay kararlarında nispi eşitlik şeklinde anlaşıldığı ifade edilmelidir. Zira içinde bulunulan şartların ve hukuki durumların çeşitliliği karşısında, gerek yasama işlemleri gerek-

Her ne kadar; AATUHK'nın 35. maddesini değiştiren 4369 sayılı Kanun'un 21. maddesinin gerekçesinde;⁷⁵ “*bu tür şirketler, kuruluşundaki kolaylık nedeniyle vergi sisteminde yer alan bazı müesseselerden haksız kazanç temin etmek için sahte veya özü itibarıyla yanıltıcı belge düzenlemek gibi amaçlarla da kurulabilmektedir*” denilse de anonim şirketler ile limited şirketlerin, maddede belirtilen fiilleri işleyebilmek için sahip oldukları koşullar benzerdir. Yalnızca ülke genelinde limited şirket sayısının fazla olması ve bu şirketler sebebiyle tahsil edilemeyen kamu alacaklarından bahsedilerek, iki şirket tipi arasında farklı uygulamaya gidilemez. Üstelik bu durum limited şirketlerin, kamu alacaklısının alacağını tahsil etmemesi için kuruldukları ön kabulüne dayanmaktadır ve bu yönüyle masumiyet karinesine de aykırılık teşkil etmektedir. Ayrıca vatandaşlarının vergi yükümlülüklerini yerine getirmesini sağlamak devletin görevi olmakla beraber, bu görev Anayasa'nın 13. maddesinde yer alan ölçülülük ilkesine uygun şekilde,⁷⁶ kamu alacağından sorumlu olanların çevresi ve süresi genişletilmeden yerine getirilmelidir.⁷⁷

İçtihadı Birleştirme Kararının karşı oy gerekçesinde de haklı olarak belirtildiği üzere, limited şirketlerde aynı anda hem ortağın, hem de müdürlerin takip edilmesi durumunda, aynı maddi olaya iki farklı kanunun uygulanması nedeniyle “*hukuki belirlilik ilkesi*” ihlal edilmiş olur. Vergi borcunun kanuni temsilciden tahsil edilip edilmeyeceğinin veya ne kadarının tahsil edileceğinin belirsizliği, aynı anda takip edilen ortakları ödeme konusunda tereddüde düşürür. Üstelik bu durum VUK m. 10 ve AATUHK mükerrer madde 35'i, AATUHK m. 35

se idari işlemlerle hukuka uygun sonuçların doğmasını sağlamak, ancak nispi bir eşitliğin uygulanmasıyla mümkün olabilir. Turan Yıldırım ve Muhammed Göçgün, *İdarenin Düzenleyici İşlemlerinde Eşitlik İlkesi*, İstanbul Medipol Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 2016, C. 3, S. 2, s. 48; Nispi eşitlik ilkesi anonim ve limited şirket ortakları bakımından ayırım yapılmasını gerektirmez. Çünkü TTK'da her iki şirketin de sermaye şirketi olduğu ve ortaklarının, şirkete karşı ve tahhüt ettikleri sermaye payıyla sorumlu oldukları hususu düzenlenmiştir.

⁷⁵ Gerekçe için bkz., https://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/gerekciler/6183/tvk_4369_sayili_kanun_1.pdf (Erişim tarihi: 03.09.2019).

⁷⁶ Anayasa'nın 13. maddesi “*temel hak ve hürriyetler, özlerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabilir. Bu sınırlamalar, Anayasanın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve lâik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamaz*” hükmünü ihtiva etmektedir. Devletin temel hak ve özgürlüklere müdahale eden işlemlerinin başında vergilendirme gelmektedir. Anayasa'nın 12. 13. ve 73. maddeleri göz önüne alındığında, kamu harcamaları için gereken ekonomik kaynağı temin etmek amacıyla, kişilerin temel hak ve özgürlüklerine bazı sınırlamalar getirilebileceği söylenebilir. Ölçülülük ilkesi, bir temel haklara müdahale hukuku olan vergi hukukunda, vergilendirme yoluyla başta mülkiyet hakkı olmak üzere temel hak ve özgürlüklere müdahalede uyulması gereken önemli bir ilke olarak kabul edilmektedir. Vergi hukukunda ölçülülük ilkesi, vergi politikası kapsamında getirilen düzenlemeler ve alınan tedbirlerle ulaşılmak istenen amaçlar arasında makul bir ilişkinin bulunması olarak tanımlanmaktadır. Yıldırım Taylar, *Ölçülülük İlkesi Bağlamında Vergi Ziyayı Cezasının Anayasa'ya Uyumluk Sorunu*, 30. Türkiye Maliye Sempozyumu, 20-24 Mayıs 2015, Antalya, s. 148.

⁷⁷ Budak ve Er, 2013, a.g.m., s.91.



karşısında uygulanamaz hâle getirebilir. Çünkü kamu alacaklısı, şirket müdürlerini tespit etme zahmetine katlanmadan, doğrudan doğruya ortakları takip yoluna da gidebilir. Anayasa'nın 2. maddesinde yer alan hukuk devleti ilkesine dayanan hukuki belirlilik ilkesi, vergiler açısından miktar, tarh ve tahsil zamanı ile biçimlerinin önceden belli ve kesin olmasını zorunlu kılar. Anılan ilkeye aykırı düzenlemeler ve uygulamalar, kamu alacaklısına alacağını tahsil imkânı verse de çok küçük bir sermaye payı ile şirkete katılmış olanlar ortaklar, sermayenin çoğunluğuna sahip olan müdürleri ikaz etmelerine rağmen, hâkimiyetlerini kötüye kullanmalarına mani olamadıkları için şirketten ayrılmış olsalar dahi, payı devreden ortak sıfatıyla, şirketin borçlarından sorumlu kalmaya devam ederler. Bu durum yalnızca hukuki belirlilik ilkesini önemli ölçüde zedelemekle kalmakta, ayrıca TTK'nın getirmiş olduğu sınırlı sorumlu ortak niteliğini nerdeyse sınırsız sorumlu ortak niteliğine dönüştürmektedir. Limited şirketin ortağının sınırsız sorumlu ortak niteliğine dönüşmesi ise, vergi hukukunda geçerli olan ölçülülük ilkesine de aykırılık teşkil etmektedir.

Limited şirket ortağı şirket müdürünün aksine, kamu alacaklarına ilişkin ödevlerin yerine getirilmiş olduğunu ispat etme olanaklarından da yoksun kalabilir. Zira kendisi, şirketi yönetim ve temsil yetkisine sahip olmadığı için, bu yönde yapılacak itirazı destekleyen belge ve bilgilere, süresi içinde⁷⁸ ulaşamayabilir ve yargılama makamları önünde, "*silahların eşitliği ilkesine*" uygun olarak savunma hakkını kullanamayabilir.⁷⁹ Tüm bu gerekçelerle, şirket ortağının, şirketin kamu borçlarından sorumlu olmaması gerektiği yönündeki görüşümüzü tekrar ederken, Danıştay'ın anılan kararının TTK'nın sistemine ve temel anayasal ilkelere de uygun düşmediğini belirtiyoruz.

⁷⁸ Kamu alacağı sebebiyle kendisine ödeme emri tebliğ olunan kişi, böyle bir borcu olmadığı, kısmen ödediği, zamanaşımına uğradığı hakkında, tebliğ tarihinden itibaren *15 gün* içinde vergi itiraz komisyonu nezdinde itirazda bulunabilir (AATUHK m. 58). TTK m. 614 gereğince; "*ortağın bilgi alma ve inceleme hakkı bulunmakla birlikte, ortağın, elde ettiği bilgileri şirketin zararına olacak şekilde kullanması tehlikesi varsa, müdürler, bilgi alınmasını ve incelemeyi gerekli ölçüde engelleyebilir; bu konuda ortağın başvurusu üzerine genel kurul karar verir. Genel kurul, bilgi alınmasını ve incelemeyi haksız yere engellerse, ortağın istemi üzerine mahkeme bu hususta karar verir*". Madde metninde ortağın talebi üzerine, hangi süre içinde bilgi verilmesi gerektiğine dair bir açıklık bulunmamaktadır. Üstelik müdürlerin, ortağın elde ettiği bilgileri şirketin zararına olacak şekilde kullanması tehlikesinin olması durumunda talebi red yetkisi bulunmaktadır. Ayrıca bilgi alma hakkının, özellikle mevcut ortağa tanındığı konusunda şüphe yoktur. Oysa AATUHK gereğince payını devreden ortak da şirketin borçlarından dolayı sorumludur. Mevzuatımızda bu yönde açıklık olmamasına karşın doktrinde, *kamu alacakları sebebiyle eski ortağa başvurulması*, ayrılan ortağın ayrılma payının doğru hesaplanıp hesaplanmadığı gibi istisnai hâllerde, bilgi edinme bakımından haklı menfaat bulunduğundan, eski ortağın da bilgi talep edebileceği kabul edilmekte, yine de konuya ilişkin bir düzenleme yapılarak açık hüküm getirilmesi önerilmektedir. Ozan Can, *6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Uyarınca Limited Şirketlerde Ortakların Bilgi Alma ve İnceleme Hakkı*, Ankara, Turhan Kitabevi, 2015, 52-53.

⁷⁹ Budak ve Er, 2013, a.g.m., s.95-97.

SONUÇ

Danıştay'ın 20.06.2019 tarih ve 30807 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan, 11.12.2018 T., 2013/1 E. ve 2018/1 K. sayılı İçtihadı Birleştirme Kararı'nda; limited şirket tüzel kişiliğinden tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan vergi borcunun, şirket ortaklarından tahsili için, öncelikle kanuni temsilcilerin takibinin gerekmediğine hükmedilmiştir. Bu karar ile müdürler ve ortaklar, şirketin kamu borçlarından dolayı "*ikinci derecede ve birinci sırada sorumlu*" olarak aynı anda takip edilebilir.

Oysa İçtihadı Birleştirme Kararı, TTK'nın limited şirketlerin ortaklarının, şirkete karşı ve taahhüt ettikleri sermaye payıyla sorumlu olmalarını sağlayan sistemine aykırı olduğu gibi, anonim şirketin ortaklarına göre yaratılan farklılık, Anayasa'nın eşitlik ilkesine de aykırıdır. Üstelik söz konusu karar ortakların, kamu alacağının tamamı veya bir kısmının müdürlerden tahsilini bekleyerek ödeme yapma konusunda çekingen davranmalarına neden olabilir. Hukuki belirlilik ilkesine, yani vergiler açısından miktar, tarh ve tahsil zamanı ile biçimlerinin önceden belli ve kesin olmasına uygun düşmeyen İçtihadı Birleştirme Kararına, belirttiğimiz gerekçelerle katılmıyoruz. Ayrıca limited şirket ortaklarının, anonim şirket pay sahipleri gibi, şirketin kamu borçlarından sorumlu olmaması için, AATUHK m. 35'te yer alan hükmün kaldırılmasını öneriyoruz.

KAYNAKÇA

- Alışkan, Murat, *Limited Şirket, Tarihçe Niteliği*, İstanbul, Legal Yayıncılık, 2013.
- Altaş, Soner, *Sermaye Şirketlerinin Ortakları ile Kanuni Temsilcilerinin Vergisel Sorumluluğu*, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2019.
- Arslanlı, Halil, *Ticaret Kanunu Şerhi, Limited Şirketler, II. Kitap, 7. Fesil, I. Kısım*, İstanbul, Fakülteler Matbaası, 1963.
- Ayhan, Rıza, *Limited Şirketlerde Ortakların Sorumluluğu*, İstanbul, Kazancı Hukuk Yayınları, 1992.
- Bahtiyar, Mehmet, *Ortaklıklar Hukuku*, 13. Baskı, İstanbul, Beta Yayınları, 2019.
- Bozkurt, Tamer, *Şirketler Hukuku*, 10. Baskı, Ankara, Legem Yayıncılık.
- Bilgili, Fatih ve Demirkapı, Ertan, *Şirketler Hukuku Dersleri*, 5. Basım, Bursa, Dora Yayınları, 2017.
- Budak, Tamer ve Er, Selami. *Limited Şirket Ortaklarının Kamu Alacağına İlişkin Sorumluluklarının Değerlendirilmesi*, İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 2013, C. 4, S. 2, s. 75-104.
- Can, Ozan, *6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Uyarınca Limited Şirketlerde Ortakların Bilgi Alma ve İnceleme Hakkı*, Ankara, Turhan Kitabevi, 2015.
- Candan, Turgut, *Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu*, 3. Baskı, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2006.
- Çamoğlu, Ersin, *Anonim Ortaklık Yönetim Kurulu Üyelerinin Hukuki Sorumluluğu, Kamu Borçlarından Sorumluluk ile*, 3. Baskı, İstanbul, Vedat Kitapçılık, 2010.
- Çamoğlu, Ersin, *İsviçre, Alman ve Türk hukuklarında Limited Ortağın Sınırlı Sorumluluğu İlkesinin Anlamı ve Nitelikleri*, İÜHFD, 1973, C. 38, S. 1-4, s. 499- 519.
- Çamoğlu, Ersin. *Limited Ortağın Sınırlı Sorumlu Prensibine Önemli Bir İstisna: AATUK. m. 35*, İktisat ve Maliye Dergisi, 1970, C. XVI, S.11, s. 426-430.
- Çebi, Hakan, *Limited Şirketler Hukuku*, Ankara, Adalet Yayınevi, 2019.
- Çoşkun, Mahmut, *Açıklamalı İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, 3. Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2016.
- Demirayak, Ezgi Başak, *Limited Şirketlerde Ortakların Şirkete Karşı Bağlılık Yükümlülüğü*, Ankara Barosu Dergisi, 2018, C-, S. 3, s. 23-54.
- Gerçek, Adnan, *Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi*, AÜHFD, 2005, C. 54, S.3, s. 157-193.
- Helvacı, Mehmet, *Anonim Ortaklıkta Yönetim Kurulu Üyesinin Hukuki Sorumluluğu*, 2. Baskı, İstanbul, Beta Yayıncılık, 2001.
- Kırca, İsmail/ Şehirli Çelik, Feyzan Hayal/ Manavgat, Çağlar, *Anonim Şirketler Hukuku, Cilt 1, Temel Kavramlar ve İlkeler, Kuruluş Yönetim Kurulu*, Ankara, BTHAE Yayınları, 2013.

- Kızılot, Şükrü/Şenyüz, Doğan /Taş, Metin/Dönmez, Recai, *Vergi Hukuku*, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2006.
- Moroğlu, Erdoğan, *6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Değerlendirme ve Öneriler, Başlangıç Hükümleri, Ticari İşletme, Ticaret Şirketleri, Kıymetli Evrak ve Son Hükümler*, 7. Baskı, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2012.
- Öçal, Akar, *Belçika ve Fransız Hukuklarında Ticaret Şirketlerinin Yönetimi*, Eskişehir, Anadolu Üniversitesi Yayınları, 1998.
- Öncel, Mualla, *Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk*, Prof. Dr. Fadıl H. Sur'un Anısına Armağan, Ankara, AÜHF Yayınları, 1983.
- Poroy, Reha / Tekinalp, Ünal / Çamoğlu, Ersin, *Ortaklıklar Hukuku II*, 13. Baskı, İstanbul, Vedat Kitapçılık, 2019.
- Pulaşlı, Hasan, *Şirketler Hukuku Şerhi, Cilt III*, 3. Bası, Ankara, Adalet Yayınevi, 2018.
- Pulaşlı, Hasan, *Şirketler Hukuku Genel Esaslar*, Ankara, Adalet Yayınevi, 2017.
- Saban, Nihal, *Vergi Hukuku*, 8. Baskı, İstanbul, Beta Yayınları, 2016.
- Şener, Oruç Hami, *Yargıtay Kararları Işığında Limited Ortaklıklar Hukuku*, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2017.
- Taylar, Yıldırım, *Ölçülülük İlkesi Bağlamında Vergi Ziyat Cezasının Anayasa'ya Uygunluk Sorunu*, 30. Türkiye Maliye Sempozyumu, 20-24 Mayıs 2015, Antalya, s. 137-176.
- Tekinalp, Ünal, *Sermaye Ortaklıklarının Yeni Hukuku*, 4. Bası, İstanbul, Vedat Kitapçılık, 2015.
- Yanlı, Veliye, *Limited Şirketlerin Amme Borçlarından Dolayı Ortakların Sorumluluğu*, Prof. Dr. Erdoğan Moroğlu'na Armağan, İstanbul, İÜHF Yayınları, 1999, s.743-770.
- Levent Yaralı, *Limited Şirketin Kamu Borçlarından Müdürlerin ve Ortakların Sorumluluğu*, 2. Baskı, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2011.
- Yaralı, Levent, *Anonim Şirket Yönetim Kurulu Üyeleri ve Limited Şirket Müdür ve Ortaklarının Şirketin Vergi ve Diğer Kamu Borçlarından Sorumluluğunun Fer'iliği ve Takip Sırası*, Yaklaşım Dergisi, 2010, C-, S.18, s. 298-305.
- Yıldırım, Turan ve Göçgün, Muhammed, *İdarenin Düzenleyici İşlemlerinde Eşitlik İlkesi*, İstanbul Medipol Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 2016, C. 3, S. 2, s. 39-60
- Yıldız, Şükrü, *Türk Ticaret Kanunu Tasarısı'na göre Limited Şirketler*, İstanbul, Arıkan Basım Yayım Dağıtım, 2007.
- Yılmaz, Kazım, *Açıklama ve Örnek Yargı Kararları ile 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Uygulaması*, İstanbul, Bilnet Matbaacılık, 2015.