

SERMAYE ŞİRKETLERİNİN BİRLEŞMESİNDE VERGİ SORUMLULUĞU

TAX LIABILITY IN CORPORATE MERGERS

Hakemli Makale

N. Nilay DAYANÇ KUZEYLİ*

İÇİNDEKİLER

| | |
|--|-----|
| GİRİŞ..... | 130 |
| I. ŞİRKETLERİN BİRLEŞMESİNDE, BİRLEŞEN ŞİRKETİN VERGİ BORÇLARINA İLİŞKİN ÖDEVLERİNİN BİRLEŞİLEN ŞİRKET AÇISINDAN VERGİ SORUMLULUĞU OLARAK DEĞERLENDİRİLİP DEĞERLENDİRİLEMEYECEĞİ SORUNU..... | 131 |
| II. TÜRK TİCARET KANUNU (TTK)'NDA ŞİRKETLERİN BİRLEŞMESİNE İLİŞKİN DÜZENLEMELER ... | 133 |
| III. KVK'DA ÖNGÖRÜLEN BİRLEŞMEYE İLİŞKİN DÜZENLEMELER | 136 |
| A. Genel olarak | 136 |
| B. Birleşme..... | 136 |
| 1. Tasfiye Memurlarının Sorumluluğu..... | 137 |
| 2. Birleşilen Şirketin Vergi Sorumluluğu..... | 138 |
| a. Birleşme Kârının Beyan Edilmesi | 138 |
| b. Birleşme Öncesi Dönemlere Ait, Birleşmeden Sonra Verilmesi Gereken Beyannamelerin Verilmesi ... | 140 |
| c. Birleşme Kârı Üzerinden Tarh Edilecek Verginin Ödenmesi..... | 140 |
| d. Tahakkuk etmiş vergiler ve itirazlı tarhiyatlar için karşılık ayrılması (KVK m.18/3, KVK m.17/7) | 140 |
| e. Birleşme İşleminin Vergi Kanunları Yönünden İncelenmesinin Talep Edilmesi (KVK m.17/8)..... | 143 |
| 3. Birleşme Öncesi Döneme İlişkin Sorumluluk..... | 142 |
| C. Devir..... | 149 |
| IV. KVK İLE TTK SİSTEMİNİN KARŞILAŞTIRILMASI | 152 |
| V. AATUHK'DE ÖNGÖRÜLEN DÜZENLEME | 153 |
| SONUÇ..... | 153 |
| KAYNAKÇA | 155 |

DOI: 10.32957/hacettepehdf.557884

Makalenin Geliş Tarihi: 25.04.2019

Makalenin Kabul Tarihi: 08.05.2019

* İ.D. Bilkent Üniversitesi Doktora Öğrencisi. Eposta: dayanç@bilkent.edu.tr
Bu makale İ.D. Bilkent Üniversitesi Ekonomi ve Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Doktora Programı kapsamında yazılmakta olan “Vergi Hukukunda Sorumluluk” konulu doktora tez çalışmasından türetilmiştir.

ORCID: 0000-0003-2036-3135

ÖZ

Bu makale kapsamında sermaye şirketlerinin birleşmesi ve birleşme neticesinde birleşilen şirketin vergi sorumluluğu incelenecektir. Vergi sorumluluğu, vergi alacağına ilişkin maddi ve şekli ödevlerin, vergiyi doğuran olay kendi kişiliğinde gerçekleşmemiş olan üçüncü kişilerden talep edilebilmesi olarak tanımlanabilir. Şirketlerin birleşmesinde ise birleşilen şirketin, birleşen şirketin vergi ödevlerini yerine getirmemesinden doğan sorumluluğun kendisine atfedilip atfedilemeyeceği, birleşilen şirkete sorumluluk atfedilecek ise, bunun kapsamına ilişkin çeşitli kanunlarda yer alan ve birbirlerinden farklılık gösteren düzenlemeler, bu makale kapsamında değerlendirilecektir.

Anahtar Kelimeler: Vergi Sorumluluğu, Birleşme, Devir, Külli Halefiyet

ABSTRACT

In this article, tax liability of the acquiring company is going to be evaluated. Tax liability exists when the substantive and adjective tax duties regarding tax lien claimed from the third parties in whose personality taxable event is not realized. There are different regulations in different laws regarding the liability of acquiring company from the tax obligations of the acquired company. Acquiring company's liability from the tax obligations of the acquired company and the scope of this liability is going to be explained in this article.

Keywords: Tax Liability, Merger, Acquisition, Universal Succession

GİRİŞ

Vergi Hukuku hem özel hukukun hem de kamu hukukunun etkili olduğu ve kavramlarının kullanıldığı bir alan olmakla birlikte vergi mevzuatında bu kavramlarının her zaman bir diğeriindeki anlam bütünlüğü gözetilerek kullanılmadığı görülmektedir. Bu durum ise uygulamada ve öğretilerde birbirinden farklı yorumlara yol açmaktadır. Bu çalışma kapsamında da özel hukukta yer alan külli halefiyet ilkesinin sermaye şirketlerinin¹ birleşmesi açısından vergi hukukuna yansımaları değerlendirilecektir. Sermaye şirketlerinin birleşmesinde birleşilen şirketin² sorumluluğunun, vergi sorumluluğu olarak değerlendirilip değerlendirilemeyeceğinin tespitinde, birleşen şirketin birleşmeden önceki vergi borçlarına ilişkin maddi ve şekli ödevlerden birleşilen şirketin sorumlu olup olmadığı incelenirken külli

¹ Birleşmeye ilişkin çeşitli kanunlarda farklı düzenlemeler bulunmaktadır. Bu çalışma kapsamında TTK ile KVK karşılaştırmalı olarak incelenecektir. Her ikisinin de ortak olarak kapsamına sermaye şirketleri ile kooperatifler girmektedir. Şahıs şirketleri, TTK kapsamına dahil olmasına rağmen, KVK kapsamında olmadığı için yapılacak açıklamalar şahıs şirketleri için geçerli değildir.

² TTK birleşme türlerine göre eğer devralma şeklinde birleşme söz konusuysa “devralan şirket” ve “devrolunan şirket”; eğer yeni kuruluş şeklinde birleşme söz konusuysa “yeni kurulan şirket” ve “katılan şirket” ifadesini kullanılmaktadır. Ancak aşağıda (s.37-38) detaylı olarak açıklanacağı üzere, KVK, TTK’da öngörülen bu birleşme türleri açısından bir ayırım yapmamaktadır. Bu nedenle çalışmada “birleşen şirket” ve “birleşilen şirket” ifadeleri her iki türü de kapsayacak şekilde kullanılmıştır.

halefiyet ilkesi önem taşımaktadır. Çalışmada sermaye şirketlerinin birleşmesinde vergi sorumluluğu incelenirken bu ilkenin vergi borcu ilişkisinden doğan hak ve yükümlülüklerin intikali açısından etkisi ve birleşme devralma gibi bazı kavramların içeriğinin vergi hukukunun bağımsız niteliği karşısındaki durumuna da değinilecektir.

I. ŞİRKETLERİN BİRLEŞMESİNDE, BİRLEŞEN ŞİRKETİN VERGİ BORÇLARINA İLİŞKİN ÖDEVLERİNİN BİRLEŞİLEN ŞİRKET AÇISINDAN VERGİ SORUMLULUĞU OLARAK DEĞERLENDİRİLİP DEĞERLENDİRİLEMEYECEĞİ SORUNU

Şirketlerin birleşmelerinde, bünyesinde birleşilen şirketin, birleşen şirketin birleşmenin tamamlandığı tarihten önceki vergi borçlarından sorumluluğunun, Türk vergi hukuku açısından vergi sorumluluğu hallerinden biri olarak değerlendirilip değerlendirilemeyeceği tartışılabilir.

Tartışmaya açık olmasının ilk sebebi, vergi sorumluluğunu ve vergi yükümlülüğünü birbirinden ayıran temel özellik ile ilgilidir. Vergi sorumlusunu vergi mükellefinden ayırabilmek için vergiyi doğuran olayın kimin şahsında gerçekleştiği önem taşımaktadır. Vergiyi doğuran olay kendi kişiliğinde gerçekleşen kişi verginin mükellefidir.³ Vergiyi doğuran olay, vergi sorumlusunun kişiliğinde gerçekleşmez.⁴ Şirketlerin devrinde de vergiyi doğuran olay birleşen şirkette meydana gelmekte ve birleşme sebebiyle külli halefiyetin öngörüldüğü hallerde, birleşilen şirket, birleşen şirketin yerine geçmektedir, adeta onun devamı niteliğinde olmaktadır. Bu nedenle vergiyi doğuran olayın kimin kişiliğinde gerçekleştiği sorusunun cevabı iç içe geçmiş bulunmaktadır. Birleşme neticesinde şirketlerden biri (birleşen şirket) sona ermekte, diğeri (birleşilen şirket) onun yerine geçmektedir. Dolayısıyla vergi sorumluluğunda önce çıkan vergi sorumlusunun “vergiyi doğuran olayla ilişkisi olmayan üçüncü kişi” niteliği zayıflamaktadır. Diğer taraftan da, söz konusu vergilere ilişkin vergiyi doğuran olayın bizzat birleşilen şirketin kişiliğinde meydana gelmediği de açıktır.⁵

³ ÖNCEL, Mualla, “Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk”, Prof. Dr. Fadıl Hakkı Sur’un Anısına Armağan, AÜSBF Yayını No:552, Ankara 1983, s.39-55, s.40. Vergi sorumluluğu da, vergi alacağına ilişkin maddi ve şekli ödevlerin, vergiyi doğuran olay kendi kişiliğinde gerçekleşmemiş olan üçüncü kişilerden talep edilebilmesi olarak tanımlanmaktadır. ÖNCEL, 1983, s.41.

⁴ SABAN, Nihal, **Vergi Hukukunda Sorumluluk**, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul 1991, s.9.

⁵ ÖNCEL, 1983, s.49.

İkinci olarak ise, Vergi Usul Kanunu (VUK)'nun 12. maddesi kapsamında düzenlenmiş olan “mirasçılarının sorumluluğu” dışındaki vergi sorumluluğu hallerinde, vergiyi doğuran olay kendi kişiliğinde gerçekleşen kişi -vergi yükümlüsü- ile bu vergi borcuna ilişkin olarak kendisine birtakım maddi ve/veya şekli vergi ödevleri yüklenen kişi -vergi sorumlusu- aynı anda hukuk dünyasında mevcuttur. Ancak, birleşilen şirketin sorumluluğunda mirasçılarının sorumluluğunda olduğu gibi vergi yükümlüsü ile vergi sorumlusu aynı anda hukuk dünyasında mevcut değildir. Hatta vergi sorumluluğunun doğması, bir diğerinin hukuk dünyasından çıkmasına bağlıdır, diyebiliriz. Diğer vergi sorumluluğu hallerinden bu anlamda bir farklılık arz etmesi de birleşilen şirketin sorumluluğunun vergi sorumluluğu olarak değerlendirilmesinde tereddüt yaratmaktadır.

Birleşilen şirketin birleşen şirketin vergi borçlarından sorumluluğu, bazı eserlerde vergi sorumluluğu hallerinden biri olarak değerlendirilmemesine⁶ rağmen; bazı vergi hukuku eserlerinde birleşilen şirketin vergi sorumluluğu, vergi sorumluluğu hallerinden biri olarak değerlendirme kapsamına alındığı;⁷ bazı eserlerde ise bu halin, keskin sınırlar içinde belli bir kategoriye dahil edilmediği⁸ görülmektedir. Bizim görüşümüze göre ise, her ne kadar tipik vergi sorumluluğu özelliklerini çok net bir şekilde taşıyorsa da birleşilen şirketin birleşen

⁶ BİLİCİ, Nurettin, **Vergi Hukuku**, 47. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara, 2019, s.41-49; KANETİ, Selim, **Vergi Hukuku**, Filiz Kitabevi, İstanbul 1989, s.82-94.; ÖNER, Erdoğan, **Vergi Hukuku**, 10. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2018, s.59 vd.; SARILI, Mustafa Ali, **Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk**, Kazancı Hukuk Yayınevi, İstanbul, 2004, s.50-200.

⁷ GERÇEK, Adnan, “Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 54, Sayı 3, 2005, s. 157-193, s.171. Gerçek’e göre, “devralan vergiyi doğuran olayın kişiliğinde gerçekleştiği asıl borçlu olmamasına rağmen, devir edilen veya bölünen kurumun tüm borçlarını üstlendiği, kendi malvarlığından ödediği ve fiili imkansızlık nedeniyle eski kuruma rücu edemediği için birince derece feri borçlu konumunda vergi sorumlusu niteliğine haiz olmaktadır.” GERÇEK, 2005, s. 171; KARAKOÇ Yusuf, **Genel Vergi Hukuku Ders Kitabı**, 8. Baskı, Yetkin Yayınevi, Ankara 2017, s.231.; “Bir Teşebbüsü Kül Olarak Devralan Teşebbüsün Sorumluluğu” başlığı altında vergi sorumluluğu kapsamında bir değerlendirme yapmıştır. (KARAKOÇ, 2017, s.231.)

⁸ Öncel, her ne kadar “vergi sorumluluğuna girmeyen durumlar” başlığı altında incelenmiş olsa da, bu hukuki durumu sorumluluk olarak nitelendirmiştir. (ÖNCEL, 1983, s.49) ÖNCEL Mualla / KUMRULU Ahmet / ÇAĞAN Nami, **Vergi Hukuku**, 27. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara 2018 (ÖNCEL / KUMRULU / ÇAĞAN, 2018.), s.81,84-85 Yazarların bu durumu, “vergi sorumluluğuna girmeyen durumlar” başlığı altında ancak bu durumlar açıklandıktan sonra bağımsız bir kısımda “külli halefiyette mirasçılarının, teşebbüslerin kül olarak devrinde devralan teşebbüsün durumu” olarak adlandırılan ayrı bir kısımda incelenmiş olduğu görülmektedir. Ayrıca, “vergi mevzuatımızda sorumluluğa ilişkin hükümler” in alt başlığı olan, “mirasçılarının sorumluluğu” başlığı altında, Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 19 ve 20. maddelerine uygun olarak yapılan birleşmelerin vergi sorumluluğu kapsamında değerlendirildiği görülmektedir. (ÖNCEL / KUMRULU / ÇAĞAN, 2018, s.81-85); MUTLUER, M. Kamil / DAYANÇ, N. Nilay, **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2014, s.70. Eserde, kurumların devrinde devrolunan kurumun vergi borçlarının devralan kuruma geçişinden söz edilmiştir.; Fevzi Rıfat Ortaç, **Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk**, T.C. Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara 1990, s. 72, 128-137. Ortaç, “külli halefiyette mirasçılarının ve teşekküllerinin tüm olarak devrinde devralan teşebbüslerin durumu”nu vergi sorumluluğu kapsamına girmeyen durumlar kapsamında inceledikten sonra “vergi hukukunda yer alan sorumluluk düzenlemeleri” kapsamında birleşme halinde vergi sorumluluğuna yer vermiştir. (ORTAÇ, 1990, s.137.)

şirketin vergi borçlarından sorumluluğunun vergi sorumluluğu olarak nitelendirilmesi mümkün gözükmemektedir. Ayrıca belirtmek gerekir ki, VUK'da yer alan vergi sorumluluğuna ilişkin kurallar, ilke olarak tek başına vergi sorumluluğu yaratmamaktadır, aksi münferit yasalarda öngörülmemiş olmak koşuluyla vergi sorumluluğunun genel çerçevesini belirlemektedir.⁹ Dolayısıyla münferit vergi yasalarında öngörülen vergi sorumluluğunun kapsamı ve hukuki özelliklerinin VUK'dan farklı olması mümkündür.¹⁰ Kaldı ki, VUK'da düzenlenmiş olan ve çok benzer özellikler ihtiva eden mirasçılarının sorumluluğu, vergi sorumluluğu hali olarak değerlendirilmektedir. Bu makalenin takip eden bölümlerinde de vardığımız bu sonuç güçlendirilmeye çalışılacaktır.

II. TÜRK TİCARET KANUNU (TTK)'NDA ŞİRKETLERİN BİRLEŞMESİNE İLİŞKİN DÜZENLEMELER

Birleşme, bir sözleşme bağlamında, bir veya daha çok ticaret şirketinin malvarlıklarının tasfiye edilmeksizin mevcut veya yeni kurulan bir ticaret şirketi tarafından devralınması, devralınan malvarlıkları karşılığında, devralan şirketin paylarının, önceden belirlenmiş bir değişim oranına göre devrolunan şirket veya şirketlerin ortakları tarafından kendiliğinden iktisap edilmesi ve bu kişilerin devralan şirketin ortağı olmalarıdır.¹¹

Birleşmede devralan şirket kısmında tek bir şirket bulunmaktadır. Buna karşılık, devrolunan şirket sayısı bir veya daha fazla olabilir.¹² Devralan şirket mevcut bir şirkete devralma suretiyle birleşme (Absorptionsfusion¹³) (TTK m.136 (1)(a)) söz konusu olacaktır. Bu halde, iki veya daha fazla sayıda şirket, bütün aktif ve pasifiyle bir diğer şirkete katılarak infisah eder ve katıldıkları şirketin bünyesinde erir. Birleşme için yeni bir şirket kurulacaksa, yeni kuruluş şeklinde birleşme (Kombinationsfusion¹⁴) (TTK m.136 (1)(b)) söz konusu olacaktır. Burada da iki veya daha çok sayıda şirket, birleşme için kurulmuş yeni bir ticaret

⁹ AKKAYA, Mustafa, "Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 46, Sayı 1-4, 1997, (s. 185-208). s.188, dn. 12.

¹⁰ AKKAYA, 1997, s.188, dn. 12.

¹¹ POROY, Reha / TEKİNALP, Ünal / ÇAMOĞLU, Ersin, **Ortaklıklar Hukuku I**, 14. Bası, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2019, s.121, par.141d.

¹² POROY / TEKİNALP / ÇAMOĞLU, 2019, par.141e.; TEKİNALP, Ünal, **Sermaye Ortaklıklarının Yeni Hukuku**, Anonim ve Limited Ortaklıklar, Tek Kişi Ortaklığı, Ortaklıklar Topluluğu, Birleşme, Bölünme ve Tür Değiştirme, Kuramdan Kurala Serisi:4, 4. Bası, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2015, s.681, par.24-06.

¹³ FusG madde 3/a

¹⁴ FusG madde 3/b

şirketi içinde birleşirler.¹⁵ Bunlar dışında uygulama ve öğretide başka birleşme türlerinin de kabul edildiği görülmektedir.¹⁶

Şirketlerin birleşmesinde, her iki birleşme türünde de devrolunan şirket malvarlığının bir şirketten bir diğerine aktarılması söz konusudur. Genellikle devir sebebiyle bir şirketin malvarlığında artış söz konusu olurken, diğer şirketin malvarlığı bütünüyle devralan şirkete aktarılmaktadır. Bu durumun, vergi hukuku açısından önem taşıyabilecek iki yönlü etkisinden söz edilebilir. Bunlardan ilki, devralan şirkette meydana gelebilecek değer artışıdır. Söz konusu devir ve buna bağlı olarak gerçekleşen değer artışının; kurumlar vergisi, katma değer vergisi, damga vergisi gibi yükleri beraberinde taşıdığı söylenebilir. İkincisi ise, devrolunan şirket açısından; devrolunan şirketin faaliyetlerine bağlı vergilerin güvence altına alınması gerekir. Özel hukuk açısından da, şirketin alacaklıların alacaklarını güvence altına alması ihtiyacı ortaya çıkar. Nitekim bu güvenceyi külli halefiyet ilkesi ve bu ilkeye bağlı olarak ortaya çıkan sorumluluk mekanizması sağlamaktadır.

Birleşme işlemi neticesinde devrolunan şirket veya şirketlerin bütün hak ve borçları devralan şirkete geçer ve bu geçiş külli halefiyet ilkesine bağlı olarak gerçekleşir.¹⁷ Külli halefiyet ilkesi, dağılan şirketin aktif ve pasiflerinin ekonomik ve hukuki bir bütün olarak yeni kurulan veya devralan şirkete intikali anlamına gelir.¹⁸ Bu ilkeye göre, bir kişiye ait malvarlığı unsurları, kanunda öngörülmuş özel devir şekillerine uyulmaksızın tek bir olgu ile bir bütün halinde başkasına veya başkalarına geçer.¹⁹ Külli halefiyet ile yeni kurulan veya devralan

¹⁵ POROY / TEKİNALP / ÇAMOĞLU, 2019, par.142b

¹⁶ Devralma ve yeni kuruluş türü birleşme dışında birleşmede devrolunan şirket tarafında birden çok şirket var ise, tek bir işlemle birden çok ticaret şirketin devralınması söz konusudur ve bu tür birleşmeye de “iki taraflı ve devrolunan şirket birden fazla olan birleşmeler” adı verilmiştir. Çıkmalı ve çıkarmalı birleşme adı verilen birleşme türünde ise, birleşmeye katılan şirketler, ortaklara devralan şirkette pay iktisap etmek yerine payların toplam değerine denk gelen bir ayırma akçesi tanımaktadırlar. Üç köşeli birleşmede ise, ayrılma akçesi ödenerek birleşmeden çıkarılacak ortaklara, nakit ayrılma akçesi yerine başka bir şirketin, çoğu kez topluluğun bir diğer şirketinin payları verilir. Detaylı bilgi için bkz. POROY / TEKİNALP / ÇAMOĞLU, 2019, s.126, par 142 f,g,h,ı.

¹⁷ Aynı yönde bkz. KILIÇOĞLU, M. Ahmet, **Türk Borçlar Kanunu’nda Kanuni Halefiyet**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, No. 448, Ankara, 1979, s.6, dn.11., BOZKURT, Tamer, **Ticaret Hukuku – Cilt II, Şirketler ve Kooperatifler Hukuku**, 8. Baskı, XII Levha Yayınları, İstanbul, 2013, s.406; “Tüzelkişiliği sona eren şirketlerin malvarlığı birleşilen şirkette devam eder.” KARAYALÇIN, Yaşar, **Bilanço Hukuku, Kavramlar – İlkeler – Başlıca Sorunlar – Yeni Gelişmeler**, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Ankara 1979, s.111.; YASAMAN, Hamdi, “Şirketlerin Birleşme ve Bölünmeleri”, **Bilgi Toplumunda Hukuk-Ünal Tekinalp’e Armağan**, Cilt I, Beta Yayınları, İstanbul, 2003, s.55; AL KILIÇ, Şengül, **Türk Ticaret Kanunu Tasarısına Göre Ticaret Şirketlerinin Birleşmesi**, Beta Basım Yayım, İstanbul, 2009, s.28.

¹⁸ YALTI, Billur, **Kurumlar Vergisi Kanunu Açısından Sermaye Şirketlerinde Tasfiye, Birleşme, Nev’i Değiştirme**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Mali Hukuk Anabilim Dalı, İstanbul, 1987, s.130.

¹⁹ POROY / TEKİNALP / ÇAMOĞLU, 2019, s.129, par.143a.

şirket, eskilerinin devamı sayılır. Bu açıdan dağılma nedeniyle ilişkilerin kesintiye uğraması veya sona ermesi söz konusu olmaz.²⁰ Böylece, şirketlerin aktif ve pasiflerinde herhangi bir değişiklik olmaksızın aynen yeni kurulan veya mevcut şirkete intikalleri sağlanmış olmaktadır.²¹

Külli halefiyetin söz konusu olabilmesi için kanunda açıkça öngörülmüş olması gerekir.²² Külli halefiyet, TTK'nın 136. maddesinde öngörülmüştür. TTK'nın 136. maddesinin 3. fıkrasına göre; *“birleşme, devrolunan şirketin malvarlığı karşılığında, bir değişim oranına göre devralan şirketin paylarının, devrolunan şirketin ortaklarınca kendiliğinden iktisap edilmesiyle gerçekleşir.”*²³ TTK'nın 136. maddesinin 4. fıkrasına göre de; *“birleşmeyle, devralan şirket devrolunan şirketin malvarlığını bir bütün halinde devralır.”* Nitekim madde gerekçesinde açıkça külli halefiyet ilkesine yer verildiği ifade edilmiştir.²⁴

Her ne kadar malvarlığı kavramının kapsamına²⁵ herhangi bir ayırım olmaksızın, vergi borçları da dahil olmak üzere bütün hak ve borçların gireceği düşünülse de bu konuya ilişkin, şirketlerin birleşmesinde vergi borçlarının intikali açısından TTK'ya göre daha özel düzenleme niteliğinde olan Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK)'nun da incelenmesi gerekmektedir.

²⁰ YALTI, 1987, s.131.

²¹ MİMAROĞLU, Sait Kemal, **Ticaret Hukuku Cilt II**, Sevinç Matbaası, Ankara 1972, s. 137.

²² Örneğin, TBK 202'de öngörülen malvarlığının veya işletmenin devralınmasına ilişkin maddede açık bir şekilde külli halefiyet düzenlenmemiştir. Sadece borçların kanunen nakline ilişkin bir düzenleme bulunmaktadır. (AKMAN, Sermet / BURCUOĞLU, Haluk / ALTOP, Atilla, **Tekinay Borçlar Hukuku**, Filiz Kitapevi, 7. Baskı, İstanbul 1993, s.280.) Bu nedenle, malvarlığı veya ticari işletmenin devrinde vergi borçlarının intikalinin mümkün olup olmadığı tartışmalı olmakla birlikte biz vergi borçlarının da intikalinin mümkün olduğu kanaatindeyiz. Şöyle ki, ticari işletmenin devrinde, işletmeye ait borçlar açısından alacaklılar ile devralan arasında ayrı nakil anlaşmaları yapılmasına gerek kalmadan bir kül olarak kanun hükmü gereği devralana geçmektedir. Ayrıca, ticari işletmenin devri halinde devralanın işletmenin borçlarından dolayı sorumluluğu, tarafların iradesi dışında bir kanun hükmünden kaynaklandığından (TBK 202), devralan kendisi tarafından bilinmeyen borçlardan da sorumlu olacaktır. (ARKAN, Sabih, **Ticari İşletme Hukuku**, 24. Bası, Banka ve Ticaret Hukuku Enstitüsü, Ankara 2018, s.45-46.)

²³ Madde gerekçesinde açıkça külli halefiyet ilkesinden söz edilmiş olmasına rağmen madde metninde de “külli halefiyet” ifadesinin bulunması gerektiği ile ilgili bkz. MOROĞLU, Erdoğan, **6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Değerlendirme ve Öneriler**, 8. Bası, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2016, s.80.

²⁴ DİNÇ, Mutlu / BAHADIR, Çilem / ÜNER, Ezel, **Türk Ticaret Kanunu** (Gerekçeli- Karşılaştırmalı), 13. Baskı, Libra Mevzuat Dizisi, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2019, 136. madde gerekçesi, s.230.

²⁵ Malvarlığı unsurları içerisine haklar ile birlikte borçların da gireceği ancak; Alman Hukukunda borçların malvarlığına dahil saymayan görüşün baskın olması sebebiyle bu hususun Alman Hukukunda tartışmalı olduğunu hakkında bkz. DURAL, Mustafa / ÖZ, Turgut, **Türk Özel Hukuku**, Cilt 4, Miras Hukuku, Filiz Kitabevi İstanbul 2017, par.77.

III. KVK'DA ÖNGÖRÜLEN BİRLEŞMEYE İLİŞKİN DÜZENLEMELER

A. Genel Olarak

KVK'da birleşmeye ilişkin düzenlemelere bakıldığında ilk olarak TTK'nın sistematüğinden ve terminolojisinden farklılığı dikkat çeker. Kısaca açıklamak gerekirse, ister yeni kuruluş ister devralma şeklinde olsun, birleşme; sonucu itibariyle birleşme sebebiyle infisah eden şirket veya şirketlerin birleşme kârını kurumlar vergisine tabi tutan olaydır. Birleşme kârı sebebiyle kurumlar vergisi ödenmesini gerektirmeyen birleşme türüne ise "devir" adı verilmiştir. Bir diğer ifade ile, kurumlar vergisi açısından vergilendirme dışında bırakılmış, bu itibarla teşvik edilmiş birleşmeye, "devir" denilmektedir.²⁶ Dolayısıyla, KVK'da devir olarak adlandırılan durum birleşme işleminden başka bir şey olmamakla beraber, belli koşulların da sağlanması halinde (KVK m.20) vergisel olarak bazı avantajlar getirilmiş olan özel bir birleşme türüdür. Bu nedenle ve karışıklığı da önlemek amacıyla, birleşmeyi ifade etmek için "vergili birleşme", devralmayı ifade etmek için de "vergisiz birleşme" ifadelerinin kullanıldığı görülmektedir.²⁷ Bu kısımda ilk olarak ilgili düzenlemeler KVK kapsamında açıklandıktan sonra, KVK'nın TTK sistematüğinden ve terminolojisinden farklılığına ilişkin olarak bir değerlendirme yapılacaktır. Nitekim bu husus vergi sorumluluğu konusu açısından önem taşımaktadır.

B. Birleşme

KVK'nın 18. maddesi "birleşme" başlığını taşımaktadır. Maddenin ilk fıkrasında bir veya birkaç kurumun diğer bir kurumla birleşmesinin, birleşme nedeniyle infisah eden kurumlar bakımından tasfiye hükmünde olduğu ancak, birleşmede tasfiye kârı yerine birleşme kârının vergiye matrah olacağı düzenlenmiştir. Maddenin ikinci fıkrasında ise, tasfiye kârının tespiti hakkındaki hükümlerin birleşme kârının tespitinde de geçerli olacağı; münfesihi kurumun veya kurumların ortaklarına ya da sahiplerine birleşilen kurum tarafından doğrudan doğruya veya dolaylı olarak verilen değerlerin, kurumun tasfiyesi halinde ortaklara dağıtılan değerler yerine geçeceği; birleşilen kurumdan alınan değerlerin VUK'da yazılı esaslara göre

²⁶ KARAYALÇIN, 1979, s.123.

²⁷ ALTAY, A. Eren, **Şirket Birleşmeleri ve Devralmalarının Kurumlar Vergisi Yönünden İncelenmesi** (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı, Ankara, 2009, s.66,89; GÖKTUNA, H.D. Ege, **Vergi Hukukunda Birleşme, Bölünme ve Hisse Değişimi İşlemleri**, Legal Yayıncılık, İstanbul 2013, s.177, 197.; Maliye Hesap Uzmanları Derneği: Beyanname Düzenleme Kılavuzu, MBHUD, İstanbul 2018, (Beyanname Düzenleme Kılavuzu) s.385.; ŞENYÜZ, Doğan / YÜCE Mehmet / GERÇEK Adnan, **Türk Vergi Sistemi**, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 16. Baskı, Bursa, 2019, s.246-247.; YALTI, 1987, s.201.

değerleneceği ifade edilmiştir. Maddenin üçüncü fıkrasında da KVK'nın 17. maddesine göre tasfiye memurlarına düşen sorumluluk ve ödevlerin, birleşme halinde birleşilen şirkete ait olacağı düzenlenmiştir.

Yapılan doğrudan uygulama atfı sebebiyle birleşilen şirketin vergi sorumluluğunun anlaşılabilmesi için tasfiye memurlarının sorumluluğuna ilişkin hükümlere değinmek gerekir.

1. Tasfiye Memurlarının Sorumluluğu

KVK'nın birleşmeyi düzenlediği 18. maddesinin 3. fıkrasında, birleşilen şirketin vergi sorumluluğu hakkında tasfiye memurlarının sorumluluğuna ilişkin KVK'nın 17. maddesine atıf yapılmıştır. Buna göre, tasfiye memurlarına düşen sorumluluk ve ödevler birleşme halinde birleşilen kuruma ait olacaktır.

Şu noktada belirtmek gerekir ki, tasfiye memurlarının sorumluluğu sadece KVK açısından ele alınmamıştır. Konuya ilişkin KVK dışında hem VUK hem de Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun (AATUHK) kapsamında da düzenleme getirilmiştir. Ancak birleşilen şirketin vergi sorumluluğuna ilişkin atıf doğrudan KVK'nın 17. maddesinde öngörülen tasfiye memurlarının sorumluluğuna ilişkin olduğundan VUK ve AATUHK'da yer alan düzenlemeler burada incelenmeyecektir.

Tasfiye memurlarının sorumluluğu, KVK'nın 17. maddesinin 7. fıkrasında düzenlenmiştir. Buna göre, tasfiye memurları, kurumun tahakkuk etmiş vergileri ile tasfiye beyannamelerine göre hesaplanan vergiler ve diğer itirazlı tarhiyatlar için, 09.06.1932 tarihli ve 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu (İİK)'nin 207. maddesine uygun bir karşılık ayırmadan, aynı Kanun'un 206. maddesinin dördüncü sırasında yazılı alacaklılara ödeme ve ortaklara paylaşırma yapamazlar.²⁸ Aksi takdirde bu vergilerin asıl ve zamları ile vergi cezalarından şahsen ve müteselsilen sorumlu olurlar.

²⁸ Kanun'un 206. maddesinde bu sıralama belirlenmiştir. Buna göre, birinci sırada: A) İşçilerin, iş ilişkisine dayanan ve iflâsın açılmasından önceki bir yıl içinde tahakkuk etmiş ihbar ve kıdem tazminatları dahil alacakları ile iflâs nedeniyle iş ilişkisinin sona ermesi üzerine hak etmiş oldukları ihbar ve kıdem tazminatları; B) İşverenlerin, işçiler için yardım sandıkları veya sair yardım teşkilatı kurulması veya bunların yaşatılması maksadıyla meydana gelmiş ve tüzel kişilik kazanmış bulunan tesislere veya derneklere olan borçları; C) İflâsın açılmasından önceki son bir yıl içinde tahakkuk etmiş olan ve nakden ifası gereken aile hukukundan doğan her türlü nafaka alacakları yer almaktadır. İkinci sırada ise, velâyet ve vesayet nedeniyle malları borçlunun idaresine bırakılan kimselerin bu ilişki nedeniyle doğmuş olan tüm alacakları yer almaktadır. Üçüncü sırada ise, özel kanunlarında imtiyazlı olduğu belirtilen alacaklar yer almaktadır.

Vergi alacağından kastedilen ise ortaklığın tahakkuk etmiş borçları ve tasfiye beyannamelerine göre hesaplanan vergilerdir.²⁹ Tahakkuk etmiş vergi borçları açısından konu itibarıyla herhangi bir sınırlama olmaksızın³⁰ tasfiye memurunun sorumluluğu öngörülmüştür; meğer ki, tasfiye memuru tarafından şirketin tahakkuk etmiş olan vergileri ile tasfiye beyannamelerine göre hesaplanan vergiler ve diğer itirazlı kayıtlar için karşılık ayrılmadan bir sonraki sıradaki alacaklılara paylaşırma yapılmış olsun.

Sonuç itibarıyla, birleşilen şirketin vergi ödevleri aşağıdaki gibi olup bu ödevler vergi sorumluluğu³¹ kapsamında değerlendirilebilecektir.

2. Birleşilen Şirketin Vergi Sorumluluğu

Birleşilen şirketin vergi sorumluluğundan söz edebilmek için vergiyi doğuran olayın bileşen şirkette gerçekleştiği bir vergiye ilişkin şekli ve/veya maddi birtakım ödevlerin birleşilen şirkete yüklenmiş olması gerekir. Bu ödevler aşağıdaki şekildedir:

a. Birleşme Kârının Beyan Edilmesi

Birleşen kurumun hesap dönemi başından, birleşme döneminin başlangıç tarihine kadar geçen süreyi kapsayan kıst dönem kurum kazancının, KVK'nın 14. maddesi gereğince beyan edilmesi gerekmektedir.

Vergili birleşme olarak da adlandırılan bu birleşme türünde, birleşen şirket açısından tasfiye söz konusu olacağından beyanname, KVK'nın 17. maddesinin 2. fıkrasına göre tasfiye memurları tarafından verilir. Buna paralel olarak da, KVK'nın, tasfiye memurlarına düşen sorumluluk ve ödevlerin, birleşme halinde birleşilen kuruma ait olacağına düzenlendiği 18. maddesinin 3. fıkrasının atfî sebebiyle beyanname verme ödevinin de birleşilen kuruma ait olacağı sonucu çıkarılabilecektir. Nitekim aksi yönde değerlendirmeler olsa da³², öğretide

²⁹ EŞGİN, Osman, **Ortaklıklarda Tasfiye İşlemlerinin Türk Vergi Sistemi Açısından Değerlendirilmesi**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2017, s.183.

³⁰ KVK'nın 17. maddesinin 7. fıkrasında düzenlenen sorumluluğun kapsamı ile ilgili vergi türlerine ilişkin bir sınırlama yapılmamıştır. Kurumun tahakkuk etmiş bütün vergi borçlarına ilişkin yukarıda bahsedilen sıraya uyulmadan yapılan paylaşırma neticesinde tasfiye memurunun sorumluluğu gündeme gelebilecektir.

³¹ Bu husus birleşilen şirket açısından vergi sorumluluğu olarak nitelendirilebilecektir; zira vergiyi doğuran olay birleşen şirketin kişiliğinde gerçekleşmiş olmakla birlikte, vergisel yükümlülükleri yerine getirmesi gereken birleşilen şirkettir. Dolayısıyla, vergi sorumluluğuna ilişkin, vergiyi doğuran olay kendi kişiliğinde gerçekleşmemiş olma koşulu sağlanmaktadır.

³² Bu sorumluluğun "Kanuni Temsilcilerin Ödevi" başlıklı VUK'un 10'uncu maddesinden kaynaklanmakta olduğu, söz konusu maddede yer alan sorumluluğun tasfiye memurlarıyla da ilgili olduğu ve bu sorumluluğun KVK'nun 18'inci maddesi gereği birleşilen şirkete yüklenemeyeceği yönündeki görüş için bkz. ALTAY, 2009, s.87.

birçok görüş de birleşme beyannamesinin birleşilen kurum tarafından verilmesi gerektiği yönündedir.³³

Beyan ödevi birleşilen şirkete atfedildiği takdirde, birleşilen şirketin şekli vergi sorumluluğu kapsamında değerlendirilebilir. Zira vergi sorumluluğu, mükellefin hem şekli hem de maddi ödevlerine ilişkin olabilir.³⁴ Burada da beyan yükümlülüğü birleşilen şirketin vergi sorumluluğu olarak ortaya çıkacaktır.

b. Birleşme Öncesi Dönemlere Ait, Birleşmeden Sonra Verilmesi Gereken Beyannamelerin Verilmesi

Birleşilen şirketin, birleşmenin gerçekleşmesinden önceki dönemlerle ilgili olup, bundan sonra verilmesi gereken beyannameleri verme sorumluluğu da birleşilen şirkete aittir.³⁵ Bu beyannamelerin verilmesi, birleşme kârının beyanından sonraya bırakılmaz. Bu beyannamelerin zamanında verilmemesi halinde ortaya çıkabilecek olan cezalardan da birleşilen şirket sorumlu olacaktır.³⁶ Hiç şüphesiz bu durum da birleşilen şirketin şekli vergi sorumluluğu olarak değerlendirilebilecektir.

c. Birleşme Kârı Üzerinden Tarh Edilecek Verginin Ödenmesi³⁷

Bu maddi ödevin vergi sorumluluğu kapsamında değerlendirilip değerlendirilemeyeceği açısından vergiyi doğuran olay kendi şahsında gerçekleşmiş olan şirketin birleşen şirket mi yoksa birleşilen şirket mi olduğu tartışılabilir. Birleşen şirket, bu birleşme işlemi olmasaydı ve tasfiye edilecek olsaydı da ortaya çıkacak olan kâr sebebiyle vergi ödemek durumunda kalacaktı. Nitekim birleşme durumunda, birleşme sebebiyle infisah eden şirketlerin birleşme kârı için tasfiye hükümlerine atıf yapılmıştır (KVK m.18/2). Tasfiye kârı da, tasfiye döneminin sonundaki servet değeri ile tasfiye döneminin başındaki servet değeri arasındaki olumlu farktır (KVK m.17/4). Birleşilen şirketin birleşme kârı üzerinden tarh edilecek vergiyi ödemesi, yukarıdaki açıklamalar ışığında vergi sorumluluğu olarak nitelendirilebilecektir.

³³ Beyanname Düzenleme Kılavuzu, s.385; KAVAK, Ahmet, **Sermaye Şirketlerinin Tasfiye, Birleşme, Devir ve Bölünme İşlemleri**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 2009, s. 158; GÖKTUNA, **2013**, s. 186-187; KIZILOĞLU, Şükrü, **Kurumlar Vergisi Kanunu Şerhi ve Uygulaması**, Cilt II, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2000, s. 2354; NAZALI, Ersin, **Vergisel ve Yeni TTK Yönüyle Anonim ve Limited Şirketlerde Tasfiye, Devir, Birleşme, Bölünme ve Tür Değişimi İşlemleri**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 4. Baskı, İstanbul, 2015, s.113; ÖZBALCI, Yılmaz, **Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamalar**, Oluş Yayıncılık, Ankara 2012, s.546; YALTI, **1987**, s.201.

³⁴ ÖNCEL, **1983**, s.41.

³⁵ ÖZBALCI, **2012**, s.546.; GÖKTUNA, **2013**, s.187.; KIZILOĞLU, **2000**, s.2354, 2355. YALTI, **1987**, s.201.

³⁶ NAZALI, **2015**, s.113.

³⁷ Beyanname Düzenleme Kılavuzu, s.385.

d. Tahakkuk etmiş vergiler ve itirazlı tarhiyatlar için karşılık ayrılması (KVK m.18/3, KVK m.17/7)

Birleşme halinde, birleşilen şirketin sorumluluğu tayin edilirken, tasfiye memurları için KVK'nın 17. maddesinde öngörölmüş olan sorumluluk hükümlerinin uygulanacağına yukarıda değinilmişti. Buna göre, birleşilen şirket, birleşen şirketin tahakkuk etmiş vergileri ile tasfiye beyannamelerine göre hesaplanan vergiler ve itirazlı tarhiyatlar için uygun bir karşılık ayırmakla yükümlüdür. Eğer sayılan değerler açısından karşılık ayrılmadan başka alacaklılara ödeme veya paylaşırma yapılırsa, söz konusu vergilerin asıl ve zamları ile cezalarının ödenmesinden birleşilen şirket sorumlu olacaktır.

Hemen belirtmek gerekir ki, karşılık ayırmadan belli nitelikteki alacaklılara ödeme yapmaktan doğan sorumluluk iflas suretiyle yapılan tasfiyelere özgüdür. Birleşmede iflas yolu ile tasfiye söz konusu olmayacağı için bu açıdan bir sorumluluk da yüklenemeyecektir.³⁸ Bu nedenle birleşilen kurumun ödev ve sorumlulukları, itirazlı tarhiyat için karşılık ayrılması ve tahakkuk etmiş vergilerin ödenmesinden doğan sorumluluktur.³⁹

Birleşilen şirketin birleşen şirkete ait tahakkuk etmiş olan vergilerin ödenmesinden doğan sorumluluğun (vergili birleşmede) vergi sorumluluğu olarak değerlendirilip değerlendirilemeyeceği hususuna burada detaylı olarak değinmek gerekir.

Kanaatimizce, birleşilen şirketin tahakkuk etmiş olan vergilere ilişkin şekli ve maddi ödevlerin yerine getirilmesinden birleşilen şirketin sorumluluğunun da, vergi sorumluluğu olarak nitelendirilebilmesi gerekir.⁴⁰ Öğretide ise, birleşme (vergili birleşme) halinde, devirden (vergisiz birleşmeden) farklı olarak, vergi sorumluluğu kapsamında değerlendirilmediği görölmektedir. Şöyle ki, Öncel'in "*Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk*" başlıklı makalesindeki vergi sorumluluğu halleri değerlendirilirken, "*külli halefiyette mirasçuların ve teşebbüslerin küll olarak devrinde devralan teşebbüsün durumu*" başlığı altında yapılan incelemede, 5422 sayılı KVK'nın sadece vergisiz birleşmelerin düzenlendiği

³⁸ ÖZBALCI, 2012, s.547

³⁹ GÖKTUNA, 2013, s. 187; KIZILOL, 2000, s.2356

⁴⁰ İtirazlı tarhiyatlar için karşılık ayırmak da vergi sorumluluğu olarak nitelendirilmelidir. Nitekim vergi sorumluluğu açısından mutlaka tahakkuk etmiş olan bir vergisinin ödenmesinden doğan sorumluluk olması gerekmez, önemli olan vergiyi doğuran olayın bir başkasının kişiliğinde gerçekleşmiş olan vergiye ilişkin şekli ve/veya maddi ödevlerden sorumluluktur.

maddelere (37-39) atıf yapılmıştır. 5422 sayılı KVK'nın vergili birleşmeleri düzenleyen 36. maddesine değinilmemiştir.⁴¹

Tuncer ve Şanver'in "*Vergi Mükellefiyeti, Vergi Borcu ve Vergi Mesuliyeti*" isimli eserinde vergi halefiyeti grubunda mirasçılar ve devir halini ele alan; tasfiye durumunu ise bu kapsamda değerlendirmeyen de Prof. Blumenstein'in gruplandırmasından söz etmiştir.⁴²

Benzer şekilde, Karakoç, vergi sorumluluğu hallerini incelerken, birleşilen kurumun, birleşen kurumun tahakkuk etmiş veya edecek vergi borçlarını ödemeyi taahhüt etmesinden bahisle vergisiz birleşmeleri vergi sorumluluğu kapsamında değerlendirmiştir. Yazar, "*bir teşebbüsü küll olarak devralan teşebbüsün sorumluluğu*" başlığı altında, sadece sermaye şirketlerinin vergisiz birleşmelerinde külli halefiyete benzer bir durumun söz konusu olduğundan söz etmiş⁴³ ve vergili birleşmeleri vergi sorumluluğunun kapsamı dışında bırakmıştır.

Karayalçın ise, "*Bilanço Hukuku*" isimli eserinde sermaye şirketlerinin birleşmesinde TTK'nın öngördüğü düzen ile KVK'nın öngördüğü düzenin külli halefiyetin öngörülmesi açısından farklı olduğunu belirtmiştir.⁴⁴ TTK'da külli halefiyet birleşmenin sonucu olarak öngörülmüş olmakla birlikte, KVK'da birleşmede (vergili birleşmede) külli halefiyetin söz konusu olmadığı yönünde değerlendirme yapılmıştır.

Bilici ise, şirketlerin devredilmesi durumunda birleşen şirketin vergi borçlarından sorumluluğunun birleşilen şirkete geçeceğini, vergisiz birleşmelere ilişkin olan KVK'nın 20. maddesine atıf yapmak suretiyle belirtmiştir.⁴⁵

Gerçekten de, aşağıda incelenecek olan KVK'nın "devir" olarak nitelendirdiği vergisiz birleşmelerin düzenlendiği 19. maddede, hangi birleşmelerin vergisiz olacağı belirlenirken, birleşen şirketin birleşilen şirket tarafından "bir bütün halinde" devralınmasından söz edilmektedir. Benzer şekilde, 5422 sayılı eski KVK'da da "bir küll halinde" ifadesi yer almaktaydı. Böyle bir ifade, KVK'nın "vergili birleşmeler" in düzenlendiği 19. maddesinde yer almadığı gibi, 5422 sayılı KVK'nın da 36. maddesinde yer almamaktadır. Bu açıdan

⁴¹ ÖNCEL, 1983, s.48-49.

⁴² Bir yandan da bu ayrımı suni kalması nedeniyle eleştirmektedir. TUNCER Selahattin / ŞANVER Salih, "Vergi Mükellefiyeti – Vergi Borcu – Vergi Mesuliyeti", **İktisat ve Maliye Dergisi**, Cilt V, 1959, (s.525-537), s.536.

⁴³ KARAKOÇ, Yusuf, **Genel Vergi Hukuku**, 7. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 2014, s.231.

⁴⁴ KARAYALÇIN, 1979, s.123, dn.19.

⁴⁵ BİLİCİ, 2019, s.48, dn.84.

değerlendirildiğinde, TTK'daki külli halefiyet maddesine rağmen, vergisiz birleşmelerden farklı olarak, vergili birleşmelerde külli halefiyetin vergi borcu ilişkisini kapsamadığını söylemek mümkün olabilecek midir?

Vergi borcu ilişkisi açısından külli halefiyet ilkesinin uygulanmayacağı⁴⁶, Kanun'un lafzı sebebiyle (TTK'da öngörülmüş olan külli halefiyet ilkesine rağmen, KVK'nın 18. maddesinde düzenlenmemesinin bilinçli susma olarak değerlendirilmesi neticesinde) savunulabilse de, vergili birleşmelerde Kanun, tasfiye memurlarının sorumluluğuna atıf yapmıştır ve tasfiye memurları da kurumun tahakkuk etmiş vergileri için karşılık ayrılmasından sorumlu tutulmuşlardır. Buna paralel olarak da birleşilen şirket, birleşen şirketin tahakkuk etmiş olan vergilerinin ödenmesinden sorumlu olacaktır. Vergi sorumluluğundan söz edebilmek için mutlaka külli halefiyetin öngörülmüş olmasına da gerek yoktur. Halefiyet, vergi sorumlusu açısından vergi sorumluluğuna göre daha fazla koruma sağlar. Dolayısıyla vergili birleşmelerde külli halefiyet ilkesinin uygulanmayacağı savunulsa bile, bu durum, birleşilen şirketin vergi sorumlusu sıfatını haiz olmasını engellemeyecektir. Kanaatimizce tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçları açısından vergili birleşmelerde ve vergisiz birleşmelerde aynı sonuca varmak gerekir.⁴⁷ Dolayısıyla, vergili birleşmelerde de vergisiz birleşmede olduğu gibi birleşilen şirketin, birleşen şirketin tahakkuk etmiş vergi borçları sebebiyle vergi sorumluluğunun olduğu ifade edilebilir.

e. Birleşme İşleminin Vergi Kanunları Yönünden İncelenmesinin Talep Edilmesi (KVK m.17/8)

Birleşme halinde, birleşilen şirketin birleşme kârının beyanı ile birlikte, birleşme muamelesinin vergi bakımından incelenmesini talep etmesi gerekecektir. Bu şekli ödev de yine birleşilen kuruma aittir ve vergi sorumluluğu kapsamında değerlendirilebilecektir.

3. Birleşme Öncesi Döneme İlişkin Sorumluluk

Birleşme halinde, KVK'nın 18. maddesinin atfı ile KVK'nın 17. maddesinde tasfiye memurları için öngörülen sorumluluk, birleşilen şirket için de söz konusu olacaktır. Bu sorumluluğun kapsamı ise, yukarıda açıklanmıştır. Birleşen kurumun tahakkuk etmiş vergi borçları açısından birleşilen kurumun sorumlu olduğunda bir şüphe yoktur. Bununla birlikte,

⁴⁶ Burada olsa olsa vergi borcu ilişkisi açısından külli halefiyet ilkesinin uygulanmayacağı ifade edilebilir. Yoksa TTK'daki külli halefiyet ilkesinin KVK 18 nedeniyle geçerli olmayacağını söylemek mümkün değildir.

⁴⁷ Ancak birleşme öncesi döneme ilişkin sorumluluğun tespiti açısından aşağıda tekrar bir değerlendirme yapılacaktır. Nitekim bu halde, tahakkuk etmiş borçlarda olduğu gibi kanunda öngörülmüş açık bir düzenleme yoktur ve külli halefiyet ilkesinin varlığına göre sonuç değişecektir.

birleşmenin gerçekleşmesinden önce yerine getirilmiş olması gereken vergi ödevlerinin yerine getirilmemesinden doğan sorumluluk, yukarıda açıklanan kapsamda yer almamaktadır.⁴⁸ Birleşilen kurumun bu borçlardan sorumlu olup olmadığına ilişkin doğrudan bir düzenleme olmamakta birlikte, birleşme öncesindeki dönemlere ait vergi ödevlerinin yerine getirilmemesinden doğan sorumluluğun o dönemdeki kanuni temsilciye ait olduğuna ilişkin VUK'un 10. maddesinin 4. fıkrasında açık bir düzenleme bulunmaktadır.

Her ne kadar birleşme öncesi döneme ilişkin sorumluluk açısından birleşilen şirketin değil, kanuni temsilcinin sorumlu olması gerektiği yönünde konu net gibi gözükse de külli halefiyet ilkesinin varlığını kabul edersek, bu ilke karşısında, birleşmeden önceki dönemlere ilişkin vergisel yükümlülüklerden neden birleşilen şirketin sorumlu tutulmaması gerektiğinin ve aşağıda ortaya konan diğer sorunların açıklanması gerekir. Bu nedenle, söz konusu vergi ödevlerinin yerine getirilmemesi durumundaki sorumluluk açısından da ayrıca bir değerlendirme yapmak uygun olacaktır.

Acaba kanun koyucu birleşme halinde birleşilen şirketin sorumluluğunu tasfiye memurlarının sorumluluğuna atıf yapmak suretiyle düzenlerken, birleşilen şirketin sorumluluğunu külli halefiyet ilkesine istisna teşkil edecek şekilde sınırlandırmak mı istemiştir, bir başka ifade ile KVK'da getirdiği düzende birleşmeden önceki vergi ödevlerinin yerine getirilmemesinden doğacak olan sorumluluğu özel hükümde düzenlemeyerek bilinçli olarak susmuş mudur⁴⁹ yoksa birleşmeden önceki vergi ödevlerinin yerine getirilmemesi halinde TTK'da açıkça getirilen külli halefiyet ilkesinin varlığına dayanarak ayrıca düzenleme gereği mi duymamıştır? Bununla beraber, VUK'un 10. maddesine rağmen bilinçli susmadan bahsedilebilir mi? Yoksa külli halefiyet ilkesi vergili birleşmeler için vergi borcu ilişkisini kapsamamakta mıdır?

Bu noktada belirtmek gerekir ki, külli halefiyetin öngörülüp öngörülmediğinin cevabı sadece birleşme öncesi vergi borçlarından sorumluluğun muhatabının belirlenmesi açısından değil; vergi borcu ilişkisinden doğan hakların da kullanımını açısından önem taşır. Zira külli halefiyet ilkesinin kabulü ile birleşilen şirket, vergi sorumluluğundan daha geniş yetkiler elde

⁴⁸ Vergileme ile ilgili ödevlerinden zamanında yerine getirilmemiş olmasından doğan sorumluluk bakımından açıklık olmamakla birlikte tasfiye memurunun sorumlu tutulmaması gerektiği hakkında bkz. ÖZBALCI, 2012, s.489.

⁴⁹ Bilinçli susma hallerinde kanun, meseleyi olumsuz bir şekilde çözmüştür. Bu durumda ortada bir kanun boşluğu bulunmadığından, hâkim tarafından boşluk doldurma faaliyeti değil, anılan kanun hükmünün zıt anlamı itibarıyla uygulanması söz konusu olacaktır. (OĞUZMAN, Kemal / BARLAS, Nami, **Medeni Hukuk**, Vedat Kitapçılık, 24. Baskı, İstanbul, 2018, s.97, par.327.)

etmektedir. Nitekim külli halefiyet ile birlikte doğrudan birleşen şirketle vergi idaresi arasındaki ilişkinin, birleşen şirketin yerine geçmek suretiyle tarafı haline gelmektedir.

Kanaatimizce, kanun koyucunun amacı KVK'nın 17. maddesine atıf yapmak suretiyle birleşilen şirketin sorumluluğunu sınırlandırmaktansa, tasfiye döneminin özelliği gereği tereddüt yaratabilecek nitelikteki bazı ödevlerin yerine getirilmesini güvence altına almak için özellikle düzenlemektir. Bununla bağlantılı olarak, aşağıda incelenecek olan diğer bir birleşme türü olan devir (vergisiz birleşme) halinde, tasfiye söz konusu olmadığından, bu tür bir düzenlemeye, devralan şirketin sorumluluğu kapsamında yer verilmemiştir. Kaldı ki, bu tartışmayı bir yönü ile geri planda bırakabilecek nitelikte, doğrudan bu konuya ilişkin başka bir kanun hükmü bulunmaktadır.

Şöyle ki, birleşmenin gerçekleştirilmesinden önce yerine getirilmiş olması gereken herhangi bir vergi ödevi olup da bu ödev yerine getirilmemişse bundan kimin sorumlu olacağına ilişkin VUK'un 10. maddesi bir düzenleme getirmektedir. “*Kanuni temsilcilerin ödevi*” başlığını taşıyan VUK'un 10. maddesi kanuni temsilcilerin sorumluluğunu düzenlemektedir. Kanun'un 10. maddesinin 4. fıkrasına göre, tüzel kişilerin tasfiye haline girmiş veya tasfiye edilmiş olmaları, kanuni temsilcilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki zamanlara ait sorumluluklarını da kaldırmaz. Bu konuyla ilgili biraz daha detaylı düzenleme getiren, VUK'un 10. maddesinin 5. fıkrası ise yakın zamanda VUK kapsamına alınmış olmakla birlikte aslında uzunca bir süredir KVK'nın 17. maddesinin kaldırılan 9. fıkrasında⁵⁰ yer almaktaydı.⁵¹

⁵⁰ Danıştay 17. maddenin 9. fıkrası ile ilgili birçok kararında, söz konusu hüküm 2009'da yürürlüğe girdiği için bu tarihten önceki dönemlerdeki yükümlülüklerle ilişkin tüzel kişiliği sona eren şirketin kanuni temsilcisi adına yapılacak tarhiyatın, vergi hukukunda geriye yürümezlik ve verginin yasallığı ilkelerine aykırı olduğundan yapılan tarhiyatı hukuka uygun bulmamıştır. T.C. Danıştay 9.D, 2013/12003, K.2016/2725, T.13.04.2016 (<http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.html>); T.C. Danıştay 3. D, 2012/1761, K.2015/3576, T.25.05.2015 (<http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.html>); T.C. Danıştay VDDGK, E.2014/523, K.2014/823, T.1.10.2014 (<http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.html>); T.C. Danıştay 9. D., E.2013/11310, K.2013/12989, T.26.12.2013 (<http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.html>); T.C. Danıştay 9. D., E.2010/10149, K.2013/4858, T.20.05.2013 (<http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.html>).

⁵¹ Bu hüküm, 03.07.2009 tarihli 5904 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un 6. maddesi ile eklenmişti. Söz konusu düzenleme şu şekildeydi: “*Tasfiye edilerek tüzel kişiliği ticaret sicilinden silinmiş olan mükelleflerin tasfiye öncesi ve tasfiye dönemlerine ilişkin olarak salınacak her türlü vergi tarhiyatı ve kesilecek cezalar, müteselsilen sorumlu olmak üzere; tasfiye öncesi dönemler için kanuni temsilcilerden, tasfiye dönemi için ise tasfiye memurlarından herhangi biri adına yapılır. Limited şirket ortakları, tasfiye öncesi dönemlerle ilgili bu kapsamda doğacak amme alacaklarından şirkete koydukları sermaye hisseleri oranında sorumlu olurlar. Şu kadar ki, bu fıkra uyarınca tasfiye memurlarının sorumluluğu, tasfiye sonucu dağıtılan tutarla sınırlıdır.*” Kanun'un gerekçesinde ilgili düzenlemenin “*limited şirket ortakları ve tasfiye memurlarının sorumluluklarına açıklık getirilmesi amacıyla*” getirildiği ifade edilmişti. Ancak daha sonra bu hüküm 7103 sayılı Vergi Kanunları ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile mülga edilmiştir. Mülga edilen hüküm benzer şekilde yine 7103 sayılı Kanun ile 21.03.2018 tarihinde VUK'un “kanuni temsilcilerin

Söz konusu hükme göre, tasfiye döneminde kanuni temsilci sıfatıyla vergi ödevlerini yerine getirmekle tasfiye memuru sorumlu iken birleşmenin gerçekleşmesinden önce yerine getirilmiş olması gereken vergi ödevlerinden de ilgili dönemdeki kanuni temsilci sorumlu olacaktır.⁵²

Kanuni temsilcinin sorumlu tutulabilmesi için belli şartların gerçekleşmesi gerekir. Bu durum, VUK'un 10. maddesinin 2. fıkrasından anlaşılmaktadır. İlgili hükümde, kanuni temsilcilerin ödevlerini yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacakların, kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınacağı düzenlenmiştir. Kanuni temsilcinin malvarlığına gidebilmek için sağlanması gereken kümülatif koşullar birlikte var olmadıkça, vergi mükelleflerinin veya sorumlularının vergi borçlarından dolayı bunların kanuni temsilcilerinin takip edilmelerine olanak yoktur.⁵³ Bu koşullardan ilki, vergi alacaklarının vergi mükellefi veya sorumlusunun malvarlığından tamamen veya kısmen alınamamış olmasıdır. İkinci koşul, vergi alacağının tamamen veya kısmen asıl borçlunun malvarlığından tahsil edilememiş olmasının sebebi kanuni temsilcilerin vergi ile ilgili

ödevi" başlıklı 10. maddesinin 5 fıkrasının konusu haline getirilmiştir. 7103 sayılı Kanun ile ilgili düzenlemenin KVK kapsamından çıkartılıp VUK kapsamına sokulmasının gerekçesi özel olarak açıklanmamıştır ancak yapılan değişikliklerin gerekçesi 533 sıra sayılı komisyon raporunda genel olarak açıklanmıştır. Buna göre, değişikliğin "*Kanun tasarisinin 6-15. maddelerinde 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun çeşitli maddelerinde değişikliğe gidilerek vergi tabanının genişletilmesi, çeşitli konularda ihtilafların, belirsizliklerin giderilmesi... amaçlı*" olduğu ifade edilmiştir. Söz konusu fıkranın VUK'un 10. maddesinin kapsamına sokulmasının yerinde olduğu kanaatindeyiz. Şöyle ki, tüzel kişilerde vergi ile ilgili yükümlükleri kanuni temsilcileri aracılığı ile yerine getirmektedirler; tasfiyeye giren şirketlerde de kanuni temsilci tasfiye memurudur ve vergisel yükümlülükler tasfiye memuru aracılığı ile yerine getirilir. İlgili madde de sadece tasfiye memurlarını değil; kanuni temsilcileri de ilgilendiren genel nitelikli bir düzenlemedir. Dolayısıyla bu düzenlemenin bu konu açısından KVK yerine daha genel nitelikli bir kanun olan VUK'da doğrudan kanuni temsilcilerle ilgili olan madde içeriğinde düzenlenmiş olması daha isabetli olduğu görüşündeyiz. Ancak içerik itibarıyla özellikle de öngördüğü müteselsil sorumluluk esasından ciddi anlamda eleştiriye açık bir düzenlemedir

⁵² "*Birleşilen kurumun birleşen kurumun vergi borcuna ilişkin sorumluluğu tahakkuk etmiş vergiler açısından geçerlidir. Birleşen kurumun birleşme öncesindeki dönemlere ait vergi ödevlerinin yerine getirilmemesinden doğan sorumluluk, gerekli diğer şartların da sağlanması halinde o dönemdeki kanuni temsilciye ait olacaktır.*" GÖKTUNA, **2013**, s.187.; Bu görüşün aksine birleşmenin gerçekleşmesinden önceki dönemleri ilgilendiren ve birleşmenin gerçekleşmesinden önce yerine getirilmesi gereken ödevlerin yerine getirilmesinden, kurum infisah ettiğinden ve kanun bu dönemdeki sorumluluk için tasfiye memurlarına ilişkin hükümlere atıf yaptığından birleşilen şirketin sorumlu olması gerektiği; birleşen şirket ticaret sicilinden silindiğinden birleşme öncesi dönemler için birleşen kurum hakkında bir tarhiyat yapılmasının gerekmesi durumunda bu tarhiyatın, birleşilen şirket adına yapılması gerektiği; bu tarhiyatın her ne kadar infisah eden kurumun sorumluluğunda da olsa hukuken olmayan bir kurum adına işlem yapılamayacağı için tüm işlemlerin birleşilen kurum adına yapılması gerektiği ile ilgili olarak bkz. NAZALI, **2015**, s.113.

⁵³ CANDAN, Turgut, **Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Alacaklardan Sorumluluğu**, Güncelleştirilmiş 3. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006, s.94.

ödevlerini yerine getirmemiş olmasıdır. Üçüncü koşul ise bu ödevlerin yerine getirilmemesinin kanuni temsilcinin kusurlu davranışından kaynaklanmış olmasıdır.⁵⁴

Kanuni temsilcinin sorumluluğuna gitmek için aranılan ilk koşulu incelerken- ki bu koşul, vergi alacağının tamamen veya kısmen vergi mükellefinin veya vergi sorumlusunun malvarlığından alınamamış olmasıdır- birleşilen şirketin mi yoksa birleşen şirketin mi malvarlığının esas alınacağı sorusunun cevaplanması gerekmektedir. Öğretideki hâkim görüşe göre, birleşmenin gerçekleşmesinden önce yerine getirilmiş olması gereken vergileme ödevlerinin yerine getirilmemiş olmasının sorumluluğu birleşilen kuruma yükletilemez.⁵⁵ Ancak bu görüş karşısında da, yukarıda belirttiğimiz üzere, külli halefiyet ilkesine rağmen⁵⁶, birleşmeden önceki dönemlere ilişkin vergisel yükümlülüklerden neden birleşilen şirketin sorumlu tutulmaması gerektiğinin açıklanması gerekir.

Kanuni temsilcinin sorumluluğu ile ilgili ilk koşulun sağlanıp sağlanmadığını incelerken⁵⁷, külli halefiyet ilkesi önem taşımaktadır. Öyle ki, ilk koşul, vergi alacağının tamamen veya kısmen vergi mükellefinin veya vergi sorumlusunun malvarlığından alınamamış olmasıdır. Bu noktada birleşilen şirketin mi yoksa birleşen şirketin mi malvarlığının öncelikle incelenmesi gerektiğinin cevabı külli halefiyet ilkesinin varlığına göre değişebilecektir. Bu noktada iki ihtimalin değerlendirilmesi gerekir:

Birincisi, eğer birleşme öncesinde yerine getirilmesi gereken ancak getirilmemiş bir vergi ödevi varsa, külli halefiyet ilkesi ile birlikte, bunlardan doğan sorumluluğun, önceki şirketin devamı niteliğinde olan, birleşilen şirkete ait olduğu ifade edilebilecektir. Dolayısıyla kanuni temsilcinin sorumluluğuna gitmeden önce birleşilen şirketin malvarlığından söz konusu alacağın tamamen ya da kısmen tahsiline imkân olup olmadığının incelenmesi gerekecektir.

⁵⁴ CANDAN, 2006, s.95.

⁵⁵ ÖZBALCI, 2012, s.548, KIZILOĞLU, 2000, s.2357, GÖKTUNA, 2013, s.187.

⁵⁶ Külli halefiyetin varlığını kabul ettiğimizi varsayarsak.

⁵⁷ Eklenen 5. fıkra, tasfiye edilerek tüzel kişiliği ticaret sicilinden silinmiş olan mükelleflerin, tasfiye öncesi ve tasfiye dönemlerine ilişkin her türlü vergi tarhiyatı ve ceza kesme işleminin, müteselsilen sorumlu olmak üzere, tasfiye öncesi dönemler için kanuni temsilcilerden, tasfiye dönemi için tasfiye memurlarından herhangi biri adına yapılacağını düzenlemektedir. Ticaret sicilinden silinmiş şirketlerle ilgili olarak eğer birleşme işlemi öncesinde yerine getirilmiş olması gereken vergi ödevleri yerine getirilmemişse doğrudan o dönemki kanuni temsilcinin sorumluluğuna gidilebilecek midir yoksa her şekilde yukarıda sayılan koşulları aramak gerekecek midir sorusu karşısında yukarıda sayılmış olan koşulların aranmaması için geçerli bir neden bulunmadığı söylenebilir. Bu nedenle de şirketin ticaret sicilinden silinmiş olması durumunda daha sonra sona eren şirketin malvarlığından alınamamış bir vergi borcunun ortaya çıkması halinde kanuni temsilcinin sorumluluğuna gidilebilmesi için kanuni temsilcinin o dönemki vergi ödevlerini gereği gibi yerine getirmemiş olması ve kusurlu olması şartları da aranacaktır.

İkinci ihtimalde, yine diğer şartların da gerçekleşmesiyle ilgili dönemdeki kanuni temsilcinin sorumluluğuna gidilebilecektir fakat bu durumda külli halefiyet ilkesinden ve söz konusu borçların birleşilen şirkete geçmesinden bağımsız olarak, birleşen şirket sona ermiş olduğu için⁵⁸ bu borcun ondan kısmen veya tamamen tahsiline imkân kalmadığından kanuni temsilciye başvurulacaktır. Nitekim, VUK'un 10. maddesinin 4. fıkrası tüzel kişilerin tasfiye edilmiş olmalarının kanuni temsilcilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki zamanlara ait sorumluluklarını kaldırmayacağını düzenlemiştir.

Yukarıdaki açıklamalardan anlaşıldığı üzere, külli halefiyet ilkesinin vergi borcu ilişkisini de kapsayıp kapsamadığı iki açıdan önem taşır; bunlardan birincisi birleşen şirkete ait hakların da intikali açısından, ikincisi de kanuni temsilcinin sorumluluğuna gidilmeden önce birleşen mi birleşilen şirketin mi malvarlığına başvurulacağına tespiti açısından.

TTK'da açıkça öngörülmüş olan külli halefiyet ilkesinin vergi hukukundaki etkisini açıklayabilmek için, vergi hukuku özel hukuk ilişkileri kapsamında değerlendirme yapmak gerekir. Vergi hukuku ve özel hukuk ilişkilerinde genellikle üç durumla karşılaşılır; bunlardan ilki, vergi hukukunun özel hukuka açıkça atıf yapması halidir. Bu durumda özel hukuk kaideleri tamamen vergi hukuku alanında da uygulama alanı bulur.⁵⁹ İkinci hal ise, vergi hukukunun özel hukuka zımnen atıf yapması ya da hiç yapmaması halidir.⁶⁰ Vergi hukuku ve özel hukuk ilişkilerinde tartışma yaratan durum genellikle budur; bir hususun özel hukukta düzenlenip vergi hukukunda düzenlenmediği ve vergi hukuku alanında söz konusu meselenin tereddütlü olması halidir. Üçüncü durumda da vergi hukuku özel hukuktan açıkça ayrılan bir düzenleme getirmesi halidir.⁶¹

⁵⁸ İdarenin tasfiye edilmiş, dolayısıyla tüzel kişiliği ortadan kalmış şirketlerin tasfiye döneminden önceki borçları için tarhiyat yaptığı görülmektedir. Bir başka ifade ile, tüzel kişiliği olmayan topluluklar hakkında bunların hak ehliyeti bulunmamasına rağmen idari işlem tesis edilmektedir. Bununla birlikte, böyle bir tarhiyata karşı açılacak davada tüzel kişiliği bulunmaması sebebiyle davada taraf ehliyetinin de olamayacağından bahisle Danıştay'ın davayı reddettiği kararları da bulunmaktadır. İdarenin uyguladığı yasa gereği, hakkında işlem tesis ettiği bir süreyi, tüzel kişiliği bulunmadığı gerekçesiyle yargısal korunmanın dışında bırakmak, iptal davalarıyla amaçlanan hukuka uygunluk denetiminden sapma anlamına gelecektir. Bu konu hakkında detaylı bilgi için bkz. CANYAŞ, Oytun, "Vergi Yargılaması Hukukunda Ehliyet", **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Sayı:19, Yıl 5., s.355-414, s.366-371.; Ehliyet yönünden reddedilen kararın onandığı kararlar için bkz. T.C. Danıştay, 4. D., E. 2015/1038, K. 2016/9 T. 20.1.2016 (<http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.html>); T.C. Danıştay, VDDGK, E. 2017/163, K. 2017/257, T. 26.4.2017 (<http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.html>).

⁵⁹ ERGİNAY, Akif, "Vergi Hukuku ve Diğer Hukuk Branşlarıyla Münasebeti", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Ankara 1951, Cilt. VII, Sayı. 3-4, s.670-686, s. 681.

⁶⁰ ERGİNAY, 1951, s.682.

⁶¹ Bu durum her ne kadar Erginay'ın eserinde, vergi hukukunun özel hukuku açıkça değiştirmesi olarak ifade edilmiş olsa da, özel hukuk kaidesinin vergi hukuku alanında uygulanmasının değiştirilmesi olarak anlaşılmalıdır. Yoksa vergi hukukunun özel hukuk alanını etkileyecek bir değişiklik yapması şeklinde

Vergili birleşmelerde külli halefiyetin düzenlenmemiş olması durumunun bilinçli susma olarak değerlendirilip değerlendirilmediğine göre ikinci veya üçüncü kategoride incelenebilecektir. Çünkü bilinçli susma olduğunu düşündüğümüzde ikinci kategoride söz konusu olan belirsizlik ortadan kalkmaktadır. Eğer KVK'nın bilinçli olarak susmak suretiyle bu durumu olumsuz bir şekilde düzenlediği yorumunu yaparsak, bu durum üçüncü kategori kapsamında değerlendirilecek ve külli halefiyetin vergili birleşmeler için öngörülmediği sonucuna bizi götürecektir.

Külli halefiyetin KVK'da vergili birleşmeler için düzenlenmeyerek belirsizliğin olduğu kabul edilirse bu durum ikinci kategoride değerlendirilecektir ve bu halde iki sonuca varılabilecektir:

Birincisi, vergi hukukunun bağımsızlığı gereği vergi hukukunun özel kanun olan KVK'da vergili birleşmeler açısından külli halefiyeti düzenlememek suretiyle külli halefiyeti öngörmediği sonucudur. Nitekim Erginay'ın belirttiği üzere, İtalyan yazar Tesoro'ya göre, vergi hukuku şüphesiz özel hukuk kaidelerinden ayrılabilir, hatta bu ayrılış aynı müessese ismi altında dahi olabilir tıpkı birleşme müessesesi kapsamında olduğu gibi. Fakat böyle hukuki bir müessese iki hukuk branşı bakımından tam bir sistem dahilinde ayrılmış sayılmaz.⁶² Fransız yazar Trotabas'a göre de, vergi kanunlarının hiç atıf yapmadıkları hallerde vergi hukukunun özel hukuk kaidelerine bağlı olacağı iddiası yanlıştır.⁶³ Nitekim bu kategori kapsamında yapılmış olan açıklamalar vergi hukukuna hakim olan vergilerin yasallığı ilkesi açısından ortaya çıkabilecek herhangi bir tereddütü bertaraf edecek niteliktedir.

Yapılabilecek ikinci yorum ise, vergi hukukunun sessiz kaldığı bu durumda özel hukuk kaidelerinin uygulanması gerektiğidir. TTK'da külli halefiyet ilkesi açıkça öngörülmüştür. Bu ilke karşısında, özel hukuk ilişkilerinin tamamının tarafının birleşilen şirket olacağı noktasında bir tereddüt bulunmamaktadır. Özel hukuk ilişkilerinin dışında, birleşen şirket ile vergi idaresi arasında vergi borcu ilişkisinden doğan hak ve yükümlülüklerin de geçeceği savunulabilir.

Kanaatimizce vergi borçları açısından, hangi borçlardan birleşilen şirketin sorumlu olacağı, tasfiye memurlarının sorumluluğunu düzenleyen KVK'nın 17. maddesine yapılan atıf

anlaşılmalıdır. KVK'nın bu hususu özel hukuk alanında değiştirdiğini veya aksini öngördüğünü iddia etmek hukukta antinominin varlığını kabul etmek anlamına gelir ki bu mümkün değildir.

⁶² ERGİNAY, 1951, 682.

⁶³ ERGİNAY, 1951, 682.

suretiyle tasfiye dönemindeki belirsizlikleri gidermek amacıyla belirlenmiştir. Madde sadece tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçları için birleşilen şirketin sorumluluğunu öngörmektedir. Bu maddenin kapsamında, birleşmeden önceki dönemlere ilişkin vergi ödevlerinin yerine getirilmemesinden doğan sorumluluk yer almamaktadır. Bu borçlardan diğer şartların da sağlanması halinde o dönemdeki kanuni temsilcinin sorumlu olacağı kabul edilmektedir.⁶⁴ Gerekli şartların sağlanması halinde ilgili dönemdeki kanuni temsilci sorumlu olacağı hususu ayrıca VUK'un 10. maddesinde de düzenlenmiştir. Kanuni temsilcinin sorumluluğuna gidebilmek için de öncelikle mükelleflerin veya vergi sorumlularının malvarlığından tamamen veya kısmen söz konusu vergi ve buna bağlı alacağın alınamamış olması gerekmektedir.

Her ne kadar söz konusu dönemde temsil edilen kendisi olmadığından bu borçlardan da sorumluluğuna gidilmemesi gerektiği düşünülebilse de, TTK'da öngörüldüğü şekilde külli halefiyet ilkesinin uygulanmaması açısından herhangi bir sebep yoktur. Ayrıca, KVK'da ve VUK'da birleşilen şirketin sorumluluğu ile ilgili getirilen düzenlemeler TTK'ya göre özel nitelikli olmakla beraber külli halefiyet ilkesini ortadan kaldıracak nitelikte bir ayrık düzenleme de bulunmadığından geçmiş dönem vergi borçları için de kanuni temsilcinin sorumluluğuna gitmeden önce vergi sorumlusu sıfatıyla birleşilen şirkete başvurmanın gerekli olduğu kanaatindeyiz.

C. Devir

KVK'nın 19. ve 20. maddeleri devre ilişkindir. KVK 19'da aşağıda yazılı şartlar dahilinde gerçekleşen birleşmelerin devir hükmünde olduğu belirlenmiştir. Bu şartlardan ilki birleşme sonucunda infisah eden kurum ile birleşilen kurumun kanunî veya iş merkezlerinin Türkiye'de bulunmasıdır. Diğer bir ifade ile her iki kurumun da tam mükellef olmasıdır. İkinci şart ise, münfesi kurumun devir tarihindeki bilanço değerlerinin, birleşilen kurum tarafından bir bütün halinde devralınması ve aynen bilançosuna geçirilmesidir.

Bu koşulları sağlayan birleşmeler, devir olarak nitelendirildikten sonra KVK'nın 20. maddesinde belirlenen aşağıdaki şartlara da uyulduğu takdirde, münfesi kurumun sadece devir tarihine kadar elde ettiği kazançların vergilendirileceği; birleşmeden doğan kârların ise hesaplanıp vergilendirilmeyeceği düzenlenmiştir. Bu şartlar ise, münfesi kurum (devrolunan kurum) ile birleşilen kurumun (devralan kurumun) devir tarihi itibarıyla hazırlayacakları ve müştereken imzalayacakları münfesi kuruma ait kurumlar vergisi beyannamesi ile, devir işleminin hesap döneminin kapandığı aydan kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği ayın

⁶⁴ GÖKTUNA, 2013, s.187.

sonuna kadar geçen süre içerisinde yapılması halinde, münfesihi kurumun önceki hesap dönemine ilişkin olarak hazırlayacakları ve müştereken imzalayacakları münfesihi kuruma ait kurumlar vergisi beyannamesini, birleşmenin Ticaret Sicili Gazetesinde ilan edildiği tarihten itibaren otuz gün içinde münfesihi kurumun bağlı bulunduğu vergi dairesine vereceklerdir. Ayrıca, birleşilen kurum, münfesihi kurumun tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarını ödeyeceğini ve diğer ödevlerini yerine getireceğini münfesihi kurumun birleşme sebebiyle verilecek olan kurumlar vergisi beyannamesinin ekinde vereceği bir taahhütname ile taahhüt edecektir.

Burada KVK'nın 19. maddesinde önem taşıyan husus, münfesihi kurumun devir tarihindeki bilanço değerlerinin, birleşilen kurum tarafından "bir bütün halinde" – Kanun'un eski halindeki ifadesiyle "kül halinde"- devralınmasıdır. Birleşmenin devir olarak nitelendirilebilmesi için önkoşul, bir kül olarak devrin yapılmış olmasıdır. Bu koşul öncelikle sağlanmış olmalı ki, geriye kalan KVK'nın 20. maddesindeki şartların da yerine getirilmesi ile beraber birleşmeden doğan kârlar vergilendirilmesin. Maddenin lafzından da anlaşıldığı üzere devir halinde külli halefiyet ilkesi öngörülmüştür. Yargı kararları da bu sonucu destekler niteliktedir.⁶⁵

KVK madde 20(b)'de birleşilen kurumun, münfesihi kurumun tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarını ödeyeceğini ve diğer ödevlerini yerine getireceğini münfesihi kurumun birleşme sebebiyle verilecek olan kurumlar vergisi beyannamesinin ekinde vereceği bir taahhütname ile taahhüt edeceği ve mahallin en büyük mal memurunun, bu hususta birleşilen kurumdan ayrıca teminat isteyebileceği düzenlenmiştir.⁶⁶ Burada devrolunan şirketin vergi borçlarına ilişkin olarak idareye ek bir güvence getirilmiştir. Bu güvencenin sadece tahakkuk etmiş ve edecek kurumlar vergisi açısından sağlandığı düşünülmemelidir. Bütün vergi ve cezaları kapsayacak şekilde ele alınmalıdır. Ancak külli halefiyet ilkesinin varlığı karşısında,

⁶⁵ "...Bütün aktif ve pasifleriyle devrolunan ticaret şirketlerinin; devirden önceki döneme ilişkin olarak vermek zorunda oldukları beyannamede, yüklendikleri katma değer vergisini indirilecek vergi olarak göstermeleri kanuna uygundur. Türk Ticaret Kanunu'nun 451'inci maddesinde de, bir anonim şirketin diğer bir anonim şirket tarafından bütün aktif ve pasifleri ile birlikte devralınması "tasfiyesiz infisah" olarak kabul edilmiş olup; bu hükümler karşısında, tasfiye, devir ve birleşme gibi işlemlerin, vergiye tabi olmayı gerektiren muameleleri sona erdirmeleri nedeniyle, tasfiye edilen, devir olunan ve birleşen ticaret şirketleri açısından, "işin bırakılması" hükmünde oldukları açıktır." T.C. Danıştay 7. D.,E. 2003/2107, K. 2003/4494 T. 30.10.2003. Külli halefiyet ilkesinin önemi yukarıda da belirtildiği üzere sadece borçların intikali açısından değil; birleşilen şirkete intikal edecek haklar açısından da önem taşır.

⁶⁶ Birleşilen kurumdan ayrıca teminat istenilebilme hakkına ilişkin düzenleme, borçlu kurumu devralmak suretiyle borçtan kurtarmayı taahhüt eden kurumun alacaklarının durumunu daha kötü bir hale sokmaması açısından getirildiği söylenebilir. Alacaklı idarenin alacağını elde etmesinde şüphe söz konusu olursa asıl borçluyu borçtan kurtarmayı vadeden borçludan yani devralan kurumdan teminat isteme hakkı düzenlenmiştir.

birleşilen şirket zaten vergi borcu ilişkisinin tarafı haline geleceğinden bu yükümlülükleri yerine getirmek durumunda olacaktır. Dolayısıyla külli halefiyet ilkesi karşısında getirilen bu ek güvencenin önemi olmadığı söylenebilir.⁶⁷

Tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçları açısından birleşilen şirketin vergi sorumlusu olarak nitelendirilmesi mümkündür. Külli halef olan birleşilen şirket evleviyetle vergi sorumlusu olarak da nitelendirilebilecektir. Buna paralel olarak da yine külli halefiyet ilkesinin bir sonucu olarak, birleşme tarihinden önceki dönemlere ilişkin yapılacak vergi incelemeleri sonucu tarh olunacak vergilerin ve kesilecek cezaların muhatabının birleşilen kurum olması gerektiği kanaatindeyiz.⁶⁸

Vergi borcu ilişkisinin tarafı haline gelen birleşilen şirket bunun avantajlarından da faydalanacaktır. Vergi sorumluluğundan söz ettiğimiz için özellikle borçlardan söz edilmiştir ancak hemen belirtmek gerekir ki, birleşilen şirketin vergi borcu ilişkisinden doğan hakları da birleşilen şirket külli halefiyet ilkesi gereği ileri sürebilme imkanına sahip olacaktır.⁶⁹ Belli şartlara uyulması halinde birleşilen kurum, birleşen kurumların birleşme tarihi itibarıyla öz sermaye tutarını geçmeyen zararlarını kazançlarından indirebilmektedir.⁷⁰

⁶⁷ Aynı yönde bkz. “...ek bir taahhütname verilmesinin hangi çıkarları güvence altına aldığı belirsizdir.” YALTI, 1987, s. 215.

⁶⁸ Birleşme tarihinden önceki vergi dönemlere ilişkin yapılacak vergi incelemeleri sonucu tarh olunacak vergilerin ve kesilecek cezaların muhatabının ihbarname kuralı esasına göre birleşen şirket adına olması ancak düzenlenecek ihbarnamenin birleşilen şirket tüzel kişiliğine tebliğ edilmesi, vergi ve caza tahakkuk ettikten sonra yapılacak tüm işlemlerde muhatap olarak birleşilen kurumun esas alınması gerektiği ile ilgili bkz. GÜNGÖR, Serkan, “5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Uyarınca Devir Olan Kurumlar Hakkında Geçmişe Yönelik Yapılacak Vergi İncelemelerindeki Usul ve İnceleme Sonucu Tarh Edilecek Verginin ve Kesilecek Cezanın Muhatabı”, **Mali Çözüm Dergisi ISMMMO**, Yıl 2008, Sayı:85, s.183-185.

⁶⁹ “...Ayrıca devrolan firmanın KDV iade alacağı, bu bilanço kalemini devralan şirketinize intikal edecek olup...” T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı, Konya Vergi Dairesi Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri Gelir Grup Müdürlüğü, 24.11.2015 tarihli, 37009108-130[32.md/2015-254]-28052 Sayılı, “Şirketin devri halinde KDV iade alacağının durumu” başlıklı Özelge. (Erişim tarihi: 10.01.2019) <http://www.gib.gov.tr/sirketin-devri-halinde-kdv-iade-alacaginin-durumu>; Devralınan şirketin kurumlar vergisi borcunun devralan şirketin KDV iadesi alacağından mahsup edilmesinin mümkün olduğu hakkında bkz. T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri Gelir Grup Müdürlüğü, 26.05.2008 tarihli, KDV.MUK.B.07.1.GİB.4.34.17.01.32.4651 sayılı, “Devralınan şirketin kurumlar vergisi borcunun devralan şirketin KDV iadesi alacağından mahsup edilip edilemeyeceği” konulu Özelge; “Tasfiyesiz ifisah eden ... tarafından yüklenilen ve devir tarihine kadar indirilemeyen KDV, firmanız tarafından indirim konusu yapılabilecektir. ...nin 2010 yılında gerçekleştirdiği indirimli orana tabi işlemlerle ilgili olarak yüklenildiği ve indirim konusu yapılamayan KDV nin, firmanız tarafından iadesinin talep edilmesi mümkün bulunmaktadır.” T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı, Muğla Vergi Dairesi Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri Gelir Grup Müdürlüğü, 05.01.2012 tarihli, B.07.1.GİB.4.48.15.01-KDV/4-3 sayılı, “Birleşme halinde indirilecek KDV” konulu Özelge. Bu konu hakkında ayrıca bkz. GÜNGÖR, 2008, s.185-186.

⁷⁰ Bu konu hakkında detaylı bilgi için bkz. GÜNGÖR, 2008, s.185.

IV. KVK İLE TTK SİSTEMİNİN KARŞILAŞTIRILMASI

KVK'daki düzenlemelerden görüldüğü üzere, birleşme ile ilgili olarak “bir veya birkaç kurumun diğer bir kurumla birleşmesi” ifadesi yer almaktadır. Belli şartları taşıyan birleşmelerin de devralma olarak nitelendirilerek bu şekilde yapılan birleşme işlemlerinden doğan kârın vergilendirilmeyeceği öngörülmüştür. Halbuki TTK sistematığında birleşme, devralan şirket mevcut bir şirketse devralma şeklinde birleşme; birleşme için yeni bir şirket kurulacaksa da yeni kuruluş şeklinde birleşme olarak ikili bir ayırım yapılmıştır. Öğretide TTK'da ve KVK'da birleşmeye ilişkin düzenlemelerin birbiriyle çatışıp çatışmadığı yönünde çeşitli görüşler ileri sürülmüştür.⁷¹

Bir görüşe göre, KVK'daki birleşme ve devralma kavramları, TTK'daki türlerle örtüşmektedir. Bu görüşe göre, TTK'daki “yeni kuruluş şeklinde birleşme” ile KVK'daki “birleşme” özdeşlik gösterirken; TTK'daki “devralma şeklinde birleşme” ile de KVK'daki “devir” özdeştir.⁷² Bir diğer görüşe göre⁷³, TTK ve KVK açısından birleşme kavramı üst bir kavram olarak aynı şeyi ifade etmekle birlikte, devir kavramı farklılık arz eder.⁷⁴

KVK'nın 18. maddesinde herhangi bir ayırım yapılmaksızın “bir veya birkaç kurumun diğer bir kurumla birleşmesi” ifadesi yer almaktadır. Kanaatimizce, bu ifade devralma yoluyla birleşmeleri kapsadığı gibi yeni kuruluş yoluyla birleşmeleri de kapsar.⁷⁵ Dolayısıyla KVK'da bahsi geçen birleşme ile TTK'da düzenlenen birleşme ifadesi üst kavram olarak birbirlerinden farklı değildir. Her ikisi de bir veya birkaç şirketin bir diğer şirketle -yeni kurulmuş olup olmadığından bağımsız olarak- birleşmesi anlamına gelir.

Vergi hukuku, diğer hukuk dalları ile yakından ilişkili olmakla beraber, bağımsız bir hukuk dalıdır; kendine özgü ilke ve kavramları bulunmaktadır.⁷⁶ Bununla beraber hem özel hukukun hem de kamu hukukunun birçok kavramı vergi hukukunda da kullanılır ancak bu

⁷¹ Bu görüşler hakkında detaylı bilgi için bkz. YALTI, 1987, s.166-176.

⁷² ERGİNAY, Akif, **Vergi Hukuku, İlkeler – Vergi Tekniği Türk Vergi Sistemi**, 16. Baskı, Savaş Yayınları, Ankara, 1998, s.75.

⁷³ ÖNCEL, Mualla, **Bankaların Devir ve Birleşmelerinin Vergi Hukuku Açısından İncelenmesi ve Uygulamada Ortaya Çıkan Sorunlar**, Türkiye Bankalar Birliği Yayınları, Ankara, 1978., s.4-5.; YALTI, 1987, s.174.

⁷⁴ YALTI, 1987, s.170.

⁷⁵ Aynı yönde bkz. “Kurumlar Vergisi Kanunu açısından da birleşmeden söz ederken, birleşmenin her iki türünün de gön önüne alınması gerekir.” KIZILOĞLU, 2000, s.2375.

⁷⁶ MUTLUER / DAYANÇ, 2014, s.17.

kavramların yorumlanmasında vergi hukukuna özgü bir değerlendirme yapılmalıdır.⁷⁷ Dolayısıyla devir kavramını da TTK'de yer aldığı şekli ile değil; vergi hukukuna özgü bir şekilde nitelendirmek gerekir.

Sonuç itibariyle, KVK'nın getirdiği düzenlemenin TTK ile çatıştığı söylenemez. KVK'da yer alan düzenlemeleri TTK'yı bütünleyecek şekilde yorumlamak gerekir. Öyle ki, TTK birleşmeyi tanımlamış; ilkelerini ve türlerini ortaya koymuştur. KVK ise, ister yeni kuruluş ister devralma şeklinde olsun belli şartları taşıyan birleşmelere belli birtakım vergisel avantajlar sağlamış ve bu birleşmeleri devir olarak nitelendirmiştir.

V. AATUHK'DE ÖNGÖRÜLEN DÜZENLEME

AATUHK'da da birleşme halinde sorumluluğa ilişkin düzenleme bulunmaktadır ve bu düzenleme TTK'daki düzenleme ile paralellik arz etmektedir. AATUHK'nın 36. maddesi tüzel kişilerin birleşmesi ile ilgili olarak külli halefiyet ilkesini açık bir şekilde öngörmektedir. Maddeye göre; iki veya daha ziyade hükmî şahsın birleşmesi halinde yeni kurulan hükmî şahıs, devir halinde devir alan hükmî şahıs, bölünme halinde bölünen hükmî şahsın varlıklarını devralan hükmî şahıslar, şekil değiştirme halinde yeni hükmî şahıs, birleşen, devir alınan, bölünen veya eski şekildeki hükmi şahıs ve şahısların yerine geçer. Bir başka ifade ile, tüzel kişilerin yeniden yapılandırma işlemlerinde yeniden yapılandırılan şirketin önceki şirketin yerine geçeceği ifade edilmiştir. AATUHK'nın 36. maddesi bütün kamu alacaklarına ilişkin tüzel kişilerin yeniden yapılandırma işlemlerinde uygulama alanı bulacaktır dolayısıyla bu maddenin kapsamı sorumluluk açısından KVK'da öngörülen düzenlemeden daha geniştir. Şirketlerin birleşmesinde sorumluluk ile ilgili olarak VUK'un 10. maddesi ile KVK'nın 17. maddesinin, AATUHK'nın 36. maddesine göre özel hüküm niteliğinde olduğunu söyleyebiliriz. Bu sebeple de vergi ve buna bağlı alacaklarda KVK'nın 17. maddesinin ve VUK'un 10. maddesinin ilgili hükümlerinin; diğer kamu alacaklarında da AATUHK'nın 36. maddesinin uygulanması gerekecektir. Burada külli halefiyet şüphesiz söz konusu olacak ve idare, önceki şirketin kamusal borçlarını sonraki şirketten talep edebilecektir.

SONUÇ

⁷⁷ “Diğer hukuk kollarının kavramları veya kuralları, vergi hukukunun kendi yapısına göre ve ona uymak üzere şekil alacak ve benimsenmiş olacaktır.” ERGİNAY, 1998, s.31.

Vergi hukukunun hem özel hukuk ile hem de kamu hukuku ile yakın ilişkili olmakla birlikte bağımsız bir hukuk dalı olması, hukukun uygulanmasında bazı sorunlara yol açmaktadır. Sorunlardan ilki KVK ve TTK'nın birleşmelere ilişkin terminoloji farklılığından kaynaklanmaktadır. Ancak, bu farklılığa rağmen KVK'nın TTK ile çatıştığı söylenemez. KVK'da yer alan düzenlemeleri TTK'yı bütünleyecek şekilde yorumlamak gerekir. Öyle ki, TTK birleşmeyi tanımlamış; ilkelerini ve türlerini ortaya koymuştur. KVK ise, ister yeni kuruluş ister devralma şeklinde olsun belli şartları taşıyan birleşmelere belli birtakım vergisel avantajlar sağlamış ve bu birleşmeleri devir olarak nitelendirmiştir.

Bir diğer sorun ise, külli halefiyet ilkesinin vergi borcu ilişkisini de kapsayıp kapsamadığı ile ilgilidir. Külli halefiyet ilkesinin vergi sorumluluğu kurumu ile ilişkisi önem taşımaktadır. KVK'nın "devir" olarak nitelendirdiği vergisiz birleşmelerde külli halefiyetin öngördüğü konusunda bir tereddüt yoktur ve vergisiz birleşmelerde aynı mirasçıların vergi sorumluluğunda olduğu gibi birleşilen şirket birleşen şirketin hem tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarını yerine getirecektir hem de birleşme tarihinden önce yerine getirilmiş olması gereken maddi ve şekli yükümlülüklerinin yerine getirilmemesinden sorumlu olacaktır.

Vergili birleşmelerde ise, tahakkuk etmiş vergi borçları açısından özel hüküm bulunmaktadır. Birleşilen şirketin vergi sorumluluğu hakkında tasfiye memurlarının sorumluluğuna ilişkin doğrudan uygulama atfı bulunmaktadır. Bu hüküm ile, tahakkuk etmiş ve edecek olan vergi borçlarına ilişkin maddi ve şekli ödevlerin yerine getirilmesinden birleşilen şirket sorumlu tutulmuştur. Ancak birleşmeden önceki vergisel ödevlerin yerine getirilmemesi durumunda kimin sorumlu tutulacağı tartışmaya açıktır. Bu konuda VUK'un 10. maddesinde kanuni temsilcilerin sorumluluğunu öngören açık bir düzenleme bulunmaktadır. Ancak bu sorumluluğun şartlarından biri mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen vergi veya buna bağlı alacağın alınamamasıdır. Bu noktada, külli halefiyet ilkesinin vergili birleşmeleri de kapsadığı ve vergi sorumlusu olarak öncelikle birleşilen şirketin malvarlığına başvurulması gerektiği kanaatindeyiz. Ancak külli halefiyetin vergi borcu ilişkisini kapsamadığını kabul edersek, birleşilen şirket, birleşen şirketin vergi idaresi ile arasındaki borç ilişkisinin birleşen şirketin yerine geçmek suretiyle tarafı haline gelemeyecektir ve buna bağlı olarak da KVK'da öngörülen ödevler dışında kendisine başka bir sorumluluk yüklenemeyecektir.

Belli hallerde külli halefiyet ile güçlendirilmekle birlikte, her durumda birleşen şirketin vergi borcuna ilişkin maddi ve şekli ödevlerin, vergiyi doğuran olayı kendi kişiliğinde

gerçekleştirmemiş birleşilen şirketten talep edilebilmesi söz konusu olduğundan, birleşilen şirketin vergi sorumlusu olarak değerlendirilmesinin mümkün olduğu kanaatindeyiz.

KAYNAKÇA

AKKAYA, Mustafa, “Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 46, Sayı 1-4, 1997, (s. 185-208).

AKMAN, Sermet / BURCUOĞLU, Haluk / ALTOP, Atilla, **Tekinay Borçlar Hukuku**, Filiz Kitapevi, 7. Baskı, İstanbul, 1993.

AL KILIÇ, Şengül, **Türk Ticaret Kanunu Tasarısına Göre Ticaret Şirketlerinin Birleşmesi**, Beta Basım Yayım, İstanbul, 2009.

ALTAY, A. Eren, **Şirket Birleşmeleri ve Devralmalarının Kurumlar Vergisi Yönünden İncelenmesi** (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı, Ankara, 2009.

ARKAN, Sabih, **Ticari İşletme Hukuku**, 24. Bası, Banka ve Ticaret Hukuku Enstitüsü, Ankara 2018.

BİLİCİ, Nurettin, **Vergi Hukuku**, 47. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara, 2019.

BOZKURT, Tamer, **Ticaret Hukuku – Cilt II, Şirketler ve Kooperatifler Hukuku**, 8. Baskı, XII Levha Yayınları, İstanbul, 2013.

CANDAN, Turgut, **Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Alacaklardan Sorumluluğu**, Güncelleştirilmiş 3. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006.

DİNÇ, Mutlu / BAHADIR, Çilem / ÜNER, Ezel, **Türk Ticaret Kanunu** (Gerekçeli-Karşılaştırmalı), 13. Baskı, Libra Mevzuat Dizisi, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2019.

DURAL, Mustafa / ÖZ, Turgut, **Türk Özel Hukuku**, Cilt 4, Miras Hukuku, Filiz Kitabevi İstanbul 2017.

ERGİNAY, Akif, **Vergi Hukuku, İlkeler – Vergi Tekniği Türk Vergi Sistemi**, 16. Baskı, Savaş Yayınları, Ankara, 1998.

ERGİNAY, Akif, “Vergi Hukuku ve Diğer Hukuk Branşlarıyla Münasebeti”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Ankara 1951, Cilt. VII, Sayı. 3-4, s.670-686.
(<http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/308/3049.pdf>)

EŞGİN, Osman, **Ortaklıklarda Tasfiye İşlemlerinin Türk Vergi Sistemi Açısından Değerlendirilmesi**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2017.

GERÇEK, Adnan, “Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 54, Sayı 3, 2005, s. 157-193.

GÖKTUNA, H.D. Ege, **Vergi Hukukunda Birleşme, Bölünme ve Hisse Değişimi İşlemleri**, Legal Yayıncılık, İstanbul 2013.

GÜNGÖR, Serkan, “5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Uyarınca Devir Olan Kurumlar Hakkında Geçmişe Yönelik Yapılacak Vergi İncelemelerindeki Usul ve İnceleme Sonucu Tarh Edilecek Verginin ve Kesilecek Cezanın Muhatabı”, **Mali Çözüm Dergisi ISMMMO**, Yıl 2008, Sayı:85.

KANETİ, Selim, **Vergi Hukuku**, Filiz Kitabevi, İstanbul 1989.

KARAKOÇ, Yusuf, **Genel Vergi Hukuku**, 7. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 2014.

KARAKOÇ, Yusuf, **Genel Vergi Hukuku Ders Kitabı**, 8. Baskı, Yetkin Yayınevi, Ankara 2017.

KARAYALÇIN, Yaşar, **Bilanço Hukuku, Kavramlar – İlkeler – Başlıca Sorunlar – Yeni Gelişmeler**, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Ankara, 1979.

KAVAK, Ahmet, **Sermaye Şirketlerinin Tasfiye, Birleşme, Devir ve Bölünme İşlemleri**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2009.

KILIÇOĞLU, M. Ahmet, **Türk Borçlar Kanunu’nda Kanuni Halefiyet**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, No. 448, Ankara, 1979.

KIZILOT, Şükrü, **Kurumlar Vergisi Kanunu Şerhi ve Uygulaması**, Cilt II, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2000.

Maliye Hesap Uzmanları Derneği: Beyanname Düzenleme Kılavuzu, MBHUD, İstanbul 2018. (Beyanname Düzenleme Kılavuzu)

MİMAROĞLU, Sait Kemal, **Ticaret Hukuku Cilt II**, Sevinç Matbaası, Ankara 1972.

MOROĞLU, Erdoğan, **6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Değerlendirme ve Öneriler**, 8. Bası, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2016.

MUTLUER, M. Kamil / DAYANÇ, N. Nilay, Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara, 2014.

NAZALI, Ersin, **Vergisel ve Yeni TTK Yönüyle Anonim ve Limited Şirketlerde Tasfiye, Devir, Birleşme, Bölünme ve Tür Değişimi İşlemleri**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 4. Baskı, İstanbul, 2015.

OĞUZMAN, Kemal / BARLAS, Nami, **Medeni Hukuk**, Vedat Kitapçılık, 24. Baskı, İstanbul, 2018.

ORTAÇ, Fevzi Rifat, Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk, T.C. Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara 1990.

ÖNCEL, Mualla, “Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk”, Prof. Dr. Fadıl Hakkı Sur’un Anısına Armağan, **AÜSBF Yayımları** No:552, Ankara 1983, s.39-55.

ÖNCEL, Mualla, **Bankaların Devir ve Birleşmelerinin Vergi Hukuku Açısından İncelenmesi ve Uygulamada Ortaya Çıkan Sorunlar**, Türkiye Bankalar Birliği Yayınları, Ankara, 1978.

ÖNCEL, Mualla / KUMRULU, Ahmet / ÇAĞAN, Nami, **Vergi Hukuku**, 27. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara 2018.

ÖNER, Erdoğan, **Vergi Hukuku**, 10. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2018.

ÖZBALCI, Yılmaz, **Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamalar**, Oluş Yayıncılık, Ankara 2012.

POROY, Reha / TEKİNALP, Ünal / ÇAMOĞLU, Ersin, **Ortaklıklar Hukuku I**, 14. Bası, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2019.

SABAN, Nihal, **Vergi Hukukunda Sorumluluk**, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul 1991.

SARILI, Mustafa Ali, **Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk**, Kazancı Hukuk Yayınevi, İstanbul 2004.

ŞENYÜZ, Doğan / YÜCE Mehmet / GERÇEK Adnan, **Türk Vergi Sistemi**, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 16. Baskı, Bursa, 2019.

TEKİNALP, Ünal, **Sermaye Ortaklıklarının Yeni Hukuku**, Anonim ve Limited Ortaklıklar, Tek Kişi Ortaklığı, Ortaklıklar Topluluğu, Birleşme, Bölünme ve Tür Değişirme, Kuramdan Kurala Serisi:4, 4. Bası, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2015.

TUNCER, Selahattin / ŞANVER, Salih, “Vergi Mükellefiyeti – Vergi Borcu – Vergi Mesuliyeti”, **İktisat ve Maliye Dergisi**, Cilt V, 1959, (s.525-537).

YALTI, Billur, **Kurumlar Vergisi Kanunu Açısından Sermaye Şirketlerinde Tasfiye, Birleşme, Nev'i Değişirme**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Mali Hukuk Anabilim Dalı, İstanbul, 1987.

YASAMAN, Hamdi, “Şirketlerin Birleşme ve Bölünmeleri”, **Bilgi Toplumunda Hukuk-Ünal Tekinalp'e Armağan**, Cilt I, Beta Yayınları, İstanbul, 2003.