

VERGİ USUL KANUNU MADDE 10: *OLGU VE DİL*

(Article 10 of the Tax Procedure Code: The fact and legal language)

Nihal SABAN*

ÖZET

Kanuni temsilcilerin şirketlerin vergi borçlarından doğan sorumluluğu Vergi Usul Kanunu Madde 10'da belirlenmiştir. Maddenin okunmasında bazı problemler vardır. Çünkü sorumluluk kriterleri yasa koyucu tarafından tanımlanmıştır fakat maddenin yorumu Gelir İdaresi ve Danıştay tarafından yapılmaktadır. Dava olgularında başvurulacak yasal dilin yorumu ve anlamı konusunda genel bir teori yoktur. Bununla birlikte yirminci yüzyılın en büyük filozofu Ludwig Wittgenstein dünya-düşünce-dil arasındaki ilişkilerde yeni bir anlayış getirmiş ve analizini Tractatus Logico-Philosophicus ve Felsefi Soruşturmalar'da geliştirmiştir. Bu makale vergi hukukunda olgu ve dil kavramları arasındaki ilişkiyi Wittgenstein'in felsefi çalışmalarıyla tartışmaktadır.

Anahtar kelimeler: Kanuni temsilcilerinin vergi sorumluluğu, Yorum, Olgu, Dil.

Abstract

The liability of legal representatives arising from tax debts of companies is determined by Article 10 of the Tax Procedure Code. The reading of the article has some problems because whereas the criteria of liability is defined by the parliament, the provision is interpreted by the Revenue Administration and the Council of State. There is no general theory of the meaning and interpretation of legal language applying to the facts of a case. But still Ludwig Wittgenstein, the greatest philosopher of the 20th century, provided new insights into the relations between world, thought and language and developed his analysis in Tractatus Logico-Philosophicus and *Philosophical Investigations*. This article discusses the relation between the fact and legal language in the tax law by means of the philosophical works of Wittgenstein.

Keywords: Tax liability of legal representative, Interpretation, Fact, Language.

* Prof. Dr., Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Anabilim Dalı Öğretim Üyesi

I. Giriş

Vergi Usul Kanunu Madde 10, vergi hukukunda, anlaşılabilir biçimde, işlerliği sağlanamayan maddelerden biri olma özelliğini korumaktadır. Problem, yasa koyucunun tanımladığı olgunun, yürütme ve yargı tarafından farklı okunmasından kaynaklanmaktadır. Belki de bu yasa maddesinin *-olgu ve dilinin-* dünden bugüne, art alanına bakmak, yeniden düşünme ve yeni bir görme/gösterme alanı için elverişli olacaktır¹.

II. Olgu ve dil

1. Wittgenstein

Yirminci yüzyılın “en büyük” filozofu olarak nitelendirilen Wittgenstein’in²

¹ a) Bu çalışmanın ilk biçimi; Ankara Barosu ve Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi tarafından, 9 Mart 2012, Ankara’da ortaklaşa düzenlenen, İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 30.yılında idari yargı konulu Sempozyumun Vergi Yargısına ayrılmış olan III. Oturumunda “30. Yılında vergi yargısına genel bakış” başlığı altında sunulmuştur (yayınlanmamıştır). Kavram farklılaştırmasıyla, vergi incelemesi-Mükellef Hakları Bildirgesi, ikinci biçimi; Trakya Üniversitesi ve Akdeniz Üniversitesi tarafından, ortaklaşa düzenlenen 4 th National and International Student Conference on Governance Fraud Ethics and Social Responsibility Alanya Antalya Turkey April 3-7, 2012 konulu konferansta, “Reorganising Tax Auditing: An Evaluation for Tax Payer’s Rights” başlığı altında sunulmuştur (yayınlanacak). Bu üzerinde üçüncü çalışmadır.

b) Çok ilginç bulduğum için okumaya başladığım ve Wittgenstein’in eserlerinden ödünç kavramlarla kurulmaya çalışılan bu yazının, bir felsefe çalışması olduğu asla düşünülmemelidir. Vergi hukukundaki kavramların kendimi ifadeye yetersiz olması nedeniyle başladığım kavram arama yolculuğunun (Hasan Ünal NALBANTOĞLU’nun muhteşem yazılarıyla bir iz sürme olarak başlamıştı, akademyanın bu büyük kaybını, saygıyla anıyorum) bir parçası olarak değerlendirilmelidir.

c) Bu okumaları yaptığım süreçte, Louis E. Wolcher, “How Legal Language Works” ve George Lazaroiu, “The Legal Implications of Wittgenstein’s Treatment of Rule-Following in Philosophical Investigations” adlı makaleleri göndererek Wittgenstein’in teorilerinin hukuk boyutunu görmemde çok büyük katkısı olan; Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Maliye Bölümü öğretim üyesi, Sevgili Yrd.Doç.Dr.Eda Özdiler’e içten teşekkür borçluyum.

d) Bu çalışmayı okuyarak ve anlaşılabilir olduğunu söyleyerek moralimi düzelten Anabilim Dalımızdan Sevgili Ar.Gör.Dr.Selçuk Özgenç’e teşekkür borçluyum.

² “Ludwig Wittgenstein’in, 20.yüzyıl felsefesinde kapladığı yer eşsiz olduğu için onu olağan felsefe sınıflamalarına sokmak zordur. Bu sınıflama işini zorlaştıran, her şeyden önce düşüncesinin sıra dışılığı, felsefi önerilerinin köktenci doğası ve bunların anlatımına kazandırdığı deneysel biçimdir. Bu zorluk, felsefeye karmaşık koşullardan ulaşmasıyla daha da büyümüş, bu, bazı yorumcuların onu Frege, Russell ve Moore ile, Viyana Çevresi, Oxford Dil Felsefesi ve bir bütün olarak felsefe içindeki çözümleyici gelenekle birleştirmelerini mantıklı kılarken başkalarının onu Schopenhauer veya Kierkegaard ile, Deerrida, Zen Budizmi veya avangard sanatla birleştirmesine neden olmuştur. Bunlara, kültürel açıdan ses getiren bir arka planı, (en azından çağdaş bir felsefeci için) sıra dışı bir yaşamı ve güçlü ama çalkantılı bir kişiliği ekleyin; bu zorluk tablosu tamamlanır. Bazılarına her şeyden önce teknik bir düşünür olarak görünebilir, ama başkaları için ilkin ve en çok ilginç biyografik bir özne, kültürel bir ikon veya asrın entelektüel yaşamında örnek bir figür olacaktır. Wittgenstein’a duyduğumuz hayranlık, öyle görünüyor ki, gerçekten kim olduğu ve yapıtlarının neyi temsil ettiği konusundaki şaşkınlığımızın bir işlevidir.” Hans Sluga, “Ludwig Wittgenstein, Yaşamı ve Yapıtları”, Cogito, Wittgenstein: Sessizliğin Grameri, Yapı Kredi Yayınlar-Üç aylık düşünce dergisi-Sayı 33- Güz 2002 Özel sayı (Dergiye atf şekli: COGİTO), 11.

felsefesi, felsefeciler tarafından iki ayrı döneme ayrılmaktadır³. Birinci dönemin temel yapıtı Tractatus Logico-Philosophicus (Tractatus)⁴, ikinci dönemi simgeleyen Felsefi Soruşturmalar (Philosophische Untersuchungen)⁵ olarak kabul edilmektedir.

a) Tractatus Logico-Philosophicus: “Dünya olguların toplamıdır”

Wittgenstein, Tractatus'ta, dilin gerçekliğin bir aynası olduğu iddiasının temel eksenini olan bir “resim teorisi” geliştirmiştir⁶. Dil (düşünce) ve dünya (gerçeklik) ortak bir mantıksal biçimi paylaşan paralel yapılar olarak sergilenirken; dünyanın yapısı, dilin mantıksal yapısında yansır⁷.

Dünya olguların toplamıdır, şeylerin değil⁸. Bu dünya, yaklaşık eş anlamda kullanılan, “durum”, “şey durumu”, “olgu” sözleriyle dile getirilen bu yapıcı öğelerden oluşur⁹. Ama bu öğeler de bileşiktir; onların en yalın ögesi “şey”dir, “obje”dir¹⁰. Nesne (obje), dünyanın yalın yapıtaşıdır¹¹. Ancak bu “şey”ler tek başlarına bulunmazlar, tersine “şey-durumu” içinde yer alırlar¹². Olduğu gibi olan, olgu, olgu bağlamlarının öyle varolmasıdır¹³. “Olgu bağlamı, nesnelerin (olanların, şeylerin) bir bağlantısıdır¹⁴. Olgunun yapısı, olgu bağlamlarının yapılarından oluşur¹⁵. Olguların içerik bakımından birbirleri ile bağlantılarını sağlayan, nesnel arasındaki bağlantılardır¹⁶. Bu durum, olgusal bağlantının bir nesnel bağlantı olduğunu gösterir¹⁷.

Wittgenstein, nasıl “olgular hepsi birden dünyadır” demişse, buna koşut olarak “cümleler hepsi birden dildir” diyor¹⁸. Dünyanın yapısını çözülemeye olgulardan başlarken, dilin yapısını da çözülemeye de cümleden başlayacaktır¹⁹. Tümce, gerçekliğin bir tasarımıdır²⁰. Tümce ancak gerçekliğin bir tasarımı olabilmesiyle,

³ Ömer Naci Soykan, “Wittgenstein Felsefesi, Temel Kavram ve Sorunlar”, COGİTO, 40.

⁴ Ludwig Wittgenstein, Tractatus Logico-Philosophicus (Tractatus- TLP) Çeviren: Oruç Aruoba, Metis Yayınları, Altıncı Basım, İstanbul Haziran 2011.

⁵ Ludwig Wittgenstein, Felsefi Soruşturmalar (Philosophische Untersuchungen-FS), Çeviren: Haluk Barışcan, Metis Yayınları, İkinci Basım, İstanbul Kasım 2010.

⁶ Ali Utku, Ludwig Wittgenstein Erken Döneminde Dilin Sınırları ve Felsefe, DoğuBatı Yayınları, Mart 2009, 27.

⁷ Utku, 27.

⁸ Wittgenstein, TLP, 1.1.

⁹ Soykan, 41.

¹⁰ Soykan, 41.

¹¹ Soykan, 41.

¹² Soykan, 41.

¹³ Wittgenstein, TLP, 2.

¹⁴ Wittgenstein, TLP, 2.01.

¹⁵ Wittgenstein, TLP, 2034.

¹⁶ Utku, 41.

¹⁷ Utku, 42.

¹⁸ Soykan, 46.

¹⁹ Soykan, 46.

²⁰ Wittgenstein, TLP, 4.01.

doğru ya da yanlış olabilir²¹. Yaptığımız resimler, ait oldukları nesnelere, yani şey-durumlarına uyarsa resim doğru bir resimdir, yani cümle doğrudur, uymazsa yanlıştır; o zaman resim var olmayan bir şey-durumunun resmi olur²². Bilgi, bilim adına ne varsa hepsi bu resimlerdir.”²³.

b) Philosophische Untersuchungen: “Dili yaşam biçimi belirler”

Felsefi Soruşturmalar, asıl olarak, Tractatus'taki ana fikirlerin çeşitli somut sorunlara uygulanışını içermektedir; aradaki tek fark, Tractatus'un teorik zeminini oluşturan doğa bilimlerinin dilinin yerine dil oyunlarının kullanılmasıdır²⁴.

Dildeki sözcükler nesnelere adlandırır- tümceler böyle adlandırılışın bağlantılarıdır. Dilin bu resminde şu fikrin köklerini buluruz: Her sözcüğün bir karşılığı vardır. Bu karşılık sözcüğe eklenmiştir; sözcüğün yerini tuttuğu nesnedir²⁵.

Dilin kullanımının pratiğinde, taraflardan biri sözcükleri yüksek sesle söyler, diğeri buna göre eylemde bulunur²⁶. *Dil-oyunu*, dilin *konuşulmasının* bir etkinliği ya da bir yaşam biçiminin bir parçası olduğunu belirgin kılmalıdır. Ayrıca dil ve dilin iç içe örülü olduğu etkinlikler bütününe de “*dil-oyunu*” der²⁷. Dil-oyunlarının çeşitliliğine şu örnekleri vermektedir: emretmek ve emir uyarınca eylemde bulunmak-bir olay hakkında tahminler yürütmek-bir öykü uydurmak; bunu okumak gibi²⁸.

²¹ Wittgenstein, TLP, 4.06.

²² Soykan, 46.

²³ Soykan, 43.

²⁴ Paul Feyerabend, Wittgenstein'in *Felsefi Araştırmalar*'ı, COĞİTO,187.

²⁵ Wittgenstein, FS, 1: “Onlar (büyüklerim) bir nesnenin adını anarak ona doğru yönelirken, bunu fark edip, bu nesnenin- işaret etmek istedikleri o olduğu için- çıkardıkları seslerle imlendiğini kavradım. Ancak bunu hareketlerinden, bütün halkların doğal dilinden, ruhun bir şeyi arzuladığı ya da sahiplendiği ya da reddettiği ya da bir şeyden kaçtığı sıradaki duyularını, mimiklerle ve göz oyunları, uzuvların hareketleriyle ve ses tonuyla açığa vuran dilden çıkardım. Böylece, çeşitli tümceler içerisinde belirli yerlerdeki söylenişlerini tekrar tekrar işittiğim sözcüklerin hangi nesnelere imlendiğini anlamayı yavaş yavaş öğrendim. Ve ağız bu imlere alıştıktan sonra da, isteklerimi bunlar aracılığıyla ifade etmeye başladım.”(Augustinus, İtiraf, 1/8).

²⁶ Wittgenstein, FS, 2: “... Augustinus'un betimlemesine uygun bir dil düşünelim: Bu dil inşaat ustası A ile kalfası B'nin anlaşmalarına yarayacak olsun. A, yapı taşları kullanarak bir bina yapmaktadır. Yapı taşları olarak da küpler, sütunlar, plakalar ve kirişler vardır. B'nin görevi, taşları A'ya, onun ihtiyaç duyduğu sırayla vermektir. Bu amaçla “küp”, “sütun”, “plaka”, “kiriş” sözcüklerinden oluşan bir dilden yararlanırlar. A bunları yüksek sesle söyler; -B, bu sesleniş duyduğunda getirmesi gerektiğini öğrenmiş olduğu taş hangisiyse onu getirir...”.

²⁷ Wittgenstein, FS, 7.

²⁸ Wittgenstein, FS, 23.

Sözcükleri, cümleler; harf, renk²⁹, formül,³⁰ müzik³¹, okumak bazen de bir jest³² biçiminde ve anlaşılmalrı da onlar üzerinden olabilir. İster sözel olsun, ister trafik işaretleri gibi renk, çizgi ve resimlerle olsun, kullanım dolayısıyla anlaşma daima kültürel uzlaşma dayanır. Kültürel uzlaşım yaşam ortaklığıyla sağlanır³³. Bir dil tasavvur etmek, bir yaşama biçimi tasavvur etmek demektir³⁴.

Doğru ve yanlış olan insanların söyledikleridir; ve insanlar birbirleriyle dilde uyuşurlar. Bu fikirlerin değil, yaşam biçiminin uyuşmasıdır³⁵.

²⁹ Wittgenstein, "I,1. Bir dil oyunu: belirli bir cismin diğerinden daha mı aydınlık yoksa daha mı karanlık olduğu üzerine bilgi ver/mek.- Fakat burada buna yakın bir önerme durur: belirli renk derecelerinin aydınlıklarının bağlantıları üzerine bilgi ver/mek. (Şununla karşılaştır: iki çubuk uzunluğundaki bağlantıyı belirlemek.) –İki dil oyununda da önermelerin biçimi aynıdır: "X, Y'den daha aydınlıktır". Fakat birincisinde bu dışsal bir bağlantıdır ve önerme zamansaldır, ikincisinde bu içsel bağlantıdır ve önerme zamansızdır. "

III, 131. Bir dil oyunu: Cisimlerin büyük aydınlığı ya da karanlıklığı üzerine bilgi ver/mek. Fakat şimdi buna *yakın bir önerme* var: belirli renklerin aydınlıkları arasındaki ilişki üzerine bilgi ver/mek. (Karşılaştırılacak: Verili iki çubuğun uzunluk ilişkisi-verili iki sayının ilişkisi.) Önermelerin biçimi her ikisinde de aynıdır ("X,Y'den daha aydınlıktır"). Fakat ilk dil oyununda bu zamansaldır, ikincisinde zamansal değildir." Ludwig Wittgenstein, Renkler Üzerine Notlar –Almanca&İngilizce Bakışlı Metin, Çeviri: Ahmet Sarı, Salkımsöğüt Yayınları, Ankara 2007.

³⁰ " $X^2 = -I$ denkleminin çözümünün $\pm \sqrt{-I}$ olduğunu söyleriz. Bir zamanlar bu denklemin çözümünün olmadığı söylenirdi. Şimdi; bu ifade, bize çözümleri söyleyen ifade ile uzlaşın uzlaşmasın, elbette çokluğuna sahip değildir. Ne var ki, bir $X^2 + ax + b=0$ denkleminin çözümünün olmadığını ama β olan en yakın çözüme yaklaşan bir α değerinin olduğunu söyleyerek, ona bu çokluğu kolayca kazandırabiliriz. Bunun gibi, "bir doğru her zaman bir çemberi keser; bazen gerçek, bazen karmaşık noktalarda" ya da "bir doğru ya bir çemberi keser ya da kesmeyen bir α doğrusudur" diyebiliriz. Bu iki ifade tamamen aynı anlama gelir. Bunlar, birinin nasıl bakmak istediğine göre az ya da çok tatmin edici olacaktır. Biri kesişme ile kesişmeme arasındaki farkı mümkün olduğunca önemsiz hale getirmek isteyebilir. Diğer yandan, bu farkı vurgulamak isteyebilir; bu kişinin belli pratik amaçlar bu eğilimlerin ikisini de haklı kılabilir. Ama bu ifade biçimlerinin birini diğerine tercih etmesinin sebebi bu olmayabilir de. Hangi biçimi tercih ettiği, ve bir tercihinin olup olmadığı, çoğu zaman düşünmesinin genel, derine kök salmış eğilimlerine bağlıdır." Ludwig Wittgenstein, Mavi Kitap Kahverengi Kitap, Çeviren: Doğan Şahiner, Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, 2. Baskı, Şubat 2011, Mavi Kitap,34.

³¹ "Schubert'in melodilerinin doruklarla dolu olduğu söylenebilir, ama Mozart için bu söylenemez; Schubert baroktur. Bir Schubert melodisinde belli yerlere dikkat çekilip şöyle söylenebilir: bak, melodinin ana fikri bu, bu düşünce burada bir doruğa ulaşıyor.

Farklı bestecilerin melodilerine şu ilke uygulanarak yaklaşılabilir: her ağaç türü, sözcüğün farklı bir anlamında "ağaç"tır. Yani bunların hepsine melodi denmesi seni yanıltmasın. Bunlar, melodi demeyeceğin bir şeyden yine melodi demeyeceğin başka bir şeye giden yol üstündeki adımlardır. Sadece nota ardışıklarına ve ton değişimlerine bakarsan, bütün bu yapılar elbette aynı düzeyde görünür. Ama bunların yer aldığı etki alanına (ve dolayısıyla bunların anlamına) bakarsan, şöyle söylemeye eğilim duyarsın: Burada melodi şuradakinden çok farklı bir şey (başka şeylerin yanı sıra, burada farklı bir kökeni var, farklı bir rol oynuyor).", Ludwig Wittgenstein, Kesinlik Üstüne +Kültür ve Değer, Çeviren: Doğan Şahiner, Metis Yayınları, Kasım 2009, İstanbul, Kültür ve Değer, 177, 178.

³² "Çince jestleri Çince cümlelerden daha iyi anlayamayız", Ludwig Wittgenstein, Zettel, Türkçeleştiren: Doğan Şahiner, Nisan Yayınları, Ocak 2004, İstanbul, 219.

³³ Soykan, 56.

³⁴ Wittgenstein, FS, 19.

³⁵ Wittgenstein, FS, 241.

2. Vergi Usul Kanunu Madde- 10

Sosyal bilimlerde³⁶, kural, değer ve normlar insan eylemlerini yönlendiren nedenler, motifleri³⁷, anlamlı kılan şeyleri *anlamak* gerekir³⁸. Bu gerçekliği anlamak için başvurulacak en önemli kaynak yazılı yapıtlardır³⁹.

O halde, Vergi Usul Kanunu 10 uncu madde ile ilgili yazılı kaynaklara bakalım: Kanuni temsilcilerin ödevinin düzenlendiği yasa maddesi⁴⁰ ve Mehazı Alman

³⁶ “Pozitivist gelenek *sosyal bilimleri* kullanır, Hermeneutik gelenekte *tin bilimleri*, Yeni Kantçı gelenekte *kültür bilimleri*, Marksist gelenekte *tarih bilimleri* adıyla karşılanır”, Doğan Özlem, Bilim Felsefesi, Notos Kitap Yayınevi, İstanbul 2010, 106.

³⁷ Özlem, 110.

³⁸ a) Özlem, 111.

b) “Kıta Avrupasındaki rasyonalist-idealist felsefe geleneği ile Anglosakson ülkelerindeki empirist-pragmatist felsefe geleneğinin çatıştığı görülebilir. Bu açıdan bakıldığında, tarih toplum bilimlerinin temellendirilmesi konusunda birbiriyle çarışan iki filozof tipiyle karşılaşmaktayız: 1. Doğa bilimleri ile tarih bilimleri arasında kökten ayrılıklar olmadığını, her iki gruptaki bilimlerin de ana amaçlarının konularını açıklamak olduğunu ileri süren *açıklamacı filozoflar*, 2. Tarih toplum bilimlerinde araştırma konusunun doğal olgulardan farklı özellikleri bulunduğunu, araştırma konusunun doğal olgular değil, “anlam”ların (değerler, fikirler, inançlar, ideolojiler vd.) güdümünden ortaya çıkan tinsel olgular olduğunu ve bu olguların açıklanmaktan çok, anlaşılması gerektiğini savunan *anlamacı filozoflar*” Özlem, 107.

c) “Dilthey’a göre, insanların doğal durumdan toplumsal duruma geçtikleri aşamadan bu yana, insanlar kendi koydukları kural, değer ve normlardan örülü bir çevrede yaşamakta; kendi yaratıları olan bu kural, değer ve normlar, sonradan yine insan eylemlerini belirleyen neden ve motifler olmaktadır. Hatta Dilthey’a göre, insanlar kendi yaratıları olan bu “tinsellik’e öylesine gömülürler ki, bu “tinsellik” onların tüm yaşam tarzlarını ve evrene bakış biçimlerini de belirler. Bu “tinsellik” kuşkusuz tarihin ürünüdür ve hatta bizzat “tarihselliktir”tir. Dilthey için insan, işte bu “tarihsellik” içinde “tutuklu”dur.” Özlem, 111.

³⁹ Özlem, 194.

⁴⁰ a) 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu (Kabul tarihi: 7.6.1949, Yayımlı Tarihi: 15.6.1949-Akif Erginay, Türkiye Cumhuriyeti Dönemi Vergi Resim ve Harç Kanunları 1920-1977, Kanun 4700-2026, 870).

Kanuni temsilcilerin ödevi Madde 10- Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri tarafından yerine getirilir. Bu ödevlerin, münhasıran kanuni temsilcilerin kasıt ve ihmalleriyle dolayı yerine getirilmemesi yüzünden mükellefin varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi alacakları kanuni temsilcilerden alınır.

Bu hüküm Türkiye’de bulunmayan mükelleflerin Türkiye’deki temsilcileri hakkında da uygulanır. Temsilciler bu suretle ödedikleri vergiler için asıl mükelleflere rücu edebilirler.

b) 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (RG: 10.1.1961,10703).

Kanuni temsilcilerin ödevi Madde 10- Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirilir.

Yukarıda yazılı olanların bu ödevleri kasıt ve ihmalleriyle yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi alacakları kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınır. Bu hüküm Türkiye’de bulunmayan mükelleflerin Türkiye’deki temsilcileri hakkında da uygulanır.

Temsilciler veya teşekkülü idare edenler bu suretle ödedikleri vergiler için asıl mükelleflere rücu edebilirler.

Vergi Usul Kanunu ⁴¹, vergi idaresi tarafından yasa maddesine dayalı yapılan uygulamalar ve hukuki anlaşmazlıkların yargıya taşınması sonucunda oluşan içtihadlar. Peki, olgu ve dil ile bağlantısını nasıl kuracağız? Önce kararları okuyalım.

a) Danıştay

aa) Onbirinci Daire

“9.2.1956 tarihinde şirketin kuruluşundan itibaren 90 gün içerisinde şirketin kanuni temsilciliğini yapmış olanlar şirketin damga resmi borcundan dolayı sorumlu iseler de bu kimselerin müşterek sorumlulukları nazara alınmaksızın yalnız davacı adına tanzim edilen ödeme emri ile borcun tamamının davacıdan istenmesinde ve bu yolda tanzim edilen ödeme emrinin onanmasında gerek 5432, gerekse

Tüzel kişilerin tasfiye haline girmiş veya tasfiye edilmiş olmaları, kanuni temsilcilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki zamanlara ait sorumluluklarını da kaldırmaz.

a)3505 sayılı yasa ile yapılan değişiklik (RG: 10.12.1988, 20015).

Kanuni temsilcilerin ödevi Madde 10- Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirilir.

Yukarıda yazılı olanların bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacaklar kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınır. Bu hüküm Türkiye’de bulunmayan mükelleflerin Türkiye’deki temsilcileri hakkında da uygulanır.

Temsilciler veya teşekkülü idare edenler bu suretle ödedikleri vergiler için asıl mükelleflere rücu edebilirler.

Tüzel kişilerin tasfiye haline girmiş veya tasfiye edilmiş olmaları, kanuni temsilcilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki zamanlara ait sorumluluklarını da kaldırmaz.

⁴¹ The Fiscal Code of Germany (Abgabenordnung): a)Section 34 Obligations of legal representatives and asset managers

(1) The legal representatives of natural and legal persons, and the managing directors of associations of persons and conglomerations of assets without legal capacity shall fulfil the tax obligations of these entities. In particular, they shall ensure that taxes are paid from the funds they manage.

(2) To the extent that associations of persons without legal capacity do not have a managing director, their members or partners shall fulfil the duties within the meaning of subsection (1) above. Any member or partner may be held liable by the revenue authority. The first and second sentences above shall apply to conglomerations of assets without legal capacity subject to the proviso that the persons entitled to the assets fulfil the tax obligations.

(3) Where persons other than the owners of the assets or their legal representatives are responsible for asset management, the asset managers shall, within their management competence, have the obligations referred to in subsection (1) above.

b) Section 69 Liability of the representative

The persons referred to in sections 34 and 35 shall be liable where claims arising from the tax debtor-creditor relationship (section 37) are not determined or satisfied or not determined or satisfied in time due to a breach of the duties imposed on them, wilfully or through gross negligence, or where, as a result, tax rebates or refunds are paid in the absence of legal grounds. This liability shall also include any late-payment penalties payable as a result of the breach of duty. http://www.gesetze-im-internet.de/englisch_ao/englisch_ao.html

213 sayılı kanunun 10 uncu maddesine göre isabet bulunmadığı gibi davalı vekili tarafından mezkur şirkete ait damga resmi borcunun tahsili için 6183 sayılı kanun gereğince şirket hakkında uygulanan haciz muamelesinin neticesi alınarak ihtilafı damga resminin şirketten tahsil edilip edilemeyeceği kat'i olarak tespit edilmeden müvekkilinden tahsili cihetine gidilmesinde isabet bulunmadığı iddia edildiğine göre bu husus araştırılmadan İtiraz Komisyonunca verilen kararda bu yönden bir isabet görülmediğinden 6.4.1963 gün ve 283 sayılı kararın bozulmasına.”⁴²

bb) Dördüncü Daire

“Olayımızda, Anonim Şirket ana sözleşmesinin 24 üncü maddesinde, şirketi temsil görevinin yönetim kurulunca bir üyeye (murahhas aza) verilebileceği hükmüne dayanarak şirketi temsile yönetim kurulu üyesi S.Uz'un yetkili kılındığı ve ayrıca vergi borcunu zamanında ödemekle de adı geçen şahsın görevlendirildiği anlaşılmıştır.

Kanuni temsilci, bir kanun hükmünden veya temsil olunan kimsenin iradesinden doğmayan bütün temsilleri kapsamına alır. Şirketi temsil ile yetkili kılınan yönetim kurulu üyesinin (murahhas aza) temsilcilik sıfatı kanundan değil sözleşmeden doğmaktadır. Vergi Usul Kanununun 10 uncu maddesinde öngörülen temsilcilik ise yasadan doğan temsilciliktir. Türk Ticaret Kanununun 317 maddesi, Anonim Şirketlerde Yasal temsilcilerin yönetim kurulu olduğunu belirlediğinden, vergi hukuku yönünden sorumluluk murahhas azada değil, yasal temsilci durumunda olan yönetim kurulundadır. Murahhas aza yönetim kurulu adına muayyen işlemleri yapmakla yükümlüdür. Bu yükümlülüğün doğal sonucu olarak bazı yetkileri vardır. Bu yetkinin kullanılmasından doğacak sorumluluk ise yönetim kurulundur. Yönetim kurulu üyelerinin sorumlulukları üyelik sıfatlarıyla beraber doğar, bu sıfatın kaybı ile de sona erer. Aksi halde büyük sermayelerin toplandığı ve büyük sorumlulukların olduğu Anonim Şirketlerde yönetim yetkisinin bir kişinin uhdesinde toplanmasıyla yönetim kurulları işlevlerini yitirecekleri gibi, organlık sıfatlarını da uygulamada kaybetmiş duruma düşerler. Bu durumda vergi hukuku yönünden özel hukuka göre çok daha büyük sorunlar ortaya çıkar. Bir üyenin şirketin vergi borcunu kendi patrimuanından karşılaması büyük olasılıkla hemen hemen yok gibidir. Oysa yönetim kurulunun yasal temsilci olarak kabul edilmesi halinde kamu alacağı büyük ölçüde güvence altına alınmış olacaktır ki yasa koyucunun Vergi Usul Kanununun 10 uncu maddesiyle getirmek istediği amacı da budur. Bu nedenlerle yasal temsilci durumunda olan yönetim kurulu üyelerinin kamu alacağının ödenmemesinde kasıt veya ihmallerinin bulunup bulunmadığı araştırılarak hasil olacak sonuca göre karar verilmek üzere dava konusu İtiraz Komisyonunun kararının bozulmasına oybirliği ile karar verildi.”⁴³

⁴² Danıştay 11D., 8.10.1965, E: 65/50, K:65/171 (Recep Turgay, Vergi Usul Kanunu ve Tatbikatu, İkinci Bası, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul 1969, 57, Karar Sıra No: 72).

⁴³ Danıştay 4D., E: 1977/2269, K:1978/505 (Yılmaz Özbacı, Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Özbacı Vergi Hukuku Bürosu, Ankara 1988, 141-142).

cc) Dokuzuncu Daire

“Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre, tüzel kişilerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde, bunlara düşen ödevlerin kanuni temsilciler tarafından yerine getirileceği açık olup, temsilcilerin ödevlerini yerine getirmeleri için, tarh döneminde kanuni temsilcilik görevini yürütmekte olmaları gerekmektedir.

Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre ise, bir şahsın anonim şirketi kanuni temsil yetkisinden bahsedebilmek için; söz konusu kişinin yönetim kurulu üyesi olması veya yönetim kurulunca müdür olarak görevlendirilmiş yönetim kurulu üyesi olması veya yönetim kurulu üyesi olmamakla birlikte yönetim kurulunca müdür olarak görevlendirilmiş olması zorunludur.

Dosyanın incelenmesinden, borçlu... Radyo ve Televizyon Yayıncılığı AŞ'nin 21.11.2000 tarihli olağan Genel Kurul Toplantısında, şirket yönetim kurulunun yeniden seçildiği ve davacının bu yeni yönetim kurulunda yer almadığı, ayrıca; aynı tarihte yeni seçilen şirket yönetim kurulunca yapılan yönetim kurulu başkan ve başkan vekilinin belirlendiği ve bir yönetim kurulu üyesinin genel müdür olarak görevlendirildiği, yönetim kurulunda yer almayan ve genel müdürlük görevi de bulunmayan davacıya ise, “danışman” unvanı ile birinci derece imza yetkisi verildiği ve devamında birinci ve ikinci derece imza yetkilerinin kapsamının belirlendiği, durumun 9.1.2001 tarih ve 5210 sayılı Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinde tescil ve ilan edildiği anlaşılmaktadır.

Dava konusu olayda, söz konusu vergi borcunun ait olduğu Mart/2001 döneminde davacının adı geçen şirket yönetim kurulunda yer almadığı, yönetim kurulu tarafından başka bir yönetim kurulu üyesinin genel müdür olarak görevlendirildiği açık olup, yukarıda anılan yasal düzenlemelere göre yönetim kurulu üyesi olmayan ve yönetim kurulunca verilmiş müdürlük sıfatı da bulunmayan davacının borçlu şirketin kanuni temsilcisi kabul edilmesine hukuki olanak bulunmadığı gibi adı geçen şirketin iş ve işlemlerinin yürütülmesi için davacıya verilen “danışman” unvanının da kanuni temsilci sıfatı kazandırması mümkün değildir.

Bu durumda adı geçen şirketi temsil yetkisi bulunmayan davacının 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 10 maddesi uyarınca takibine yasal olanak bulunmadığından, dava konusu ödeme emrini iptal eden vergi mahkemesi kararının bu hüküm fıkrasında sonucu itibariyle isabetsizlik görülmemiştir.”⁴⁴

⁴⁴ Danıştay 9D., 20.1.2010, E: 2008/6145, K: 2010/49 (Lebib Yalkın Yayınları, VUK Mevzuatı, Cilt D, Danıştay Kararları Sıra No: 537).

b) Danıştay kararlarının söyle(me)dikleri

aa) Olgu

Verginin konusu bir “şey” olmasına rağmen, “şey”in “mükellefiyetinden bahsedilemeyeceği açıktır. Gerçekten, her vergi de bunu ödemeye mecbur olan bir şahıs vardır, ve bu şahısla vergi konusu arasındaki muayyen bazı münasebetler sayesinde bir vergi borcu ortaya çıkar⁴⁵. Bu ilişki vergiyi doğuran olaydır⁴⁶. Buna bağlı tarhiyat işlemi yapılır. Tarhiyat işleminin hukuka aykırı olduğu düşünülüyorsa, anlaşmazlık yargıya taşınabilir.

Wittgenstein, Tractatus’da; Dünya, olguların toplamıdır, demişti⁴⁷.

Dünya = (olgu ₁	+	olgu ₂	+	olgu _n) = olguların toplamı ⁴⁸
verginin konusu		vergi idaresi		vergi mahkemesi	
<i>vergiyi doğuran olay</i>		<i>vergilendirme işlemi</i>		<i>yargı kararı</i>	=Hukuk devleti
tüzel kişilik		tüzel kişilik		tüzel kişilik	
<i>kanuni temsilci</i>		<i>ortak</i>		<i>kanuni temsilci</i>	

bb) Dil

Wittgenstein, Felsefi Soruşturmalarda dil oyunlarından söz etmişti⁴⁹. Hukuk kurallarındaki “belirlilik-belirsizlik” ve “açıklık-kapalılık” kavramsal ikiliği, belirsiz

⁴⁵ F.Neumark, Maliyeye Dair Tetkikler, Üçüncü tabı, İstanbul Üniversitesi Yayınlarından, No.118, İktisat Fakültesi Neşriyatı, No.9, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul-1950, 46.

⁴⁶ Neumark, 47; Bedi Necmettin Fezyioğlu, Mükellefiyet Doğurucu Vakıa (Vergiyi Doğuran Hadise), Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi, C.VII, Yıl:1952, S. 1-4, 52-89; Selahaddin Tuncer/Salih Şanver, Vergi Mükellefiyeti, Vergi Borcu-Vergi Mes’uliyeti, İktisat ve Maliye, 15 Şubat 1959, C.V, S.11, 525-537. Okur, bu eserlerin tarihine dikkat etmelidir: 50-60 yıl önce yazılmış olmalarına rağmen, bugün hala aşılamamış çalışmalardır.

⁴⁷ “Wittgenstein sonraki düşüncelerinde de Tractatus’un dünyayı olguların toplamı sayarak başlayan çizgisine bağlı kalmıştır.”, Newton Garver, “Gramer Olarak Felsefe”, COGİTO, 126.

⁴⁸ Utku, 41.

⁴⁹ “Tractatus’un teorik zeminini oluşturan doğa bilimlerinin yerine dil oyunlarının kullanılmasıdır”, Feyarabend, 186; Ayrıca, dil-oyunlarını açıklamaya çalışmadan yalnızca kabul etmemiz gerektiği hususunda benzer bir doğalcı ifade kullanır: “Bizim hatamız bir ilk fenomen olarak ne olduğuna bakmamız gereken yerde bir açıklama aramaktır. Yani şöyle dememiz gereken yerde: Bir dil-oyunu oynanıyor. Sorun bir dil-oyunu deneyimlerimiz yoluyla açıklama sorunu değil, bir dil oyununa dikkat etme sorunudur... Bu yorum Wittgenstein’in dil- oyununu *verili* bir şey olarak kabul edişini gösterir. Var olmak *zorunda* değildir, hiçbir zorunlulukları yoktur ancak *vardırlar*. İnsan yaşamının bir özelliği olarak oradırlar. Wittgenstein’in FA, xi’nin sonuna doğru (320) ünlü “Kabul edilmesi gereken, verilen –öyleyse denebilir-yaşam formlarıdır” ifadesinde düşündüğü şey, şüphesiz dil oyunlarının verili oluşudur. Wittgenstein gözlemlemeye ve betimlemeye uygun ancak açıklamaya ya da şüphecilğe gelmeyen karmaşık bir yaşam formunu verili olarak kabul ettiği için doğalcıdır.”, Garver, 123.

kurallar için dil oyunlarına başvurur⁵⁰. Hukuk dili ve anlamının anlaşılması⁵¹, bazı yöntemleri (mukayese ve başvuru yöntemleri) gerektirir⁵². Bu da çeşitli yaşam biçimlerinden biri olarak hukuk devletinde⁵³, özel bir dil oyunu olarak, hukuk dilinin o bağlamdaki anlamının anlaşılması⁵⁴ ve bu konudaki uzlaşmaya dayalıdır⁵⁵.

Kararları okuduğumuzda; vergi idaresi ile vergi yargısında; kanuni temsilcilerin kim olduğunda uzlaşma yoktur. O halde uzlaşmama, hukuk devletinde ve belki de kavramlarındadır.

III. Sonuç

Hukuk devletinde uzlaşmanın nedeni nedir?

Hukuk devletinin kendi nesnesine ilişkin kavramları oluşturamamış olması⁵⁶; devletin egemen dilinin, diğer dilleri kapatması⁵⁷ ve belki de Wittgenstein'in dediği gibi, özgürleştirici sözcüğü bulmaya çalışmamaktır⁵⁸.

⁵⁰ Wolcher, 92.

⁵¹ Wolcher, 104.

⁵² Wolcher, 91, 110, 119.

⁵³ Wolcher, 109.

⁵⁴ Wolcher, 123.

⁵⁵ Wolcher, 122..

⁵⁶ “*Heteroglossia*, Türkçeye birçok biçimde çevrilebilir. Başka dilsellik, çok dillilik veya çok söylemlilik/sözlülük gibi. Ama bunların hepsinde ortak olan dilin çoklu yönünü anlatıyor olmasıdır. Bu kavramı tam olarak betimlemeden önce söylemek gerekir ki, Bakhtin için yaşayan hiçbir sözcük, nesnesiyle tek bir biçimde bağlantı kurmaz. Sözcük, tam da yaşadığı canlı etkileşim sürecinde bireyselleştirilebilir ve biçimsel bir şekil alır. Toplumsal olarak özgül bir ortamda ve tikel bir tarihsel uğrakta anlam ve biçim kazanan sözce, bir söyleşimden ve bu söyleşimin bir yanıtı olarak doğar ve kendi nesnesine ilişkin kavramı söyleşimsel yoldan oluştur.” Eren Rızvanoğlu, Wittgenstein ve Bakhtin’de Tekdillilik ve Çokdillilik Sorunu, <http://www.flstdergisi.com/sayi1/127>.

⁵⁷ “Bakhtin dili bir dilbilgisel ulamlar dizgesi olarak görmez; onu ideolojik yaşamın tüm alanlarında azami bir karşılıklı anlaşma sağlayan bir dil olarak, büsbütün ideolojiyle dolu olarak, bir dün bir dünya görüşü olarak, hatta somut bir düşünce olarak anlar. Öyleyse üniter bir dil, Bakhtin için somut dilsel ve ideolojik birleştirme, merkezileştirme doğrultusunda işlerlik gösteren güçleri dile getirir... .. Tek bir egemen dilin diğer diller üzerindeki zaferi, diğer dillerin yerini kapaması, dillerin köleleştirilmesi, dillerin doğru söz ile aydınlatılma süreci, barbarların ve alt toplumsal tabakaların hakikatin üniter dilin içine alınmaları tam da böylesi bir çabayı betimler.”, Rızvanoğlu, 126.

⁵⁸ Utku, Giriş, 13.

