

#  LİMİTED ŞİRKET ORTAKLARININ KAMU ALACAKLARINA İLİŞKİN SORUMLULUKLARI VE İTİRAZ HAKLARI\*

(THE RESPONSIBILITIES OF LIMITED COMPANY PARTNERS ARISING FROM  
PUBLIC RECEIVABLE AND THEIR RIGHTS OF OPPOSITION)

**Doç. Dr./Assoc. Prof. Dr. Ümit Süleyman ÜSTÜN\*\***  
**Hakim/Judge Muzaffer DENİZ\*\*\***

## ÖZ

Hukuk sistemimizde kamu alacaklarından dolayı borçlu şirketin yanı sıra ortakların da sorumlu olması, kural olarak kabul edilmiş bir ilke değildir. Ancak ortakların sorumluluğuna ilişkin bir düzenlemeye 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 35. maddesinde yer verilmiştir. Anılan kanun maddesinin ilk fıkrasına göre, şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağından limited şirket ortakları, sermaye hisseleri oranında sorumlu tutulacaklardır. Limited şirket ortağının sorumluluğunun sözkonusu olabilmesi için tek şart, limited şirketten alacağın tahsil edilememesi veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması olduğundan; şirket ortaklarının kamu alacaklarından kusursuz sorumluluğunun benimsendiği söylenebilir.

**Anahtar kelimeler:** Limited şirket ortağı, 6183 sayılı Kanun, kamu alacağı.

---

<sup>H</sup> Hakem denetiminden geçmiştir.

\* Bu makale 27.04.2018 tarihinde Yayinevimize ulaşmış olup, 11.05.2018 tarihinde birinci hakem; 11.05.2018 tarihinde ikinci hakem onayından geçmiştir. (Muzaffer Deniz. ORCID ID: [orcid.org/0000-0003-0917-4026](https://orcid.org/0000-0003-0917-4026), Ümit Süleyman Üstün ORCID ID: [orcid.org/0000-0003-0710-3312](https://orcid.org/0000-0003-0710-3312))

\*\* Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Malî Hukuk Anabilim Dalı Öğretim Üyesi.

\*\*\* Van İdare Mahkemesi Üyesi.

**ABSTRACT**

*It is not an accepted principle in our legal system that the company which is indebted due to its public receivable makes responsible its company partners. However, a regulation on the liability of company partners is included in the Article 35 of the Law No. 6183 on "Law on the Collection Procedure of Public Receivables" ("Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun"). According to the first paragraph of the aforementioned law, limited company partners will be held responsible in proportional to their shares for the debt which is not fully or partially collected from the company or is understood to be uncollectible. Since the only requirement for the liability of a limited company partner is that the receivable is not collected from the limited company; it can be said that the company partners are considered as being strictly liable.*

**Keywords:** *Limited company partner, Law No. 6183, public receivable.*

\*\*\*

**I. GİRİŞ**

Limited şirket bir veya daha çok gerçek veya tüzel kişi tarafından kurulabilir. Limited şirketin tüzelkişiliği kazanma anı Türk Ticaret Kanunu'nun 585. ve 588. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre limited şirket; kurucuların kanuna uygun olarak düzenlenmiş, sermayenin tamamını ödemeyi şartsız olarak taahhüt ettikleri, taahhüt edilen sermayenin nakit kısmını hemen ve tamamen ödemeleriyle ve imzalarının noterde onaylanması sonrası ticaret siciline tescil ile tüzelkişiliği kazanır.

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 35. maddesine göre ise limited şirket ortakları, şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan kamu alacağından sermaye hisseleri oranında doğrudan doğruya sorumlu olacaklardır. Ortağın şirketteki sermaye payını devretmesi halinde, payı devreden ve devralan şahıslar devir öncesine ait kamu alacaklarının ödenmesinden müteselsilen sorumlu olurlar. Kamu alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda pay sahiplerinin farklı şahıslar olmaları

halinde bu şahıslar, amme alacağıının ödenmesinden müteselsilen sorumlu olacaklardır<sup>1</sup>.

## **II. KAMU ALACAĞI KAVRAMININ KAPSAMI**

6183 sayılı Kanun'un 1. maddesinde; devlete, il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim, harç, ceza yargılamasına ve takiplerine ait mahkeme masrafı, vergi cezası, para cezası gibi asli kamu alacakları ve bunların yanı sıra gecikme zammı, gecikme faizi gibi fer'î nitelikteki kamu alacakları ile haksız fiil ve sebepsiz zenginleşmeden doğanlar dışında kalan ve kamu hizmetlerinin uygulanmasından doğan diğer alacaklar ile takip masrafları hakkında bu Kanun'un uygulanacağı düzenlenmiştir. Bu durumda haksız fiil ve sebepsiz zenginleşmeden doğan kamu alacakları için 6183 sayılı Kanun'un uygulanması mümkün değildir.

Doktrinde, madde metninde geçen "devlet" ifadesi ile kastedilenin genel bütçeye giren kamu kurum ve kuruluşları olduğu belirtilmektedir. Genel bütçe içerisinde yer almayan bir kamu kurumunun kendi özel kanununda, alacağını 6183 sayılı Kanun'a göre tahsil edebileceğine ilişkin bir hüküm yoksa bu alacağını özel hukuk hükümleri çerçevesinde tahsil etmesi gerektiği ifade edilmiştir.<sup>2</sup>

Öte yandan 6183 sayılı Kanun'un kamu alacaklarının kapsamını belirleyen 1.maddesinde idarenin yaptığı sözleşmelerden kaynaklanan alacaklarının 6183 sayılı Kanun kapsamında olmadığı belirtilmiştir. Ancak doktrinde, idarenin idari sözleşme ve özel hukuk sözleşmesi olmak üzere iki çeşit sözleşme yaptığı düşünüldüğünde, idarî sözleşmelerden kaynaklanan alacakların 6183 sayılı Kanun kapsamında olduğu ifade edilmektedir. Bu duruma gerekçe olarak idarî sözleşmelerin kamu hukuku karakteri taşıdığı, dolayısıyla kamu hukuku hükümlerinin uygulanması gerektiği gösterilmektedir<sup>3</sup>.

---

<sup>1</sup> Maliye Bakanlığı Tahsilat Genel Tebliği Seri: A, Sıra No:1. RG. 30.06.2007, S. 26568.

<sup>2</sup> ARSLANER Hakan, 6183 Sayılı Kanun Kapsamında Kamu Alacaklarının Haciz Yolu İle Tahsili, Yetkin Yayınları, Ankara, 2010, s.30; TOMBALOĞLU Mustafa Lütfi, Amme Alacaklarının Takip ve Tahsil Usulü, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2011, s. 21.

<sup>3</sup> ÜSTÜN Gül, İdare Hukuku Boyutuyla 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Uygulamalarında Görev Sorunu, XII Levha Yayıncılık, İstanbul, 2013, s. 18-19; SERİM Nilgün, 6183 Sayılı Kanunda Amme Alacaklarının Korunması, İstanbul, 2007, s. 12; BİLGİN Pertev, İdare Hukuku Ders Notları, İdarenin Patrimuanı-Kamulaştırma-İstimval-Amme Alacaklarının Tahsil Usulleri, İstan-

### III. TAHSİL EDİLEMİYEN VEYA TAHSİL EDİLEMİYECEĞİ ANLAŞILAN KAMU ALACAĞI KAVRAMI

#### A. Genel Olarak

Alacağın tahsil edilememiş olması kavramından bahsedebilmek için 6183 sayılı Kanun'un 54. maddesinde belirtilen takip yollarından en az birisinin uygulanarak alacağın en azından bir kısmının tahsil edilememiş olması gerekir. Bu yollar, borçlu tarafından gösterilen teminatın paraya çevrilmesi veya kefil gösterilmişse bu kefilin takibi; kamu alacağının karşılanmasına yeterli miktarda borçluya ait malın cebri haciz sonucu nakde çevrilmesi; kanunî şartlar oluşmuşsa alacaklı kamu idaresince borçlunun iflasının istenilmesidir<sup>4</sup>. Doktrinde asıl borçlu hakkında bu şekilde iflas istenildiği takdirde, iflasın sonuçlanmasının beklenilmesi gerektiği savunulmaktadır<sup>5</sup>.

Tahsil edilemeyen amme alacağı terimi, amme borçlusunun 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre yapılan mal varlığı araştırması sonucunda haczi kabil herhangi bir mal varlığının bulunmaması veya hacedilen mal varlığının satılarak paraya çevrilmesine rağmen satış bedelinin amme alacağını karşılamaması gibi nedenlerle tahsil edilemeyen amme alacaklarını ifade etmektedir. Tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağı terimi ise, amme borçlusunun hacedilen mal varlığına 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre biçilen değerlerin amme alacağını karşılayamayacağına veya hakkında iflas kararı verilen amme borçlusundan aranan amme alacağının iflas masasından tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması gibi nedenlerle tahsil dairelerince yürütülen takip muamelelerinin herhangi bir aşamasında amme borçlusundan tahsil edilemeyeceği ortaya çıkan amme alacaklarını ifade etmektedir. (AATUHK m. 3).

Limited şirket ortağı hakkında ne suretle takip yapılacağı Maliye Bakanlığı Seri:A, Sıra No:1, Tahsilat Genel Tebliği'nin "Limited Şirketlerin Amme Borçları" başlıklı VII. bölümünde detaylı olarak açıklanmıştır:

---

bul,1988, s. 88; GERÇEK Adnan, Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku, Bursa, Ekin Yayıncılık, 2010, s. 7; KARAKOÇ Yusuf, Kamu İcra Hukuku, Yetkin Yayınları, Ankara, 2016, s.26; COŞKUN Mahmut, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Ankara, 2011, s. 35.

<sup>4</sup> CANDAN Turgut, Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu, Maliye ve Hukuk Yayınları, 3. Baskı, 2006, s.51-52.

<sup>5</sup> AYHAN Rıza, Limited Şirketlerde Ortakların Sorumluluğu, Kazancı Kitap Tic. A.Ş., İstanbul, 1992, s.69.

“- Öncelikle şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda şirket ortaklarının kimler olduğu ve bu ortakların sermaye hisseleri; şirket ana sözleşmesi, ana sözleşme değişikliği veya pay defterindeki kayıtlardan tespit edilecektir.

- Her bir ortağın sermaye hissesine göre takip konusu olan amme alacağından sorumlu olduğu tutar belirlenecektir.

- Şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağının ödenmesinden sermaye hissesi oranında sorumlu tutulması gereken ortağın, hissesini devredip devretmediği araştırılacak, hisse devrinin söz konusu olduğu hallerde, devralan şahsın devir tarihi itibarıyla vadesi geldiği halde ödenmemiş şirket borçlarından sorumlu tutulacağı tutar tespit edilecektir.

- Ortaklar hakkında takip muamelesine 6183 sayılı Kanun' un 55' inci maddesine göre tanzim edilecek ödeme emrinin tebliği suretiyle başlanılacaktır”.

## **B. Limited Şirketten Tahsil Edilemeyen Kamu Alacaklarının Durumu**

Limited şirketten alacağın tahsil edilememesi ve alacağın tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması için bir kamu alacağının doğumundan itibaren hangi aşamalardan geçerek tahsil edilemeyeceği hususunun ortaya konulması gerekmektedir. Öncelikle kamu alacağının borçlusu olan limited şirkete, borçlu olduğu bir ihbarname veya yazı ile bildirilmelidir. Çünkü vergi sorumluluğunun fer'îliği ilkesine göre, vergiler asıl borçludan (limited şirketten) istenmeden, sorumluya (kanunî temsilci ve/veya limited şirket ortaklarına) gidilemeyecektir<sup>6</sup>. Borçlunun bu ihbarnameye ilişkin borcu ödemesi için özel kanunlarda belirli bir vade yoksa borçluya en az bir ay vade tanınmalıdır<sup>7</sup>. (6183 sayılı Kanun m. 37/II). Öte

<sup>6</sup> BİLİCİ Nurettin, Vergi Hukuku, Savaş Yayınevi, Güncelleştirilmiş ve Geliştirilmiş 42. Baskı, Ankara, Ekim 2017, s.46, 51.

<sup>7</sup> “... 6183 sayılı Kanun uyarınca alacağın tahsili için öncelikle para cezasına ilişkin işlemin usulüne uygun olarak ilgisine tebliğ edilmesi, bu tebliğden sonra bir ay içerisinde söz konusu borcun ödenmesinin istenilmesi, bir ay içinde borcun ödenmemesi üzerine kamu alacağının cebren tahsili amacıyla, vadesinde ödenmeyen kamu alacağı için yedi gün içinde borcun ödenmesi veya mal bildiriminde bulunulması gerektiğini bildiren bir ödeme emrinin düzenlenerek ilgisine tebliğ edilmesi gerektiği, ödeme emrinde belirtilen hususların yerine getirilmemesi halinde ise haciz işleminin tesis

yandan düzenlenecek ihbarnamede kanun yolu ve süresi gösterilmelidir (Anayasa m. 40/II; Vergi Usul Kanunu m.35, 366). Aksi durumda anılan ihbarnameye karşı süresinde dava açmayan limited şirketin açtığı dava süresinde kabul edilebilecektir.

Daha sonrası için kamu alacağının niteliğine göre bir ayrıma gidilmelidir. Kamu alacağı bir vergi borcu ise, vergi ihbarnamesine karşı dava açıldığı takdirde, kural olarak vergi mahkemesince karar verilinceye kadar yürütme kendiliğinden durmuş sayılacağından, mahkemece karar verilinceye kadar ödeme emri düzenlenemeyecektir (İdari Yargılama Usulü Kanunu m. 27/IV). Ancak alacak vergi mahkemesinin görevine giren kamu alacaklarından değilse dava açılması kendiliğinden yürütmeyi durdurmayacaktır. Yürütmeyi durdurma talep edilmemiş veya talep reddedilmişse, ihbarnamede gösterilen süre sonunda alacaklı kamu idaresince takip aşamasına geçilerek ödeme emri ile limited şirket hakkında cebri takibe başlanabilecektir. Eğer mahkemece verilmiş bir yürütmenin durdurulması kararı varsa, ödeme emri mahkemece ihbarnameye karşı açılan dava sonuçlanıncaya kadar düzenlenemeyecektir. Ödeme emrinin tebliğini izleyen günden itibaren on beş gün içerisinde borç ödenmemişse veya ödeme emrine ilişkin yetkili mahkemece verilmiş bir yürütmenin durdurulması veya iptal kararı yoksa artık kamu alacağının tahsili için limited şirket hakkında 6183 sayılı Kanun'un 54. maddesinde belirtilen takip yöntemlerinden birisi uygulanarak alacak tahsil edilmeye çalışılacaktır.

Alacaklı kamu idaresi tahsil işlemlerine başlarken öncelikle asıl borçlunun ilgili kamu idaresinden bir alacağının olup olmadığını incelemelidir. Eğer borçlunun da borcuna yetecek miktarda kamu idaresinden muaccel bir alacağı varsa borcun mahsubu (aslında hukukî niteliği “takas”tır)<sup>8</sup> yoluna gidilerek alacak tahsil edilmeye çalışılır. (6183 sayılı

---

edilmesi gerektiği açıktır. Olayda; dava konusu ödeme emri ile ödeme emrinin dayanağı para cezasına ilişkin 06/08/2013 tarihli encümen kararının davacıya 15/01/2014 tarihinde birlikte tebliğ edildiği ve bu haliyle davacıya otuz günlük ödeme süresi tanınmadan söz konusu alacağın tahsili amacıyla ödeme emri düzenlendiği görülmektedir. Bu durumda; para cezasının tahsili için otuz günlük ödeme süresi tanınmadan düzenlenen ödeme emrinde hukuka uyarlık bulunmadığından, davanın bu kısmına ilişkin İdare Mahkemesi kararında hukuki isabet bulunmamıştır”. DŞ. 14. D. 19.04.2016 gün ve E.2014/11646, K.2016/3001.

<sup>8</sup> Bkz. ÖNCEL Muallâ KUMRULU Ahmet/ÇAĞAN Nami, Vergi Hukuku, 14. Bası, Ankara, Nisan/2007, s. 146.

Kanun m. 23). Bu şekilde borçlunun kamu idaresinden bir alacağı yoksa artık kamu alacağının tahsili için limited şirket hakkında 6183 sayılı Kanun'un 54. maddesinde belirtilen takip yöntemlerinden birisi uygulanarak alacak tahsil edilmeye çalışılacaktır.

Alacaklı kamu idaresince 6183 sayılı Kanun'un 54. maddesinin 2. fıkrasında belirtilen haciz yolu tercih edilirse (Uygulamada en sık başvuru yöntemi haciz yolu ile takiptir.) Borcun tahsili amacıyla, tapu siciline, trafik siciline ve Türkiye'de faaliyet gösteren bankalara elektronik veya fizikî ortamda haciz ihbarnamesi gönderilebilmektedir. Öte yandan borçlunun konumuna göre sahip olabileceği başka şirketlerdeki hisseleri de haczedilerek paraya çevrilebilir. Borçlunun halka açık anonim şirketlere ait hisse senedi olduğu değerlendiriliyorsa Merkezî Kayıt Kuruluşu A.Ş. nezdindeki hisse senetlerinin haczi yapılabilir. Keza, borçlunun ilgili malvarlığı olduğu düşünüldüğünde, Sivil Havacılık Genel Müdürlüğü'ne veyahut da gemi sicillerine de haciz ihbarnamesi gönderilebilecektir.

### **C. Kanunî Temsilcilere veya Limited Şirket Ortaklarına Gidilmesi**

Yukarıdaki işlemler sonrasında da artık borca yetecek malvarlığı haczedilememişse<sup>9</sup> veya satış sonrası elde edilen para alacak miktarını karşılamıyorsa; asıl borçludan alacağın tahsil edilemeyeceği anlaşılmış demektir. Bundan sonra yapılması gereken borçlu hakkında aciz vesikası düzenlenmesidir (6183 sayılı AATUHK m.75). Aciz fişi tahsil edilememiş kamu alacağı tutarını saptayan bir belgedir<sup>10</sup>. 6183 sayılı Kanun'da borcun tahsil edilemediğini gösteren tasarruf, borçlu hakkında düzenlenen aciz belgesi/fişidir<sup>11</sup>.

Bu aşamadan sonra kanunî temsilciler hakkında borcun tamamı için veya limited şirket ortakları hakkında hisseleri oranında cebri takip yapılabilecektir. Kanunî temsilciler veya limited şirket ortakları arasında bir öncelik durumu düzenlenmemiştir. Alacaklı tahsil dairesi, şirketten tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan kamu alacakları

<sup>9</sup> DŞ. 4. D. 25.04.2017 gün ve E.2014/7338, K.2017/3996.

<sup>10</sup> ARSLANER, s.329.

<sup>11</sup> AYHAN, s.67.

için, kanunî temsilci ve/veya şirket ortağına gidebilecektir<sup>12</sup>. Asıl borçlu olan limited şirketten borcun tahsil edilemeyeceği anlaşıldıktan sonra, amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda şirket ortaklarının kimler olduğu ve bu kişileri ortaklıktaki hisse oranları, şirket ana sözleşmesi, ana sözleşme değişikliği veya pay defterindeki kayıtları incelenerek tespit edilmeye çalışılacaktır<sup>13</sup>.

Öte yandan uygulamada asıl borçludan alınamayacağı anlaşılan bir kamu alacağı için limited şirket ortaklarına doğrudan ödeme emri gönderilerek icra takibine girildiği gözlenmektedir. Kanımızca bu durum, kanunun açık hükmünün yanı sıra, adil yargılanma hakkına aykırılık teşkil etmektedir. Zira kendisine ödeme emri gönderilen limited şirket ortağı bu ödeme emrine karşı sadece, böyle bir borcunun olmadığı, borcu kısmen ödediği ya da borcun zamanaşımına uğradığı gerekçeleriyle ilgili mahkemede dava açabilmektedir (AATUHK m.58). Bu açıdan limited şirket ortağı ihbarnameye karşı açılan davada olduğu gibi tüm kanunî gerekçelerle kamu alacağından kurtulabilme amaçlı savunma yapamamaktadır. Özellikle vergi ihbarnamesine karşı asıl borçlu limited şirket tarafından dava açılmadığı takdirde, artık tarhiyat kesinleşmiş sayılarak cebri takibe başlanıldığı için, kendisine ödeme emri gönderilen ortak tarhiyat aşamasına ilişkin herhangi bir savunma yapamamaktadır. Bu uygulama ise, takibe uğrayan limited şirket ortağının savunma hakkını kısıtlamaktadır. Sorunun çözümü için asıl borçluya gönderilen ihbarnameye dava açılmışsa, limited şirketin ortaklarına da dava ihbar edilmeli, ihbarnameye karşı asıl borçlu limited şirket tarafından dava açılmamışsa, kendisine ödeme emri gönderilen ortağa, tarhiyat aşamasına ilişkin savunma yapabilmesine imkân tanıyan kanunî düzenleme yapılmalıdır.

Diğer yandan da şirket ortağı adına ödeme emri düzenlenebilmesi için, asıl borçlu limited şirket adına düzenlenen ihbarnamenin ve ödeme emrinin de usûlüne uygun şekilde tebliğ edilmesi gerekir<sup>14</sup>. Aksi durum, yargı mercilerince işlemin iptali sebebi sayılabilecektir.

<sup>12</sup> Karşı görüş için bkz. ŞENYÜZ Doğan/YÜCE Mehmet/GERÇEK Adnan, Vergi Hukuku (Genel Hükümler), 7. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa, 2016, s. 91-92.

<sup>13</sup> SEZGİN Bülent, "Limited Şirket Müdür ve Ortaklarının Şirket Amme Borçlarının Ödenmesine İlişkin Sorumlulukları", Mali Çözüm Dergisi, S. 99, 2010, s. 254.

<sup>14</sup> DŞ. 9. D. 12.06.2017 gün ve E.2016/18262, K.2017/5744 sayılı karar (Onama kararı); DŞ. 4. D. 13.06.2017 gün ve E.2013/9099, K.2017/5236 sayılı karar (Onama kararı); DŞ. 4. D. 13.06.2017 gün ve E.2013/9046, K.2017/5234 (Onama kararı).



Kamu alacağına doğduğu tarih tespit edilirken, alacağın tahakkuk ettiği veya tahakkuk etmesi gereken tarih esas alınmalıdır<sup>15</sup>. Söz konusu kamu alacağı bir vergi ise, vergilendirme dönemi esas alınmalıdır<sup>16</sup>.

#### **IV. LİMİTED ŞİRKET ORTAĞI SIFATININ KAZANILMASI VE KAYBEDİLMESİ HALLERİ**

Limited şirkette ortaklık sıfatı; kurucu ortak olarak yer alma, mevcut bir ortağın hissesini devralma, miras hukuku hükümlerine göre, boşanma hükümlerine göre veya icra yoluyla kazanılır. Ortaklık sıfatı; ayrılma (Çıkma, çıkmaya katılma ve esas sermaye payının devri de bu kapsamdadır.), ölüm, cebri icra, boşanma, çıkarılma ve şirket tüzel kişiliğinin sona ermesi hallerinde sona erer.

##### **A. Limited Şirket Ortaklığı Sıfatının Kazanılması Halleri**

###### **1. Kurucu Ortak Sıfatıyla Ortak Sıfatının Kazanılması**

Limited şirketin tüzel kişiliği kazanma anı Türk Ticaret Kanunu'nun 585. ve 588. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre limited şirket; kurucuların kanuna uygun olarak düzenlenmiş, sermayenin tamamını ödemeyi şartsız olarak taahhüt ettikleri, taahhüt edilen sermayenin nakit kısmını hemen ve tamamen ödemeleriyle ve imzalarının noterde onaylanması sonrası ticaret siciline tescil ile tüzel kişiliği kazanır. Bu hükme göre limited şirket ortaklarının 6183 sayılı Kanun'un 35. maddesi kapsamındaki sorumluluğu, kurucuların şirket kurma iradelerini noter huzurunda açıkladıktan sonra, noterin bu işlemi onayladığı tarihten itibaren başlayacaktır.

Limited şirket bir veya daha çok gerçek veya tüzel kişi tarafından kurulabilir. Bu durumda bir limited şirketin ortağı başka bir limited şirket de olabilir. İlk şirketin ödenmeyen kamu alacağından dolayı ortak olan limited şirket de, hissesi oranında ödenmeyen borçtan sorumlu olur. Böyle bir durum karşısında ortak olan limited şirket de bu borcu ödemezse ortak olan limited şirketin de ortaklarının sorumluluğuna gidilebilir. Gidilemeyeceği mevzuatımızda açıkça düzenlenmemiş olmakla birlikte, kanımızca ortak limited şirketin ortaklarının da sorumluluğuna

<sup>15</sup> DŞ. 7. D. 22.03.2001 gün ve E.2000/5138, K.2001/892.

<sup>16</sup> DANIŞTAY İÇTİHADİ BİRLEŞTİRME KARARI, 03.07.1989 gün ve E.1998/5, K.1989/3; CANDAN Turgut, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Maliye ve Hukuk Yayınları, 3. Baskı, 2013 s.177.

başvurulabilmesi gerekir. Çünkü ortak olan limited şirket de, kendi payından dolayı aslında kamu alacağının borçlusu niteliğine sahiptir. Ortak durumunda olan limited şirketin ortakları da aynı şekilde kamu alacaklarından dolayı sermaye hisseleri oranında sorumlu sayılabilmelidir. Bu hususta mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna ilişkin özel hukuk sözleşmelerinin vergi idaresini bağlamayacağına dair VUK'un 8. maddesi de iddiamızı destekler mahiyettedir.

## **2. Mevcut Bir Ortağın Hisselerini Devralma Suretiyle Ortaklık Sınıfının Kazanılması**

Limited şirkette sermaye payının devri ve devir borcunu doğuran işlemler yazılı şekilde yapılır ve tarafların imzaları noterce onanır. Şirket sözleşmesinde aksi öngörülmemişse, esas sermaye payının devri için, ortaklar genel kurulunun onayı şarttır. Devir ancak bu onayla geçerli olur. Yani ortağın noterden payını devretmesi tek başına sonuç doğurmaz. Ancak başvurudan itibaren üç ay içinde genel kurul reddetmediği takdirde onay vermiş sayılır (TTK m.595). Onay verilip verilmemesine ilişkin limited şirket genel kurul kararı toplantıya katılanların salt çoğunluğuyla alınabilir. Ancak bunun için şirket sözleşmesinde aksine bir hüküm bulunmaması gerekmektedir.

Şirket sözleşmesinde başka türlü düzenlenmemişse, ortaklar genel kurulu sebep göstermeksizin onayı reddedebilir. Şirket sözleşmesi devri yasaklamış veya genel kurul onay vermeyi reddetmişse, ortağın haklı sebeple şirketten çıkma hakkı saklı kalır. Şirket sözleşmesinde ek ödeme veya yan edim yükümlülükleri öngörülmüşse, devralanın ödeme gücü şüpheli görüldüğü için ondan istenen teminat verilmemişse, genel kurul şirket sözleşmesinde hüküm bulunmasa bile onayı reddedebilir. Ayrıca şirket sözleşmesiyle sermaye payının devri yasaklanabilmektedir.

Limited şirket, esas sermaye paylarını içeren bir pay defteri tutar. Ortakların, adları, adresleri, her ortağın sahip olduğu esas sermaye payının sayısı, esas sermaye paylarının devirleri ve geçişleri itibarı değerleri, grupları ve esas sermaye payları üzerindeki intifa ve rehin hakları, sahiplerinin adları ve adresleri bu deftere yazılır. Her ortak pay defterini inceleyebilir. Payların geçişlerinin tescil edilmesi için şirket müdürleri tarafından ticaret siciline başvurulacağı belirtilerek, devrin sadece tescil edileceği hükme bağlanmıştır (TTK m.598/I).

### **3. Miras, Boşanma ve İcra Hükümlerine Göre Ortaklık Sıfatının Kazanılması**

Ölüm halinde kişilik sona ereceğinden, ölen kişi ortaklıktan ayrılmış sayılacaktır. Kişinin ölümünden başka 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu'nda düzenlenen ölüm karinesi ve gaiplik hallerinde de kişi ölmüş sayılacağından bu hallerde de ortaklığın sona erdiği kabul edilmektedir. Ölüm, ölüm karinesi veya gaiplik hallerinde mirası kabul eden mirasçılar eski limited şirket ortağı yerine limited şirketin ortağı olurlar. Bu kapsamda ortağın öldüğü veya ölmüş sayıldığı hallerden itibaren 3 ay içerisinde mirası kabul edip etmediği noktasında bir işlem yapmayan mirasçılarının mirası kabul etmiş sayılacağını belirtmek de gerekmektedir.

Boşanma halinde eşlerin mal varlığı hakim tarafından yeniden belirlenecektir. Böyle bir durumda şirket ortağı olan kişinin hissesi, mahkeme kararıyla eşine verilebilir. Bu durumda da limited şirket ortaklığı sıfatı mahkeme kararıyla kazanılmış olur.

İcra yoluyla ortaklık sıfatının kazanılması ise, cebrî icra sonucu haczedilen ortaklık payının devralınması suretiyle gerçekleşir. Hisse haczinin 6183 sayılı Kanun'a göre ya da 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu'na göre yapılması arasında bir fark bulunmamaktadır. Hisseyi devralan kişi, devir tarihinden itibaren ortaklık sıfatını kazanır.

Limited şirket; miras, eşler arasındaki mal rejimine ilişkin hükümler veya icra yoluyla ortaklık payının el değiştirilmesini hususunun öğrenilmesinden itibaren 3 ay içerisinde esas sermaye payının geçtiği kişiyi onaylamayı reddedebilir. Limited şirketin ret hakkını kullanabilmesi için, şirketin, payları kendi veya ortağı ya da kendisi tarafından gösterilen üçüncü bir kişi hesabına, gerçek değeri üzerinden devralmayı, payın geçtiği kişiye önermesi şarttır. Şirketin ret kararı hisse devrinin gerçekleştiği tarihten itibaren olmak üzere geriye etkilidir. Limited şirket 3 ay içerisinde esas sermaye payının geçişini reddetmemişse onay vermiş sayılır (TTK m.596).

## **B. Limited Şirket Ortaklığı Sıfatının Kaybedilmesi Halleri**

### **1. Ortaklıktan Ayrılma**

Ortaklıktan ayrılma kişinin kendi iradesiyle limited şirket ile arasındaki ilişkiyi sona erdirmesidir. Bu durum farklı şekillerde ortaya çıkabilmektedir.

**a. Çıkma**

Çıkma şirket ortağının kendi iradesiyle şirketle arasındaki hukukî ilişkiyi tek taraflı olarak sona erdirmesidir. Çıkma ile ayrılma birbirinden farklı hukukî kavramlardır. Çıkma hakkının kullanılabilmesi de, aynı çıkarılma gibi şirket ana sözleşmesinde düzenlenmişse söz konusu olabilir. Ancak bu hakkın kullanılması bazı şartlara bağlanabilir. (TTK m.638/I). Çıkma hakkı herhangi bir şarta bağlanmamışsa ortağın tek taraflı irade beyanı ile ortak şirketten çıkmış olacaktır. Eğer çıkma hakkı bir şarta bağlanmışsa, ortak bu şartın gerçekleştiğini ileri sürerek çıkma beyanında bulunduğu takdirde ortaklıktan çıkmış olacaktır. Çıkma müessesesinin kanunla düzenlenme amacı şirketin varlığını sürdürmesi içindir<sup>17</sup>. Ancak şirket çıkma şartının gerçekleşmediğini iddia ediliyorsa, bu konuda şartın gerçekleşip gerçekleşmediğine yargı mercileri tarafından karar verilecektir. Hakim haklı sebebin gerçekleşip gerçekleşmediği noktasında takdir yetkisini kullanırken ilgili limited şirketin ortaklık yapısının kendine özgü koşullarını da dikkate almalıdır<sup>18</sup>.

Kural olarak çıkma hakkının kullanılabilmesi için ana sözleşmede bir hüküm yer alması gerekmektedir de, anasözleşmede yer almasa bile her ortak haklı sebeplerin varlığı halinde şirketten çıkmasına karar verilmesi için dava açabilir. Haklı sebeple çıkma sebepleri kavramı “*ortaklık ilişkisini çekilmez hale getiren ve dürüstlük kurallarına göre ortak açısından bu ilişkinin sürdürülmesinin kendisinden istenemeyeceği*” haller olarak tanımlanmaktadır<sup>19</sup>. Haklı sebep türlerine, şirketin devamlı zarar açıklaması, ortaklığın uzun süre boyunca kâr payı dağıtmaması, şirketin aktif şirket olma niteliğini yitirerek atıl bir duruma düşmesi, ortakların arasında güven ortamı kalmaması halleri örnek olarak gösterilebilir<sup>20</sup>.

Bu şekilde bir dava açılmışsa ve talep olması halinde mahkeme, dava sonuçlanıncaya kadar davacının ortaklıktan doğan hak veya borçlarının bir kısmının veya tamamının dondurulmasına karar verebilir. Bun-

<sup>17</sup> AYDIN Fazlı, Yeni Türk Ticaret Kanununda Limited Şirketler, Bilge Yayınevi, Ankara, 2013, s.101.

<sup>18</sup> GÜRPINAR Bünyamin, “Limited Şirkette Çıkma ve Çıkmaya Katılma”, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Sayı:2, 2016, s. 87.

<sup>19</sup> ÇAMOĞLU Ersin, “Limited Şirketten Çıkma-I”, Yaklaşım Dergisi, Ocak, 2014, s. 257.

<sup>20</sup> BAŞTUĞ İrfan, Limited Şirkette Ortağın Çıkma ve Çıkarılması, (Doçentlik Tezi), İzmir, 1966, s.48-49.

ların dışında da davacı ortağın haklarının güvence altına alınabilmesi amacıyla diğer bazı önlemlere de karar verebilir (TTK m.638/II).

### **b. Çıkmaya Katılma**

Limited şirketlerde ortaklardan biri çıkma isteğinde bulunmuşsa veya çıkma davası açmışsa şirketin müdür veya müdürleri, gecikmeksizin bu durumdan diğer ortaklara haber vermek zorundadır. Kendisine bu şekilde bildirim yapılan her bir ortak haberin kendisine ulaştığı tarihten itibaren bir ay içerisinde sözleşmede öngörülen haklı sebebin kendisi yönünden de gerçekleştiği iddiasındaysa çıkmaya katılacağını müdür veya müdürlere bildirebilir. Kendisine bildirim yapılan ortak, açılmış bir çıkma davası varsa, çıkma davasına katılabilir (TTK m.639).

Şirket müdür veya müdürlerinin, bir ortağın çıkma talebinde bulunduğunu veya çıkma davası açtığına ilişkin diğer ortaklara yapacağı bildirim, çıkma talebine ilişkin tüm hususları içermelidir. Müdür veya müdürler tarafından sadece çıkma talebi olduğuna ilişkin basit bir bildirim yeterli olmayacaktır. Çıkma talebi ile birlikte, çıkmak isteyen ortağın bu talebinin gerekçeleri diğer ortaklara bildirilmelidir<sup>21</sup>.

### **c. Esas Sermaye Payının Devri**

Limited şirkette ortaklık payının devri ortaklık sıfatının kaybedilmesi hallerinden birisidir. Payı devreden ortak açısından ortaklık ilişkisi son bulur. Bu konuda yukarıda değindiğimiz, mevcut ortağın payını devralma suretiyle ortaklık sıfatının kazanılması konusundaki açıklamalarımız aynen geçerlidir.

## **2. Ortaklıktan Çıkarılma**

Çıkarılma, şirket sözleşmesinde bir ortağın çıkarılabileceğine ilişkin sebepler öngörülmüşse söz konusu olabilir. TTK'ya göre limited şirket anasözleşmesi ile bir ortak genel kurul kararıyla ortaklıktan çıkarılabilir. Hakkında çıkarılma kararı verilen ortak ise, kararın noter aracılığıyla kendisine tebliğinden itibaren karara karşı üç ay içerisinde iptal davası açabilir (TTK m. 640). Çıkarılma müessesine kanunda yer veril-

---

<sup>21</sup> GÖZÜYEŞİL Fevzi Fırat, “Limited Şirketlerde Çıkmaya Katılma”, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. XVII, Sa. 1-2, 2013, s. 668.

mesinin amacı, aynı çıkma hakkında olduğu gibi şirketin devamlılığın sağlanmasına imkân tanınmak istenmesidir<sup>22</sup>.

### **3. Ölüm, Boşanma, İcra Sebebiyle Limited Şirketin Sona Ermesi ve Ortaklık Hissenin Haczedilerek Satışı Sonucu Ortaklıktan Ayrılma**

Ölüm halinde kişilik sona ereceğinden, ölen kişi ortaklıktan ayrılmış sayılacaktır. Kişinin ölümünden başka TMK' da düzenlenen ölüm karinesi ve gaiplik hallerinde de kişi ölmüş sayılacağından bu hallerde de ortaklığın sona erdiği kabul edilmektedir.

Ortak ile eşi arasında bir boşanma davası varsa, eşler arasındaki mal rejimi hükümlerine göre hâkim kararıyla ortağın hissesi eşine verilebilir. Bu durumda da ortak ortaklıktan ayrılmış sayılır.

Öte yandan ortak, vadesinde ödeyemediği borçları sebebiyle cebrî takibe maruz kalmış olabilir. Bu sebeple ortağın payına haciz konulabilir. Ortağın payına haciz konulması tek başına ortaklıktan ayrılmış sayılma sonucunu doğurmaz. Cebrî takip sonucu hissenin satışı gerçekleştiği anda ortak şirketten ayrılmış sayılır. Bu arada ortak hakkında yapılacak takibin İcra ve İflas Kanunu veya AATUHK hükümlerine göre yapılması arasında bir fark yoktur. Bu iki kanundan herhangi birine göre yapılan takip sonucu ortağın payı haczedip satılırsa, satış tarihi itibarıyla ortak şirketten ayrılmış sayılır.

Limited şirket ortaklığının sona erme halinin diğer bir türü de limited şirketin kendisinin sona ermesidir. Limited şirket; şirket sözleşmesinde öngörülen sona erme hallerinden birinin gerçekleşmesi ile şirket genel kurulunun bu yönde alacağı karar ile, şirket hakkında iflasın açılması ile, mahkeme kararı ile ve kanunda öngörülen diğer sona erme hallerinde sona erer (TTK m.636).

## **V. ORTAĞIN RÜCU HAKKI**

Limited şirketin ödenmeyen kamu alacaklarını ödeyen limited şirket ortağının yaptığı bu ödeme için diğer ortaklara veya şirket tüzelkişiliğine rücu hakkı mevzuatımızda açıkça düzenlenmemiştir. Ancak Yargıtay, limited şirket borcunu ödeyen ortağın, diğer ortaklara rücu edebi-

<sup>22</sup> AYDIN, s. 101.

leceğini kabul etmektedir<sup>23</sup>. Limited şirketin kamu alacağının kaynağı ne olursa olsun bu şekilde açılacak rücu davalarının görüm ve çözüm yeri adli yargı mahkemeleridir.

TTK'nın 581. maddesinin 1. fıkrasına göre limited şirketler nakdi sermaye ile kurulabileceği gibi, ortaklar aynî sermaye de koymayı taahhüt edebilirler. Anılan fıkraya göre üzerlerinde sınırlı aynî bir hak, haciz veya tedbir bulunmayan ve nakden değerlendirilebilen ve devrolunabilen fikrî mülkiyet hakları ile sanal ortamlar ve adları da dâhil mal varlığı unsurları aynî sermaye olarak konulabilir. Bu şekilde limited şirket kurulurken ortaklardan biri tarafından aynî sermaye konulmuşsa, bu ortağın sermaye payının yüzde kaç olarak belirleneceği konusunda mevzuatımızda bir düzenleme bulunmamaktadır. Kanımızca aynî sermaye koyan limited şirket ortağının hisse oranının ne kadar olacağı konusunda kanunu uygulayacak mercilerin (vergi daireleri, mahkemeler gibi) – kanundaki ölçüler doğrultusunda- takdir hakkı bulunmaktadır.

## **VI. LİMİTED ŞİRKET HAKKINDA İHTİYATÎ HACİZ/TAHAKKUK ŞARTLARI OLUŞTUĞU HALDE UYGULANMAYAN İHTİYATÎ HACİZ/TAHAKKUK SEBEBİYLE TAKİBE UĞRAYAN ORTAĞIN İTİRAZ HAKKI**

Kamu alacakları kapsamında ihtiyatî haciz, ileride tahakkuk edecek olan veya henüz vadesi gelmemiş bulunan veya vadesi geçtiği halde ödeme emri tebliğ edilmemiş bulunan amme alacaklarının tahsil güvenliğini sağlamak üzere uygulanan hacizdir<sup>24</sup>.

6183 sayılı Kanun'un 13. maddesinde ihtiyatî haciz uygulamasının takdirî bir yetki mi, yoksa bağlı bir yetki mi olduğuna ilişkin açık bir

---

<sup>23</sup> "... limited ve kolektif şirketlerde temsilcilerin kamu alacaklarından sorumluluğu ortaklık sıfatına bağlı olduğundan, bu kişilerden ancak ortaklık payları oranında rücu talepte bulunulabileceği kabul edilmelidir. Diğer bir deyişle limited ve kolektif şirketlerde kamu alacağından her ortak kendi payı oranında sorumlu olup payı haricinde ödediği kısım için diğer ortaklara rücu edebilir." YG. 11. HD. 22.09.2016 gün ve E. 2015/15267, K.2016/7421.

<sup>24</sup> ÇELİK Binnur, Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku, İş Bankası Kültür Yayınları, 2002, s.66; bkz. ÜSTÜN Ümit Süleyman, "Kamu Alacaklarının Korunması Bakımından İhtiyatî Haciz ve İhtiyatî Tahakkuk Kurumları – I", Vergi Sorunları Dergisi, S. 187, Nisan 2004, s. 154 vd; "Kamu Alacaklarının Korunması Bakımından İhtiyatî Haciz ve İhtiyatî Tahakkuk Kurumları – II", Vergi Sorunları Dergisi, S. 188, Mayıs 2004, s. 124 vd.

düzenleme bulunmamaktadır. Ancak 6183 sayılı Kanun'un metninde ihtiyatî haciz sebeplerinin herhangi birinin varlığı söz konusu olduğu takdirde ihtiyati haczin “derhal tatbik edileceği” belirtildiğinden, kanımızca ihtiyatî haciz uygulanması için idarenin bir takdir yetkisi bulunmamaktadır.<sup>25</sup>

Hakkında ihtiyatî haciz şartları oluşan limited şirket için ihtiyati haciz uygulanmazsa ve kamu alacakları için limited şirket ortağı hakkında takip başlatılırsa, limited şirket ortağının asıl borçlu hakkında ihtiyatî haciz uygulanmadığı için asıl borçludan alacağın tahsil edilemediği ve bu yüzden kendisi hakkında takip başlatıldığı iddiasına itibar edilip edilmeyeceğine dair mevzuatımızda açık bir düzenleme yoktur. Ancak kanımızca limited şirket ortağının bu şekildeki iddiasına itibar edilebilmelidir. Zira asıl borçlu limited şirket hakkında cebrî takip yapıp sonuçlandıktan sonra limited şirket ortağına ödeme emri gönderilmektedir. Fakat kendisine ödeme emri gönderilen ortak, sadece borcun zaman aşımına uğradığı, borcu kısmen ödediği ve böyle bir borcu bulunmadığı şeklinde itiraz edebilmektedir. (AATUHK m.58) Bu kapsamda alacaklı kamu idaresi asıl borçlu hakkında ihtiyatî haciz uygulamış olsaydı, alacağın limited şirketten tahsil edilebileceği ve bu sebeple kendisi hakkında icra takibine geçilmesine gerek kalmayacağı şeklindeki iddiası ödeme emrine itiraz sebeplerinden “böyle bir borcu bulunmadığı” kapsamında değerlendirilerek yetkili mahkemece incelenebilmelidir.

Kanımızca bu şekilde inceleme yapan mahkeme, ihtiyatî haciz zamanında uygulansaydı kamu alacağının asıl borçlu olan limited şirketten kamu alacağının tahsil edilebileceğini tespit ederse, limited şirket ortağı hakkındaki ödeme emrini iptal edebilmelidir.

Kamu alacakları mevzuatı açısından alacağın güvence altına alınması için uygulanan bir diğer müessese ise “ihtiyatî tahakkuk” müessesesidir. İhtiyatî tahakkuk henüz tahakkuk etmemiş bir kamu alacağının tahsilini güvence altına almak için uygulanan bir tahakkuk türüdür<sup>26</sup>. İhtiyatî tahakkuk uygulaması, ihtiyatî hacizden farklı olarak Maliye Ba-

<sup>25</sup> DÖNMEZ Recai, Vergi İcra Hukukunda İhtiyati Haciz, Eskişehir, 1998 s.20; İhtiyatî haczi gerektiren hangi hallerde takdir yetkisi bulunduğu, hangi durumlarda bağlı yetkinin söz konusu olduğu hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. ÜSTÜN Ümit Süleyman, Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi, Turhan Kitabevi, Ankara 2007, s. 289-290

<sup>26</sup> ÇELİK, s. 81



kanlığı'nın belirlediği vergi ve resimler için uygulanabilir. Öte yandan ihtiyatî haciz şartları oluştuğunda alacaklı kamu idaresinin ihtiyatî haczi uygulamak mecburiyetinde olmasına rağmen, ihtiyatî tahakkuk şartları oluşmuşsa alacaklı kamu idaresinin bu konuda bir takdir yetkisi bulunmaktadır<sup>27</sup>.

İhtiyatî tahakkukun hangi hallerde uygulanabileceği 6183 sayılı Kanun'un 17. maddesinde düzenlenmiştir. İhtiyati tahakkuk uygulaması sonucu henüz tahakkuk etmemiş kamu alacakları tahakkuk etmiş sayılarak bir an önce tahsilat aşamasına geçilmeye çalışılır. Limited şirketten tahsil edilemeyen ve ihtiyatî tahakkuk uygulanabilecek vergi ve resim türleri için, kendisi adına ödeme emri düzenlenen ortak, limited şirket hakkında zamanında ihtiyatî tahakkuk (ve buna dayanılarak ihtiyatî haciz) uygulanmış olsaydı kamu alacağının limited şirketin malvarlığından tahsilinin sağlanabileceğini iddia ederse, aynen ihtiyati hacizde olduğu gibi kanımızca bu iddiasının da incelenmesi gerekmektedir.

## **VII. LİMİTED ŞİRKET ORTAĞININ MİRASÇISININ SORUMLULUĞU**

TMK'nın 606. maddesinde, mirasın ancak 3 ay içerisinde reddolunabileceği düzenlenmiştir. Bu durumda mirasın ölümünden itibaren 3 ay içerisinde miras reddedilmediği takdirde, miras kabul edilmiş sayılacak ve mirasın vergi borçları (cezalar hariç) mirasçılara geçecektir<sup>28</sup> (VUK m.12, m.372).

Mirasçılar açısından mirasın kabul edilip edilmemesi açısından en önemli husus terekenin malvarlığının borçlarından fazla olup olmaması noktasındadır. Ancak vergiye ve cezaya ilişkin tespitler zamanaşımı süresi içinde çok sonradan ortaya çıkabilmektedir. Örneğin, bir limited şirketin vergi kaçakçılığı yapması halinde bunun tespiti bazen kaçakçılık fiilinden çok daha sonraki bir tarihte fark edilebilmektedir. Limited şirket kaçakçılık yapmışsa ve limited şirket ortağı bu fiilden bir süre sonra vefat ettiği zaman, ortağın mirasçıları terekenin malvarlığı ve borçlarını karşılaştırdığı zaman, eğer malvarlığı borçlarından fazlaysa muhtemeldir ki bu mirası kabul edeceklerdir. Mirasın kabul edildiği tarihten sonra yapılan bir vergi denetiminde şirketin vergi kaçakçılığı yaptığı tespit edilirse, şirketin kaçırdığı vergi, cezalı olarak limited şirketten tahsil

<sup>27</sup> ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 170

<sup>28</sup> PEHLİVAN Osman, Vergi Hukuku, Derya Kitabevi, Trabzon, 2005, s. 91.

edilmeye çalışılacaktır. Şirketten tahsil edilemezse vergi kaçakçılığının yapıldığı dönemdeki ortakların mal varlığından tahsil edilmeye çalışılacaktır. Ancak ortak vefat ettiği için vergi cezaları için olmasa bile vergi aslı için ortağın mirasçıları hakkında 6183 sayılı Kanun'un 35. maddesi kapsamında cebrî takip yapılabilecektir. Mirası kabul edip etmeme aşamasında, bu şekilde bir borcunun doğacağını öngöremeyen mirasçılar belki de terekeden elde ettiklerinden çok daha fazlası için cebrî takibe muhatap olabileceklerdir. Kanımızca bu haksız bir uygulamaya yol açacaktır. Nitekim bu uygulama doktrinde de eleştirilmektedir<sup>29</sup>.

### **VIII. LİMİTED ŞİRKET ORTAĞI İLE KANUNÎ TEMSİLCİ SORUMLULUĞUNUN KARŞILAŞTIRILMASI**

6183 sayılı Kanun'a göre limited şirketin vadesinde ödenmeyen kamu alacaklarından şirket kanunî temsilcileri borcun tamamından, limited şirket ortakları ise hisseleri oranında sorumludurlar. Kanun, hem kanunî temsilcinin hem de ortağın sorumluluğunu düzenlemekle beraber asıl borçlu olan şirketten kamu alacağı tahsil edilemediği takdirde öncelikle kimin sorumluluğunun sözkonusu olacağını düzenlememiştir.

Maliye Bakanlığı Seri: A, Sıra No: 1, Tahsilat Genel Tebliği'nin "Kanunî Temsilcilerin Sorumluluğu" başlıklı VIII. bölümünde ise "6183 sayılı Kanun'un 35. ve mükerrer 35' inci maddelerinde yer verilen sorumluluklar ile 213 sayılı Kanun'un 10'uncu maddesinde düzenlenen sorumluluk nedeniyle yapılacak takiplerde ortak ve kanuni temsilcilerin takibinde bir öncelik sıralaması söz konusu olmadığından, ortaklar ve kanuni temsilciler hakkında yapılacak takiplere aynı zamanda başlanması gerekmektedir" denilmek suretiyle ortaklarla kanunî temsilciler hakkında aynı anda takibe başlanabileceği belirtilmiştir.

Limited şirket ortağının kamu alacaklarından doğan sorumluluğu kanunî temsilciler gibi fer'î niteliktedir. Burada sorumluluğun fer'î olması ile kastedilen, kamu alacağı için asıl borçlu olan limited şirket hakkında cebrî takip yapıp sonuçlandırılmadan ortağa başvurulamayacağıdır<sup>30</sup>.

<sup>29</sup> ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 91-92; BUDAK Tamer/ER Selami, "Limited Şirket Ortaklarının Kamu Alacağına İlişkin Sorumluluklarının Değerlendirilmesi", İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.4, S. 2, 2013, s. 100.

<sup>30</sup> YARALI Levent, Limited Şirketin Kamu Borçlarından Müdürlerin ve Ortakların Sorumluluğu, Yaklaşım Yayıncılık, 2010, s. 253.

Kanımızca limited şirketten tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan kamu alacaklarından için aynı anda hem kanunî temsilciler hakkında, hem de şirket ortakları hakkında takip yapılmasında bir öncelik sıralaması yoktur. Danıştay Daireleri arasında bu konuda görüş ayrılığı bulunmaktadır. Danıştay'ın 3. ve 4. Dairesi bu görüşü benimsemişken<sup>31</sup>, 9. ve 10. Daire aksi bir tutum sergilemektedir<sup>32</sup>. Vergi Dava Daireleri Kurulu ise, aynı anda hem kanunî temsilciler, hem de ortaklar

---

<sup>31</sup> “... şirket varlığından tahsil imkanı kalmayan kamu alacaklarının, kanuni temsilcilerin sorumluluğu veya ortakların sorumluluğuna ilişkin kurallara göre tahsilinde bir öncelik sırası öngörülmemiştir...” DŞ. 3. D. 16.04.2014 gün ve E. 2013/2354, K. 2014/1597; “...Limited şirketin ortağı olan davacı adına, şirketin vergi borçları nedeniyle 6183 sayılı Yasanın 35 inci maddesi uyarınca hissesi oranında düzenlenen ödeme emirlerine karşı açılan davada; kamu alacağının tahsili için şirket ve kanuni temsilci hakkında usulüne uygun olarak takip yapılamadan, sorumluluğu koyduğu sermaye ile orantılı olan ortak adına takip yapılamayacağı belirtilerek ödeme emirleri iptal edilmiş ise de; gerek 213 sayılı Vergi Usul Kanununu, gerekse 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerinde, şirket borçlarından dolayı önce kanuni temsilcinin, daha sonra ortağın takip edileceğine ilişkin bir hüküm bulunmadığından, 6183 sayılı Kanunun 35 inci maddesi uyarınca limited şirket ortağı davacının takibinde yasaya aykırılık bulunmamaktadır. ....” DŞ. 4. D. 24.02.2014 gün ve E. 2011/742, K. 2014/1090.

<sup>32</sup> “Olayda, asıl borçlu şirketin anılan dönemde kanuni temsilcisi olan... adına düzenlenen 27/01/2012 tarihli ödeme emirlerinin 11/04/2012 tarihinde tebliğ edildiği, Tatvan Vergi Dairesi Müdürlüğü tarafından...’a karşı gayrimenkullerin devrinin muvazalı olduğu ileri sürülerek Tatvan Asliye Hukuk Mahkemesi’nin E:2013/22 sayılı dosyasında açılan davanın 09/02/2016 tarih ve K:2016/22 sayılı karar ile kabulüne karar verildiği anlaşıldığından, davacının ortağı olduğu şirketten tahsil edilemeyen vergi borçlarının öncelikle şirket müdürü olarak atanan kişiden aranması, kanuni temsilci hakkında yasal takip yolları tüketildikten sonra eğer tahsil olunamamışsa ortaklara gidilmesi zorunludur. Bu durumda, limited şirketten tahsil edilemeyen vergi borcunun tahsili için öncelikle kanuni temsilcinin takip edilmesi gerekmekte, şayet kanuni temsilcinin varlığından da vergi borcu tahsil edilemezse, ancak bu aşamada ortağın ilgili olduğu döneme göre sermaye hissesi oranı göz önünde bulundurularak takip edilmesi mümkün iken davanın reddine karar veren Vergi Mahkemesi kararında yasal isabet bulunmamaktadır.” DŞ. 9. D. 05.04.2016 gün ve E. 2016/2690, K. 2016/2272; “... davacının ortağı bulunduğu şirketten tahsil olanağı bulunmayan kamu alacağının, yukarıda anılan mevzuat hükümleri uyarınca, öncelikle anılan şirketin kanuni temsilcisinden takip ve tahsili yoluna gidilmesi gerektiği, kamu alacağının tahsil edilememesi durumunda ise, şirket ortaklarına hisseleri oranında takibe gidilebileceğinden...” DŞ. 10. D. 25.01.2016 gün ve E. 2012/4941, K. 2016/435.

aleyhine takip yapılabileceğine, limited şirket ortağının 2. dereceden kanunî temsilci ile birlikte sorumlu olacağına hükmetmiştir<sup>33</sup>.

### **IX. ANAYASA MAHKEMESİ'NCE İPTAL EDİLEN 6183 SAYILI KANUN'UN MÜKERRER 35. MADDESİNİN 5. FIKRASI İLE LİMİTED ŞİRKET ORTAĞI SORUMLULUĞU İLİŞKİSİ**

6183 sayılı Kanun'un 35. maddesinin birinci fıkrası "*Limited şirket ortakları, şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağından sermaye hisseleri oranında doğrudan doğruya sorumlu olurlar ve bu Kanun hükümleri gereğince takibe tabi tutulurlar*" şeklinde olup, üçüncü fıkrası ise "*Amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda pay sahiplerinin farklı şahıslar olmaları halinde bu şahıslar, amme alacağının ödenmesinden birinci fıkra hükmüne göre müteselsilen sorumlu tutulur.*" şeklindedir.

6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35. maddesine 5766 sayılı Kanun'un 4. maddesiyle eklenen 5. fıkra ise "*Amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda kanuni temsilci veya teşekkülü idare edenlerin farklı şahıslar olmaları halinde bu şahıslar, amme alacağının ödenmesinden müteselsilen sorumlu tutulur*" şeklinde iken, bu fıkra Anayasa Mahkemesi'nce iptal edilmiştir<sup>34</sup>.

6183 sayılı Kanun'un 35. maddesinin halen yürürlükte olan 3. fıkrası ile hemen hemen aynı ifadeye sahip iptal edilen mükerrer 35. maddenin 5. fıkrası karşılaştırıldığında, bu fıkraların kanuni temsilci ve limited şirket ortağına aynı sorumluluğu yüklediği, sadece kanuni temsilcinin sorumluluğunu kamu alacağının tümü için öngördüğü halde ortağın sorumluluğunu ise hissesi oranında kabul ettiği görülmektedir. Bu iki fıkranın sorumluluğun oranı dışında kalan metinleri hemen hemen aynıdır. Bu durumda vergi ile diğer malî ödev ve sorumluluklarını zamanın-

<sup>33</sup> "... Vergi mahkemesi kararı, limited şirketten tahsil olanağı bulunmayan amme alacağının öncelikle kanuni temsilciden aranmadığı gerekçesiyle bozulduğundan ve uyuşmazlığın esasına ilişkin temyiz incelemesi yapılmadığından, bu incelemenin Kurulumuzca değil, ilk derece yargı yerince verilen kararları temyizen incelemekle görevli vergi dava dairesince yapılması gerekmektedir. Bu nedenle, temyiz isteminin ısrar hükmü yönünden reddine, kararın, davanın reddine ilişkin hüküm fıkrası temyizen incelenmek üzere dosyanın Danıştay Dokuzuncu Dairesine gönderilmesine..." VDDK, 26.04.2017 gün ve E. 2017/182, K. 2017/194.

<sup>34</sup> AYM, 19.03.2015 tarih ve E. 2014/144, K. 2015/29, RG, 03.04.2015, S. 29315.

da ve eksiksiz olarak yerine getiren kanuni temsilcilerin, sonradan kendilerinin görevde olmadığı ve müdahale şanslarının bulunmadığı bir dönemde gerçekleşen bir eylemden müteselsilen sorumlu tutulmaları sonucunun doğacağı, bireyin bu şekilde belirsiz ve güvencesiz bir biçimde kendi kusurundan kaynaklanmayan bir nedenle, başkalarının eylem veya ihmali sonucu oluşacak sorumluluğa ortak olmasının adalet ve hakkaniyetle bağdaşmadığı kabul edildiği halde, her türlü ödevlerini eksiksiz ve zamanında yerine getiren limited şirket ortağının şirketten ayrıldıktan sonra bile şirket ortağı olduğu dönemlere ilişkin sorumluluğuna dair kanuni düzenlemenin yürürlükte olması kanımızca başta Anayasa'nın 10. maddesi olmak üzere mevzuatımızın farklı düzenlemelerinde belirtilen eşitlik ilkesine aykırı bir durum yaratmaktadır.

## SONUÇ

Limited şirket ortaklarının vergi hukuku bakımından şirketin kamu alacakları açısından sorumluluğu düzenlenmiştir. Kamu alacağını güvenceye altına alabilmek adına yapılan bu düzenleme büyük bir öneme sahiptir.

Asıl borçluya karşı gönderilen ihbarnameye karşı dava açıldığında, şirket ortaklarına da bu durum bildirilmeli, böylece onların da en azından davaya müdahil olmaları sağlanmak suretiyle, -kendilerinin ileride maruz kalabilecekleri ödeme emrine karşı- önceden bu ödeme emrinin sebebini teşkil eden vergilendirme işlemine karşı iddialarını ileri sürme gibi bir hakka kavuşmaları sağlanmalıdır.

Miras yoluyla kendisine malvarlığı geçen kişiler vefat tarihinden itibaren 3 ay içerisinde terekeyi kabul veya reddedebilirler. Bu kişiler terekenin aktifi pasifinden fazla ise muhtemelen terekeyi kabul edeceklerdir. Eğer kabul tarihinde sözkonusu olmayan, ancak terekenin kabülünden çok sonraki bir zamanda yapılan vergi incelemesi sonucu ortaya bir kamu alacağı ortaya çıkarsa bundan da kişilerin mirasçı olarak sorumlu tutulmaları hakkaniyete aykırı bir duruma sebebiyet verebilecektir. Bu sakıncanın önlenmesi açısından ya yasal düzenleme yapılmalı ya da buna ilişkin açılacak davada mahkeme bu iddiayı incelemelidir.

6183 sayılı Kanun'da düzenlenen ihtiyatî haciz ve ihtiyatî tahakkuk müesseseleri amme alacağının tahsilinin güvence altına alınması için getirilmiş uygulamalardır. Zamanında uygulandığı takdirde alacağının asıl borçludan tahsiline imkân sağlayabileceklerdir. Bu açıdan zamanında uygulanmayan ihtiyatî haciz ve ihtiyatî tahakkuk sebebiyle alacak asıl borçludan tahsil edilemeyerek limited şirket ortağı hakkında cebrî takip

başlatılırsa, limited şirket ortağı eğer zamanında ihtiyatı haciz veya ihtiyatı tahakkuk uygulansaydı alacağın asıl borçludan tahsil edilebileceğini ispatlayabilirse, bu borçtan kurtulmasına imkân sağlanması gerekmektedir.

### KAYNAKÇA

- ARSLANER Hakan, 6183 Sayılı Kanun Kapsamında Kamu Alacaklarının Haciz Yolu İle Tahsili, Yetkin Yayınları, Ankara, 2010
- AYDIN Fazlı, Yeni Türk Ticaret Kanununda Limited Şirketler, Bilge Yayınevi, Ankara, 2013
- AYHAN Rıza, Limited Şirketlerde Ortakların Sorumluluğu, İstanbul, 1992, Kazancı Kitap Tic. A.Ş.
- BAŞTUĞ İrfan, Limited Şirkette Ortağın Çıkma ve Çıkarılması, (Doçentlik Tezi), İzmir, 1966
- BİLGİN Pertev, İdare Hukuku Ders Notları, İdarenin Patrimuanı-Kamulaştırma-İstimval-Amme Alacaklarının Tahsil Usulleri, İstanbul, 1988
- BİLİCİ Nurettin, Vergi Hukuku, Savaş Yayınevi, Güncelleştirilmiş ve Geliştirilmiş 42. Baskı, Ankara, Ekim 2017
- BUDAK Tamer/ ER Selami, “Limited Şirket Ortaklarının Kamu Alacağına İlişkin Sorumluluklarının Değerlendirilmesi”, İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 4, S.2, 2013, s. 75-104
- CANDAN Turgut, Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu, Maliye ve Hukuk Yayınları, 3. Baskı, 2006
- CANDAN Turgut, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Maliye ve Hukuk Yayınları, 3. Baskı, 2013
- COŞKUN Mahmut, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Ankara, 2011
- ÇAMOĞLU Ersin, “Limited Şirketten Çıkma-I”, Yaklaşım Dergisi, Ocak, 2014
- ÇELİK Binnur, Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku, İş Bankası Kültür Yayınları, 2002
- DÖNMEZ Recai, Vergi İcra Hukukunda İhtiyatı Haciz, Eskişehir, 1998
- GERÇEK Adnan, Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku, Bursa, Ekin Yayıncılık, 2010
- GERÇEK Adnan, Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 54, S. 3, 2005, s. 157-193

GÖZÜYEŞİL Fevzi Fırat, “Limited Şirketlerde Çıkmaya Katılma”, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. XVII., Sa. 1-2, 2013, s. 663-681

GÜRPINAR Bünyamin, “Limited Şirkette Çıkma ve Çıkmaya Katılma”, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. XX., S: 2, 2016, s. 73-101

KARAKOÇ Yusuf, Kamu İcra Hukuku, Yetkin Yayınları, Ankara, 2016

ÖNCEL Muallâ/ KUMRULU Ahmet/ ÇAĞAN Nami, Vergi Hukuku, 25. Baskı, Ankara, 2016

PEHLİVAN Osman, Vergi Hukuku, Derya Kitabevi, Trabzon, 2005

SERİM Nilgün, 6183 Sayılı Kanunda Amme Alacaklarının Korunması, İstanbul, 2007

SEZGİN Bülent, “Limited Şirket Müdür ve Ortaklarının Şirket Amme Borçlarının Ödenmesine İlişkin Sorumlulukları”, Mali Çözüm Dergisi, S: 99, 2010, s. 247-257.

ŞENYÜZ Doğan/ YÜCE Mehmet/ GERÇEK Adnan, Vergi Hukuku (Genel Hükümler), 7. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa, 2016.

TOMBALOĞLU Mustafa Lütfi, Amme Alacaklarının Takip ve Tahsil Usulü, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2011

ÜSTÜN Gül, İdare Hukuku Boyutuyla 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Uygulamalarında Görev Sorunu, XII Levha Yayıncılık, İstanbul, 2013

ÜSTÜN Ümit Süleyman, Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi, Turhan Kitabevi, Ankara, 2007

ÜSTÜN Ümit Süleyman, “Kamu Alacaklarının Korunması Bakımından İhtiyatî Haciz ve İhtiyatî Tahakkuk Kurumları – I”, Vergi Sorunları Dergisi, S. 187, Nisan 2004, s. 154-163.

ÜSTÜN Ümit Süleyman, “Kamu Alacaklarının Korunması Bakımından İhtiyatî Haciz ve İhtiyatî Tahakkuk Kurumları – II”, Vergi Sorunları Dergisi, S. 188, Mayıs 2004, s. 124-129.

YARALI Levent, Limited Şirketin Kamu Borçlarından Müdürlerin ve Ortakların Sorumluluğu, Yaklaşım Yayıncılık, 2010