

NAZLI NİLAY DAYANÇ KUZEYLİ

KÜLLİ HALEFİYET HALLERİNİN

Bilkent Üniversitesi 2019

VERGİ SORUMLULUĞU AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

KÜLLİ HALEFİYET HALLERİNİN VERGİ SORUMLULUĞU AÇISINDAN
DEĞERLENDİRİLMESİ

ASSESSMENT OF UNIVERSAL SUCCESSION CASES IN TAX LIABILITY

Doktora Tezi

NAZLI NİLAY DAYANÇ KUZEYLİ

HUKUK BÖLÜMÜ

İHSAN DOĞRAMACI BİLKENT ÜNİVERSİTESİ

ANKARA

Temmuz 2019

Aileme

KÜLLİ HALEFİYET HALLERİNİN VERGİ SORUMLULUĞU AÇISINDAN
DEĞERLENDİRİLMESİ

ASSESSMENT OF UNIVERSAL SUCCESSION CASES IN TAX LIABILITY

İhsan Doğramacı Bilkent Üniversitesi
Ekonomi ve Sosyal Bilimler Enstitüsü

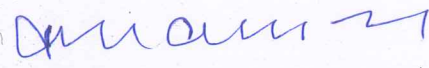
NAZLI NİLAY DAYANÇ KUZEYLİ

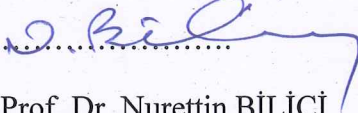
Kamu Hukuku Disiplininde Doktora Derecesi Kazanma Yükümlülüklerinin Bir
Parçasıdır.

HUKUK BÖLÜMÜ
İHSAN DOĞRAMACI BİLKENT ÜNİVERSİTESİ
ANKARA
Temmuz 2019

Bu tezi okuduğumu, kapsam ve nitelik bakımından Hukuk Doktora derecesi için yeterli bulunduğumu beyan ederim.

.....
Prof. Dr. M. Kamil MUTLUER
Tez Danışmanı

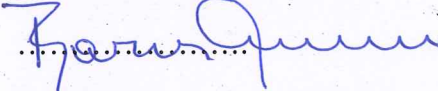

Bu tezi okuduğumu, kapsam ve nitelik bakımından Hukuk Doktora derecesi için yeterli bulunduğumu beyan ederim.


Prof. Dr. Nurettin BİLİCİ
Tez Jüri Üyesi

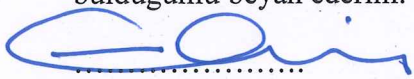
Bu tezi okuduğumu, kapsam ve nitelik bakımından Hukuk Doktora derecesi için yeterli bulunduğumu beyan ederim.


Prof. Dr. İlhami SÖYLER
Tez Jüri Üyesi

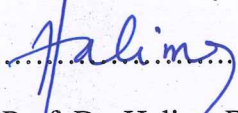
Bu tezi okuduğumu, kapsam ve nitelik bakımından Hukuk Doktora derecesi için yeterli bulunduğumu beyan ederim.


Dr. Öğr. Üyesi Şemsi Barış ÖZÇELİK
Tez Jüri Üyesi

Bu tezi okuduğumu, kapsam ve nitelik bakımından Hukuk Doktora derecesi için yeterli bulunduğumu beyan ederim.


Dr. Öğr. Üyesi Elvin Evrim DALKILIÇ
Tez Jüri Üyesi

Ekonomi ve Sosyal Enstitüsü Müdürü'nün Onayı


Prof. Dr. Halime DEMİRKAN

Enstitü Müdürü

ÖZET

KÜLLİ HALEFİYET HALLERİNİN VERGİ SORUMLULUĞU

AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Dayanç Kuzeyli, Nazlı Nilay

Doktora, Kamu Hukuku Programı

Tez Danışmanı: Prof. Dr. Mehmet Kâmil MUTLUER

Temmuz 2019

Vergi sorumluluğu, vergi alacağına ilişkin maddi ve şekli ödevlerin yerine getirilmesinin, vergiyi doğuran olay kendi kişiliğinde gerçekleşmiş olmayan üçüncü kişilerden talep edilebilmesine imkân verir. Külli halefiyet ise, hak ve borçlarla birlikte tüm malvarlığının halefe intikal ettiği halefiyet türünü ifade eder. Külli halefiyet hallerinde, kendisine külli halefiyet sonucu bağlanan hukuki olay veya hukuki işlem gerçekleşmeden önceki vergi ödevlerinden halefin sorumluluğu, vergiyi doğuran olay, halefin kişiliğinde gerçekleşmediğinden, vergi sorumluluğu olarak değerlendirilebilecektir.

Ölüm halinde, mirasçılar mirasbırakanın malvarlığını külli halefiyet yolu ile kazanırlar. Şirketlerin birleşme ve bölünme işlemlerinde de intikal külli halefiyet prensibine bağlı olarak gerçekleşir. Benzer şekilde, ticari işletmenin bir bütün

olarak devrine imkan veren yine külli halefiyet prensibidir. Bu hallerin tamamında halefin sorumluluğu, vergi sorumluluğu hali olarak değerlendirilebilecektir.

Anılan hallerin ortak özelliği, kendisine külli halefiyet sonucu bağlanmış hukuki olay veya hukuki işlem gerçekleşmeden önceki alacaklıların rızası aranmaksızın borçlunun değişmesidir. Bu açıdan bahis konusu haller, vergi hukuku ilişkisinin kamusal niteliği gereği, borçlunun iradi değişiminin mümkün olmaması kuralının istisnasını oluşturur. Vergi Usul Kanunu'nun 8. maddesinin 3. fıkrası uyarınca bu istisna, ancak vergi kanunlarıyla da kabul edilmesi halinde vergi borçlarını kapsayacaktır. Bununla birlikte, vergi hukukunun hem özel hukuk hem de kamu hukukunun etkili olduğu bir alan olması, külli halefiyetin hangi hallerde vergi kanunları tarafından kabul edilmiş olduğunun tespitini güçleştirmektedir. Vergi Usul Kanunu'nda, külli halefiyete ilişkin genel nitelikli bir hükmün olmaması, külli halefiyet ilkesine bağlanan sonuçlar ile vergilerin yasallığı ilkesini zaman zaman karşı karşıya getirmektedir.

Külli halefiyetin vergi hukuku bağlamında iki yönlü etkisinden söz edilebilir. Bir yönü ile külli halefiyet, önceki borçlunun yerine yenisinin geçmesini sağlaması açısından, vergi ödevlerinin yerine getirilmesini güvence altına alır. Bununla birlikte külli halefiyet bir diğer yönü ile vergi yükümlüsüne ait hak ve borçların bir bütün olarak tek bir olay veya hukuki işlemle, kanunun aradığı özel şartların gerçekleşmesi aranmaksızın geçişini sağladığından, özel servet vergileri açısından bu güvencenin kısmen ortadan kalkmasına yol açar.

Çalışmada vergi sorumluluğu genel olarak açıklandıktan sonra, adı geçen külli halefiyet halleri, bahsedilen sorunlar çerçevesinde tek tek incelenecektir. Ortaya çıkan sorunlar için de çeşitli öneriler sunulacaktır.

Anahtar Sözcükler: Külli Halefiyet, Ticaret Şirketlerinin Birleşmesi ve Bölünmesi, Ticari İşletme Devri, Vergi Sorumluluğu

ABSTRACT

ASSESSMENT OF UNIVERSAL SUCCESSION CASES IN TAX LIABILITY

Dayanç Kuzeyli, Nazlı Nilay

Ph.D., Public Law Program

Supervisor: Prof. Dr. Mehmet Kâmil MUTLUER

July 2019

Tax liability exists when the substantive and adjective tax duties on tax lien can be claimed from the third parties in whose personality taxable event is not realized. Universal succession is a type of succession in which the whole of an estate with its concomitant rights and duties is transferred to the successor. In cases where the law recognizes universal succession, liability of the successor regarding the duties that had arisen before the act of law or act in law has happened, could be regarded as tax liability since taxable event has not been realized in the personality of successor.

In case of death, heirs acquire the testator's estate by universal succession. When companies merge or split, the transfer is realized through universal succession. Similarly, transfer of a commercial enterprise as a whole is also realized by universal succession. In all these cases successor's liability could be regarded as tax liability.

The common characteristic of universal succession cases mentioned above, is the change of debtors without the consent of the previous creditor. In this respect, universal

succession constitutes an exception to the general rule in tax law which prohibits the change of tax debtors based on the will of the debtor due to its public nature. The exception laid down in article 8 paragraph 3 of Turkish Tax Procedure Law, covers tax debts only if such exception is enacted by tax laws. However, it is not easy to determine the cases where universal succession was recognized in tax law, since that law is under the influence of both civil law and public law. The absence of a general article regulating universal succession in Turkish Tax Procedure Law, causes some problems in terms of principle of legality in tax law.

Universal succession has a twofold effect. Firstly, it secures the tax duties through succession to the new debtor. Secondly, it partially removes that security for some wealth taxes since universal succession does not necessitate the special conditions to be fulfilled for the transition and it enables the transfer of all rights and duties of the tax debtor as a whole by an act of law or act in law.

In this study, following the general explanations on tax liability; universal succession cases are going to be evaluated separately by stating their problematic aspects. Consequently, some solutions for these aspects are going to be offered.

Key Words: Corporate Mergers and Spin – Offs, Tax Liability, Transfer of Commercial Enterprise, Universal Succession.

İÇİNDEKİLER

ÖZET	I
ABSTRACT	IV
KISALTMALAR CETVELİ	XII
ŞEKİL LİSTESİ	XVII
GİRİŞ	1
BİRİNCİ BÖLÜM: VERGİ SORUMLULUĞU TEORİSİ	6
I. Hukuk Bütünü İçinde Sorumluluk	6
A. Genel Olarak	6
B. Özel Hukukta Sorumluluk	8
C. Kamu Hukukunda Sorumluluk	15
II. Vergi Sorumluluğunun Vergi Hukukundaki Yeri	20
A. Vergi Sorumluluğunun Kavramsal Olarak Açıklanması ve Konunun Sınırlandırılması	20
B. Vergi Hukuku İlişkisi – Vergi Ödevi İlişkisi – Vergi Borcu İlişkisi – Vergi Usulü İlişkisi	23

C. Vergi Ödevlisi - Vergi Borçlusu - Vergi Yükümlüsü - Mükellef - Vergi Sorumlusu – Üçüncü Kişi Vergi Ödevlisi.....	26
D. Vergi Sorumluluğuna Girmeyen Durumlar	31
1. Vergi Yükümlüsünün Sorumluluğu	31
2. Tüketime Dayalı Vergilerde Vergi Taşıyıcısının Durumu.....	33
3. Birlikte Vergi Borçluluğu	35
4. Üçüncü Kişi Vergi Ödevlileri	35
III. Vergi Sorumluluğunun Amacı	36
IV. Vergi Sorumluluğunun Kaynağı (Hukuki Temeli)	39
V. Vergi Sorumluluğuna Hâkim Olan İlkeler	42
A. Sorumluluğun Bağımlılığı İlkesi.....	42
B. Sorumluluğun Yasallığı İlkesi	43
C. Sorumluluğun Fer'iliği İlkesi.....	45
İKİNCİ BÖLÜM: KÜLLİ HALEFİYET HALLERİNİN VERGİ SORUMLULUĞU AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ	47
I. Genel Olarak	47
II. Külli Halefiyet (<i>Gesamtrechnachfolge/Universalsukzession</i>)	53
A. Genel Olarak	53
B. Mehaz Kanun Düzenlemesi	59

C.	Külli Halefiyet Hallerinin Vergi Sorumluluğu Olarak Değerlendirilip Değerlendirilemeyeceği Sorunu.....	61
III.	Mirasçıların Mirasbırakanın Vergi Borçlarından Sorumluluğu	65
A.	Genel Olarak	65
B.	Mirasçıların Maddi Ödevleri.....	66
1.	Medeni Hukuk Düzenlemelerinin Değerlendirilmesi	66
2.	Vergi Hukuku Düzenlemelerinin Değerlendirilmesi	70
C.	Mirasçıların Şekli Ödevleri	76
1.	Bildirimde Bulunma Ödevi	77
2.	Beyanname Verme Ödevi	78
IV.	Sermaye Şirketlerinin Birleşmesinde Vergi Sorumluluğu	78
A.	Genel Olarak	78
B.	Birleşmede Geçerli Olan Külli Halefiyet İlkesinin Farklı Ülke Uygulamalarındaki Görünümü	80
C.	TTK’da Yer Alan Şirketlerin Birleşmesine İlişkin Düzenlemeler	84
D.	KVK’da Yer Alan Birleşmeye İlişkin Düzenlemeler	89
1.	Genel Olarak	89
2.	Birleşme	91
a.	Tasfiye Memurlarının Sorumluluğu.....	92

b.	Birleşilen Şirketin Vergi Sorumluluğu	94
i.	Birleşme kârının beyan edilmesi	94
ii.	Birleşme öncesi dönemlere ait, birleşmeden sonra verilmesi gereken beyannamelerin verilmesi	96
iii.	Birleşme kârı üzerinden tarh edilecek verginin ödenmesi	96
iv.	Tahakkuk etmiş vergiler ve itirazlı tarhiyatlar için karşılık ayrılması (KVK m.18/3, KVK m.17/7)	97
v.	Birleşme işleminin vergi kanunları yönünden incelenmesinin talep edilmesi	102
c.	Birleşme Öncesi Döneme İlişkin Sorumluluk	102
3.	Devir.....	119
E.	KVK ile TTK Sisteminin Karşılaştırılması.....	124
F.	AATUHK’da Yer Alan Şirketlerin Birleşmesine İlişkin Düzenlemeler	126
V.	Sermaye Şirketlerinin Bölünmesinde Vergi Sorumluluğu.....	127
A.	Genel Olarak	127
B.	TTK’da Yer Alan Şirketlerin Bölünmesine İlişkin Düzenlemeler	129
C.	KVK’da Yer Alan Şirketlerin Bölünmesine İlişkin Düzenlemeler	133
D.	AATUHK’da Yer Alan Şirketlerin Bölünmesine İlişkin Düzenlemeler	135
IV.	Bir Malvarlığı veya İşletmenin Devrinde (TBK 202) Vergi Sorumluluğu	135
VI.	Ticari İşletmenin Devrinde (TTK 11/3) Vergi Sorumluluğu	145

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM: KÜLLİ HALEFİYET KAPSAMINDA İNTİKAL EDECEK OLAN MALVARLIĞI UNSURLARINA BAĞLI VERGİ BORÇLARININ ÖZEL SERVET VERGİLERİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ	150
I. Genel Olarak	150
A. Taşınmazların Devri.....	150
B. Taşınırın Devri	151
II. İradi Devirlerde Vergi Alacağının Güvence Altına Alınması ve Külli Halefiyet Halleri Açısından Değerlendirme	153
A. İradi Devirlerde Vergi Alacağının Güvence Altına Alınması.....	153
1. EVK’da İradi Devre İlişkin Getirilen Güvenlik Önlemleri.....	154
a. Genel Olarak	154
b. EVK’da Yer Alan Güvenlik Önlemleri.....	155
c. Bir Güvenlik Önlemi Olarak Eski ve Yeni Yükümlü Arasındaki Teselsülün Rücu Mekanizması Bakımından Değerlendirilmesi	157
2. MTVK’da İradi Devre İlişkin Getirilen Güvenlik Önlemleri	162
a. Genel Olarak	163
b. MTVK’da Yer Alan Güvenlik Önlemleri	164
B. Külli Halefiyet Halleri Açısından Değerlendirme	165
III. Ticaret Şirketlerinin Birleşmesinde Külli Halefiyetin Emlak Vergisi ve Motorlu Taşıtlar Vergisi Açısından Değerlendirilmesi.....	166

A. EVK m.30 Açısından	166
B. MTVK m. 13 Açısından.....	169
IV. Ticaret Şirketlerinin Bölünmesinde Külli Halefiyetin Emlak Vergisi ve Motorlu Taşıtlar Vergisi Açısından Değerlendirilmesi.....	171
A. Tam Bölünmede	172
1. EVK m.30 Açısından	172
2. MTVK m. 13 Açısından.....	173
B. Kısmi Bölünmede	174
1. EVK m.30 Açısından	174
2. MTVK m. 13 Açısından.....	175
V. Ticari İşletmenin Devrinde Külli Halefiyetin Emlak Vergisi ve Motorlu Taşıtlar Vergisi Açısından Değerlendirilmesi.....	175
A. EVK m.30 Açısından	176
B. MTVK m. 13 Açısından.....	177
DEĞERLENDİRME VE SONUÇ	178
KAYNAKÇA.....	191

KISALTMALAR CETVELİ

Art.	: Artikel/Article (madde)
Aufl.	: Auflage (baskı)
AD	: Adalet Dergisi
AÜHFD	: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
AYM	: Anayasa Mahkemesi
AYMK	: Anayasa Mahkemesi Kararı
b.	: bent
BATİDER	: Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi
BGB	: Bürgerliches Gesetzbuch (Alman Medeni Kanunu)
BFH	: Bundesfinanzhof (Alman Federal Vergi Mahkemesi)
Bkz./bkz.	: bakınız
BTHAE	: Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü
C.	: Cilt
D.	: Dairesi
DBG	: SR 642.11 Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (Dolaysız Vergiler Hakkındaki Federal Kanun)
dn.	: dipnot

DEÜHFD	: Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
eBK	: 818 sayılı Borçlar Kanunu
E.	: Esas
ECFLR	: European Company and Financial Law Review
Ed.	: Editör
EÜHFD	: Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
EStG	: Einkommensteuergesetz (Alman Gelir Vergisi Kanunu)
EVK	: 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu
FGO	: Finanzgerichtsordnung (Alman Mali Yargılama Usulu Kanunu)
FusG	: Fusionsgesetz (İsviçre Federal Birleşme, Bölünme, Tür Değişirme ve Malvarlığının Devri Kanunu)
GewStG	: Gewerbesteuergesetz (Alman Ticari Kazanç Vergisi Kanunu)
GmbH	: Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GVK	: 183 sayılı Gelir Vergisi Kanunu
HD	: Hukuk Dairesi
HGB	: Handelsgesetzbuch (Alman Ticaret Kanunu)
HGK	: Hukuk Genel Kurulu
Hrsg.	: Herausgeber (Editör)
HÜHFD	: Hacettepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi

İSMMMO	: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası
İşK	: 4857 sayılı İş Kanunu
İÜHF	: İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası
İÜMHE	: İstanbul Üniversitesi Mukayeseli Hukuk Enstitüsü
İYUK	: 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu
K.	: Karar
KK.	: Kooperatifler Kanunu
karş.	: karşılaştırınız
KİTHKHK	: 233 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname
KStG	: Körperschaftsteuergesetz (Alman Kurumlar Vergisi Kanunu)
KTK	: 2918 sayılı Karayolları Trafik Kanunu
m.	: madde
MHUD	: Maliye Hesap Uzmanları Derneği
MÜHF-HAD	: Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi
MTVK	: 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu
NJW	: Neue Juristische Wochenschrift (Yeni Haftalık Hukuk Dergisi)
OR	: Obligationenrecht (İsviçre Borçlar Kanunu)
par.	: paragraf / paragraph

RAO	: Reichsabgabenordnung (Eski Alman Vergi Usul Kanunu/İmparatorluk Vergi Usul Kanunu)
RG.	: Resmi Gazete
Rn.	: randnummer (paragraf numarası)
Rz.	: randziffer (paragraf numarası)
S.	: Sayı
s.	: sayfa
SK	: 6356 sayılı Sendikalar Kanunu
SPK	: 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu
T.	: Tarih
TAAD	: Türkiye Adalet Akademisi Dergisi
TBBD	: Türkiye Barolar Birliği Dergisi
TBK	: 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu
T.C.	: Türkiye Cumhuriyeti
TMK	: 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu
TK	: 6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu
TTK	: 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu
TSHS	: 2920 sayılı Türk Sivil Havacılık Kanunu
Tz.	: Textziffer (metin numarası)

UM	: Uyuşmazlık Mahkemesi
UmwG	: Umwandlungsgesetz (Alman Yeniden Yapılandırma Kanunu)
UmwStG	: Umwandlungssteuergesetz (Alman Vergisel Açıdan Yeniden Yapılandırma Kanunu)
vd.	: ve devamı
VDDGK	: Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu
VUK	: 213 sayılı Vergi Usul Kanunu
VwVfG	: Verwaltungsverfahrensgesetz (Alman İdari Usul Kanunu)
YİBK	: Yargıtay İçtihadı Birleştirme Kararı
YKD	: Yargıtay Kararları Dergisi
ZGB	: Schweizerisches Zivilgesetzbuch (İsviçre Medeni Kanunu)

ŞEKİL LİSTESİ

ŞEKİL 1: Vergi Hukukunda Sorumluluk.....	22
ŞEKİL 2: Vergi Hukuku İlişkisi.....	26
ŞEKİL 3 : Vergi Hukuku İlişkilerinin Genel Görünümü.....	35

GİRİŞ

Vergilendirme, bir yönü ile kişilerin hak ve özgürlük alanlarına, malvarlıklarına yönelen bir müdahale niteliğini taşıırken diğer yönü ile de devlet için demokratik rejimi finanse eden, siyasal iktidarların ekonomik ve sosyal politikalarının yürütülmesini sağlayan önemli ve etkili bir araçtır.¹ Vergilendirmenin çeşitli etki alanları ve amaçları bulunmaktadır. Vergilendirmenin kamusal faaliyetlerin gerektirdiği harcamaları karşılama amacının yanında mali olmayan; gelirin yeniden dağıtılması amacı², konjonktür politikasına ilişkin amaçları³ ve insan davranışlarını yönlendirici⁴ amaçları gibi başka amaçları da bulunmaktadır. Amaç gerek kamusal harcamaların finansmanının sağlanması olsun, gerekse insan davranışlarını yönlendirmek olsun, gerekli olan araç vergidir ve esas olan verginin alınmasıdır. Dolayısıyla vergi hukuku ve vergi sistemimiz odakta bu amaca yönelik kurgulanmıştır.

¹ Çağan, N.: “Anayasa Tasarısında Vergi ve Benzeri Yükümlülükler”, **Vergi Dünyası**, MHUD, S.:13, İstanbul 1982 (Vergi ve Benzeri Yükümlülükler), s.30.

² Çağan, N.: “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”, **AÜHFD**, C.:37, S.:1-4, Ankara 1980 (Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme), s.146.

³ Turhan, S.: **Vergi Teorisi**, İstanbul 1982, s.43-46.

⁴ Devletin elde etmeyi planladığı vergi gelirinin yanında ya da sadece belirli bir amacı gerçekleştirmek için dolaylı veya doğrudan vergiler eliyle vergi mükelleflerinin belirli davranışlarının özendirilmesi veya ödüllendirilmesi, bunun yanında bazı davranışların yapılmaması için caydırılması yahut cezalandırılması yöntemlerinin uygulanmasına yönlendirici vergilendirme denilmektedir. Bu konu hakkında detaylı bilgi için bkz. Göker, C.: **Yönlendirici Vergilendirme**, Turhan Kitabevi, Ankara 2011.

Kişiler vergilendirilirken hukuk devleti ilkesinin gereklerinden uzaklaşmamalıdır. Ancak görülmektedir ki, yapılan düzenlemelerle, tek taraflı olarak sadece idarenin vergi alacağını güvence altına alma amacı ön planda tutulmakta, vergi ödevlilerinin haklarının güvence altına alınmasına yeterince önem atfedilmemektedir. Hatta çoğu zaman kanunların, getirildikleri zamanki bünyelerinde taşıdıkları amaç ve ruhtan uzaklaşarak verginin en basit şekilde tahsiline odaklanıldığı görülmektedir. Vergilendirmenin araç; vergi ile yerine getirilmesi beklenen gelirin yeniden dağıtılması, insan davranışlarının yönlendirilmesi gibi sosyal devlet gerekliliklerinin de amaç olarak belirlenmesi gerekirken; amaçtan sapılarak araca odaklanıldığı söylenebilir. Yasa koyucu, vergilendirme usulünü, vergi geliri elde etme amacını en etkin şekilde sağlayacak biçimde, ama vergi ödevlilerinin haklarını da göz ardı etmeyen anayasal bir temel ve çerçeve içinde düzenlemek zorundadır.⁵ Sosyal hukuk devleti aynı zamanda bir vergi devletidir.⁶ Demokratik ve sosyal bir hukuk devleti, bireylerin temel hak ve özgürlüklerine saygılı bir vergilendirme sistemi olmadan düşünülemez.

Vergi alacağını güvence altına almak için getirilmiş olan vergi sorumluluğu mekanizması bir kimsenin, başkasının vergi borcundan sorumluluğu anlamına gelmekte ve istisnai nitelik taşımaktadır. Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın 73. maddesinin 3. fıkrasında hukuk devleti ve hukuki güvenlik ilkelerinin bir yansıması olarak yer alan vergilerin yasallığı ilkesi, vergilendirmeye ilişkin düzenlemelerin mutlaka yasalar ile

⁵ Başaran Yavaşlar, F.: **Vergi Ödevi İlişkisinin Tarafları Üzerinden Alman Vergilendirme Usulü**, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2013, s.24.

⁶ Kaneti, S.: **Vergi Hukuku**, Filiz Kitabevi, İstanbul 1989, s.3.

yapılmasını, bu alandaki kuralların açık ve belirli olmasını gerektirir. Ancak vergi sorumluluğu hallerinden bazılarını oluşturan külli halefiyet hallerinde önemli bazı belirsizlikler vardır. Çalışmanın amacı bu belirsizlikleri olabildiğince ortaya koyup külli halefiyet halleri açısından özel hukuk ile vergi hukuku arasında köprü kuracak yasal bir zemin için önerilerde bulunabilmektir.

Vergi hukuku öğretisinde külli halefiyet hallerini detaylı olarak inceleyen bir çalışma bulunmamaktadır. Öğretide genellikle “teşebbüslerin veya kurumların devrinde, devralanın vergi sorumluluğu” olarak geniş bir biçimde ifade edilen vergi sorumluluğu hali açısından devrin hangi halleri kapsadığına ve içeriğine ilişkin değerlendirme yapılmamıştır. Bazı yazarlar da sadece Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK)’ndaki birleşme ve bölünme hallerini, Vergi Usul Kanunu (VUK) m.8/3 kapsamında istisna kabul ettiğinden sadece KVK açısından, KVK’da yer alan ifadesi ile “kurumların” devrinde vergi sorumluluğuna değinmişlerdir. Bu açıdan teşebbüslerin/kurumların kül olarak devrinde devralan teşebbüslerin/kurumların sorumluluğu olarak belirlenen hal, çok fazla hukuki soruya yol açarken bunların çok az bir kısmı cevaplanmıştır ve bu açıdan ayrıca incelenmeye muhtaçtır.

Söz konusu belirsizliklerin giderilmesi yönünde bazı değerlendirmeler yapabilmek ve önerilerde bulunulabilmek adına, üç bölümden oluşan bu çalışmanın ilk bölümünde detaylı olarak; amacı, kaynağı ve kapsamı çerçevesinde vergi sorumluluğu incelenmiştir. İkinci bölümünde ise, vergi kesenlerin vergi sorumluluğu, kanuni temsilcilerin vergi sorumluluğu gibi farklı şekillerde ortaya çıkabilecek olan sorumluluk hallerinden

yalnızca külli halefiyet hallerinde vergi sorumluluğu özelinde bir değerlendirme yapılmıştır. Bu kapsamda ikinci bölümde, öncelikle külli halefiyet hali kavramsal olarak açıklandıktan sonra, külli halefiyet hallerinin vergi sorumluluğu olarak değerlendirilip değerlendirilemeyeceği tartışmasına yer yerilmiştir. Devamında ise, vergi sorumluluğu hallerinden bir kısmını oluşturan ve diğer sorumluluk hallerinden ayrılan külli halefiyet halleri, vergi sorumluluğu açısından inceleme konusu yapılmıştır. Bu kapsamda sırasıyla; mirasçılarının mirasbırakanın vergi borçlarından sorumluluğu, şirketlerin birleşmesinde vergi sorumluluğu, şirketlerin bölünmesinde vergi sorumluluğu, ticari işletmenin devrinde vergi sorumluluğu ile külli halefiyet hali olmasa da ticari işletmenin devrinin açıklanabilmesi için değinmekte fayda bulduğumuz bir malvarlığı veya işletmenin devrinde vergi sorumluluğu konuları, vergi borcunun geçişinin mümkün olup olmadığı odağında incelenmiştir.

Üçüncü bölümde ise, külli halefiyet kapsamında intikal edecek olan malvarlığı unsurlarına bağlı vergi borçları açısından bir değerlendirme yapılmıştır.

Külli halefiyet, bir taraftan önceki borçlunun yerine yenisinin geçmesini sağlaması açısından, vergi ödevlerinin yerine getirilmesini güvence altına alır. Diğer taraftan ise, vergi yükümlüsüne ait hak ve borçların bir bütün olarak tek bir hukuki olay veya hukuki işlemle kanunun aradığı özel şartların gerçekleşmesine gerek kalmaksızın geçişini sağlar. Bu nedenle özel servet vergileri açısından külli halefiyetin sağladığı güvencenin kısmen ortadan kalkmasına yol açar. Üçüncü bölümde de bu yönü ile külli halefiyetin vergi alacağının elde edilmesinde vergi idaresi açısından yaratabileceği olumsuz sonuçlar ile vergi idaresinin karşısında bulunan, külli halefiyet sonucu bağlanan hukuki

işlem veya hukuki olayın tarafları olan kişiler arasında ortaya çıkabilecek sorunlar ele alınmıştır.

Konu incelenirken, ağırlıklı olarak Türk hukukuna başvurulmakla birlikte, VUK açısından -dolaylı olarak- mehz Alman Vergi Usul Kanunu (AO)’nda yer alan ilgili düzenlemeler de ele alınmıştır. İsviçre Federal Birleşme, Bölünme, Tür Değişirme ve Malvarlığının Devri Kanunu olarak tercüme edilebilecek olan Fusionsgesetz (FusG), Türk Ticaret Kanunu (TTK)’nun şirketlerdeki yapısal değişiklikler ile ilgili hükümlerine dayanak olduğundan FuSG’nin ilgili maddelerine de çalışmamızda yer verilmiştir. Bunun dışında, hem Türk vergi hukuku hem de Türk ticaret hukuku açısından yol gösterici kabul edilebilecek, Alman ticaret hukukunda şirket yeniden yapılandırmalarını konu alan, “Yeniden Yapılandırma Kanunu” olarak Türkçe’ye çevrilebilecek olan “Umwandlungsgesetz” (UmwG) ile yeniden yapılanmanın vergisel sonuçlarını düzenleyen “Vergisel Açıdan Yeniden Yapılandırma Kanunu” olarak Türkçe’ye çevrilebilecek, “Umwandlungssteuergesetz” (UmwStG)’e de değinilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM: VERGİ SORUMLULUĞU TEORİSİ

Bu bölümde, vergi hukukunda sorumluluk kurumu açıklanacaktır. Bunun için öncelikle hukuk bütünü içinde sorumluluğun ele alınış biçimine değinilecektir. Vergi hukukunda sorumluluğun bu kapsamda genel düzenlemelerden farklılık arz eden boyutu inceleme konusu yapılacaktır. Sonrasında ise vergi sorumluluğunun vergi hukukundaki yerine ilişkin açıklamalar yapılarak vergi sorumluluğunun amacı, kaynağı ve vergi sorumluluğuna hâkim olan ilkeler değerlendirilecektir.

I. Hukuk Bütünü İçinde Sorumluluk

A. Genel Olarak

Sorumluluk, özgürlük kavramı ile birlikte anlamlı bir bütün oluşturur. İrade özgürlüğü, insanın davranışlarını seçme konusunda özgür olması anlamına gelir. Bu anlamda özgürlük, beraberinde sorumluluğu getirir. Herhangi bir şekilde davranmayı seçen kişi, bu seçiminin sonuçlarına da katlanmak durumundadır. Bu davranış hukuk dünyasında, hukuka uygun fiiller kapsamında hukuki işlem veya eylem olarak ortaya çıkabileceği gibi, hukuka aykırı fiil olarak da ortaya çıkabilir. Sorumluluktan söz edebilmek için her zaman hukuka aykırılığın olmasına gerek yoktur.⁷ Tarafların kişiliği, kurulan ilişkide

⁷ Bazı durumlarda hukuka aykırılık olmasa bile sorumluluk öngörülmüş olabilir. Örneğin, fedakarlığın denkleştirilmesinde durum böyledir.

eşit olup olmadıkları, hukuka aykırılığın suç teşkil edip etmediği ve taraflar arasındaki ilişkinin niteliğine göre sorumluluğun tür ve kapsamı değişiklik gösterecektir.

Sorumluluk en geniş anlamı ile bir kişinin kendisinin ya da sorumlu olduğu kişilerin, kural olarak⁸ hukuk kurallarına aykırı davranışlarının yaptırımıdır, şeklinde tanımlanabilir. Yaptırım ise, bir hukuk kuralına aykırı davranıldığında, o davranışta bulunan kişinin hukuk düzenince karşılaşması öngörülen sonuçtur.⁹ Bir kanun hükmüne veya hukuki işlem¹⁰ kapsamında üstlenilen bir edim yükümlülüğüne aykırılık halinde kişinin hukuk düzenince karşılaşılması öngörülen sonuca katlanmak zorunda olması, sorumluluğu ifade eder.

Her hukuk dalının farklı özellikleri gereği farklı yaptırımları vardır. Bireyler arasındaki hukuki ilişkileri düzenleyen özel hukukun yaptırımları ile taraflarından birinin devlet olduğu kamu hukukunun yaptırımları birbirinden farklıdır. Bu farklılık doğaldır çünkü, özel hukukta var olan taraflar arasındaki eşitlik, kamu hukukunda yoktur.¹¹ Özel hukukta tazminat, cebri icra, hükümsüzlük gibi yaptırımlar yer alırken kamu hukukunda her bir

⁸ Belli hallerde (fedakarlığın denkleştirilmesinde olduğu gibi) davranış hukuka aykırı olmasa bile sorumluluk öngörülmüş olabilir.

⁹ Aybay, R./Aybay, A.: **Hukuka Giriş**, 14. Baskı, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul 2018, s.44.

¹⁰ Hukuki işleme aykırılığın sonucu, kanunda düzenlenmiş olduğu için hukuki işlem ile üstlenilen edim yükümlülüğüne aykırılığın kanuna aykırılık kapsamında da değerlendirileceğini düşünüyoruz. Örneğin, borcun kaynağı ne olursa olsun, borç hiç veya gereği gibi ifa edilmezse, borçlu kendisine hiçbir kusurun yüklenemeyeceğini ispat etmedikçe, alacaklının bundan doğan zararını gidermekle yükümlü olduğuna ilişkin TBK'nın 112. maddesi, borca aykırılığın sonucunu düzenlemektedir. Söz konusu madde kapsamında borca aykırılığın sonucu öngörülmüş olduğu için sorumluluktan söz edilmektedir. Borcun kaynağının hukuki işlem, haksız fiil, sebepsiz zenginleşme, vekaletsiz iş görme olduğu genellikle kabul edilse de sorumluluğun kaynağının nihai olarak her zaman kanun olduğu söylenebilir.

¹¹ Erdinç, B.: "İdari Yaptırımların Kavramsal Çerçevesi ve Cezai Yaptırımlarla Karşılaştırılması" **Ankara Barosu Dergisi**, 2012/2, s.241-276, s.245.

alt dalına göre daha farklı yaptırımlar ile karşılaşılmaktadır: Ceza hukukunda hapis cezası, anayasa hukukunda iptal yaptırımı, idare hukukunda idari para cezası, uluslararası hukukta misilleme gibi.¹²

B. Özel Hukukta Sorumluluk

Özel hukuk kişileri (taraplardan birinin idare olup da idarenin de özel hukuk kişileri gibi hareket ettiğı haller de dahil olmak üzere) arasındaki ilişkilerde, özel hukuk anlamında sorumluluktan söz edilir. Bu ilişkiler, tarafların eşit olduğı, idarenin egemenlik gücüne dayanmaksızın kurduğı ilişkilerdir.¹³

Hukukta sorumluluğun iki farklı görünümü vardır ve bu iki görünüm, birbirinden bağımsız değerlendirilemez. Sorumluluğun ilk anlamı tazminat ödeme yükümlülüğü anlamında sorumluluktur, diğeri ise alacaklının borçlunun malvarlığına el koyabilme iktidarını ifade eder.¹⁴

¹² Çağlayan, R.: **İdari Yaptırımlar Hukuku**, Asil Yayın Dağıtım, 1. Baskı, Ankara 2006.

¹³ Aşağıda inceleneceğı üzere bu ölçüt her zaman çok belirleyici olamamaktadır.

¹⁴ Tekinay S. S./Akman, S./Burcuoğlu H./Altop A.: **Tekinay Borçlar Hukuku**, Filiz Kitabevi, 7. Bası, İstanbul 1993 (Tekinay/Akman/Burcuoğlu/Altop), s.18-23.

Tazminat ödeme yükümlülüğü anlamında sorumluluk, sorumluluğun kaynağını işaret edecek şekilde “...den” veya “...dan” sorumluluk olarak da ifade edilir.¹⁵ Bir kimsenin haksız fiilinden ya da borca aykırı hareketinden sorumluluğu bu şekilde belirtilir.¹⁶

Borcunu yerine getirmeyen borçlunun malvarlığına el koyabilme iktidarını ifade eden sorumluluk da, sorumluluğun kapsamını belirleyecek şekilde “...ile” sorumluluk olarak ifade edilmektedir.¹⁷ Tazminat ödeme yükümlülüğü anlamında sorumlulukta, sorumluluk çoğu defa bir zarardan doğan tazmin yükümünü ifade eder.¹⁸

Borcun varlığı her zaman sorumluluğu gerektirmez. Eksik (tabii) borçlar, sorumluluk unsurundan yoksun borcu ifade eder.¹⁹ Hukuki işlemler de ihlal edilmedikçe bir sorumluluğun ortaya çıkmaması bunun gibidir.²⁰ Bununla birlikte, kural olarak sorumluluk her zaman bir borç ile beraber bulunur.²¹ Nitekim sorumluluk, borcun

¹⁵ Tandoğan, H.: **Türk Mesuliyet Hukuku (Akit Dışı ve Akdi Mesuliyet)**, Ankara Hukuk Fakültesi Yayınları No.159, Ajans, Türk Matbaası, Ankara 196, s.3.

¹⁶ Kocayusufoğlu, N./Arpacı, A./Hatemi, H./Serozan, R.: **Borçlar Hukuku**, Genel Bölüm, Cilt I, Filiz Kitabevi, İstanbul 2014, s.26.

¹⁷ Kocayusufoğlu/Hatemi/Serozan/Arpacı, s.26.

¹⁸ Tekinay/Akman/Burcuoğlu/Altup, s.18.

¹⁹ Kocayusufoğlu/Hatemi/Serozan/Arpacı, s.45; Säcke, F.J./Rixecker, R./Oetker, H./ Limperg, B. (Hrsg.): **Münchener Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch**, Band 2, Recht der Schuldverhältnisse, Rn.1-81, C.H. Beck, 8. Aufl. München 2019. (Ernst, W.: **Münchener Kommentar zum BGB**, Rn.35) (Erişim tarihi:15.05.2019 https://beck-online.beck.de/?vpath=bibdata%2Fkomm%2FMuekoBGB_8_Band%2FBGB%2Fcont%2FMuekoBGB%2EBGB%2Evor1%2EgII%2EgI5%2Ehtm)

²⁰ Tekinay/Akman/Burcuoğlu/Altup, s.18.

²¹ Von Tuhr, A.: **Borçlar Hukukunun Umumi Kısımı**, Cilt 1-2 (Çeviren: Cevat Edege), Olgaç Matbaası, Yargıtay Yayınları No:15, Ankara 1983, s.18.

yaptırımıdır.²² Bir borç söz konusu olmalıdır ki, o borç gereği gibi yerine getirilmediği takdirde kişinin sorumluluğundan söz edilebilsin.

Borçlu, borcunu ifa etmediği zaman alacaklıya karşı [İcra ve İflas Kanunu (İİK)’nda haczi caiz sayılmayan mallar dışında] tüm malvarlığı ile şahsen sorumlu olacaktır.²³ Borçlunun şahsen sorumlu olması, şahsı ile sorumlu olduğu anlamına gelmez.²⁴ Şahıs ile sorumluluk hukuk tarihinin akışı içinde en eski sorumluluk biçimi olarak alacaklının borçlunun şahsına el koymasını ifade eder.²⁵ Modern hukukta bu anlayış terk edilmiştir. Kural olarak borçlunun sorumluluğu sınırsız sorumluluk olmakla birlikte; konu bakımından, eşya bakımından ve miktar bakımından sorumluluğun sınırlı olduğu haller de bulunmaktadır.²⁶

Türk Borçlar Kanunu (TBK), sistematığı itibariyle, kategorik olarak, borcun kaynaklarını üç başlık altında ele almıştır.²⁷ Bunlar Kanun’da yer alan ifadeleri ile; sözleşme²⁸, haksız fiil ve sebepsiz zenginleşmedir.²⁹ Borcun kaynağı olarak TBK kapsamında sayılanlar hayatta en çok karşılaşılan tipik borç kaynaklarıdır ve sınırlı

²² Eren, F.: **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, Yetkin Yayınevi, 23. Baskı, Ankara 2018., s.83.

²³ Kocayusufpaşaoğlu/Hatemi/Serozan/Arpacı, s.29.

²⁴ Kocayusufpaşaoğlu/Hatemi/Serozan/Arpacı, s.29.

²⁵ Eren, F., s.85.

²⁶ Bu konu hakkında detaylı bilgi için bkz. Kocayusufpaşaoğlu/Hatemi/Serozan/Arpacı, s.30-31.; Eren, F., s. 85-85.; Tekinay/Akman/Burcuoğlu/Altop, s.21-23.

²⁷ Bununla birlikte, borcun kaynakları sayılanlar ile sınırlı değildir.

²⁸ Sözleşme ifadesi, sözleşme dışındaki hukuki işlemleri kapsam dışı bırakabilecek nitelikte, dar bir ifadedir. (Kocayusufpaşaoğlu/Hatemi/Serozan/Arpacı, s.70, par. 2.) Borcun kaynakları belirtilirken, sözleşme yerine hukuki işlem ifadesinin kullanılması Kanun’un amacına daha uygun düşmektedir. Bu nedenle, çalışmamızın devamında sözleşme ifadesine yerine hukuki işlem ifadesi kullanılmıştır.

²⁹ Borcun dolayısıyla da sorumluluğun kaynağı açısından çeşitli sınıflandırmalar bulunmaktadır ancak genel olarak kabul gören sınıflandırmaya göre, hukuki işlemler, haksız fiiller ve sebepsiz zenginleşme borcun kaynağını oluşturan temel kategorilerdir.

sayıda değildir. Hukuki işlem, haksız fiil, sebepsiz zenginleşme kategorileri dışında kalan ve yine TBK kapsamında düzenlenmiş olan, vekaletsiz iş görme gibi başka borç kaynakları da vardır.³⁰ Borcun kaynakları olarak belirlenen kategoriler, birbirleri ile ilişkilidir. Şöyle ki, hukuki fiiller, hukuka uygun fiiller veya hukuka aykırı fiiller olarak ortaya çıkabilir. Borcun kaynağı olan hukuki işlemler, hukuka uygun fiiller kapsamında yer alırken, borcun bir diğer kaynağı olan haksız fiil ve borca aykırılık, hukuka aykırı fiiller kapsamında değerlendirilir.³¹ Sorumluluk açısından hukuka aykırılık kapsamında sorumluluğun kaynağının haksız fiil ve borcun ihlali olduğunu söylemek mümkündür.³²

Borcun ihlal edilmiş olması, hukuki ilişkinin taraflarından birinin, bu ilişki sebebiyle yüklenmiş olduğu mükellefiyetlere aykırı hareket etmesi anlamına gelir. Bu durum genellikle sözleşmeden doğan borçların yerine getirilmemesi şeklinde ortaya çıkar. Sözleşmeden doğan bir borcunu yerine getirmeyen bir kimsenin tazminatla mükellef olmasına sözleşmesel (akdi) sorumluluk (mesuliyet) denilir.³³

İhlal edilen hukuki ilişkinin mutlaka bir sözleşmeden doğmuş olması gerekmez.

Doğrudan kanundan doğan bir borcun, örneğin nafaka borcunun ihlal edilmiş olması da tazmin mükellefiyetini gerektirebilir.³⁴

³⁰ Kocayusufpaşaoğlu/Hatemi/Serozan/Arpacı, s.71, par. 4-5.

³¹ Bu konu hakkında detaylı bilgi için bkz. Kocayusufpaşaoğlu/Hatemi/Serozan/Arpacı, s.83-87, par. 1-10.; Tekinay/Akman/Burcuoğlu/Altop, s.35-38.

³² Bu noktada yukarıda bahsettiğimiz bir “...den sorumluluk” halinin mevcudiyetinden söz edilebilir.

³³ Tandoğan, H., s.5.

³⁴ Tandoğan, H., s.6.

Haksız fiillerde ise taraflar arasında önceden kurulmuş olan bir hukuki ilişki yoktur, taraflardan birinin diğerine hukuka aykırı bir fiille zarar vermesi halinde tazminat borcu ortaya çıkabilir.³⁵

Hukuki sorumluluk, kusur unsurunun aranıp aranmamasına göre, kusur sorumluluğu (dar anlamda haksız fiil sorumluluğu) veya kusursuz sorumluluk (sebeplilik sorumluluğu) olarak nitelendirilecektir. Kusursuz sorumluluk halleri, sebep olma esası, tehlike esası, hakkaniyet esası, kontrol (hakimiyet) esası gibi esaslardan kaynaklanmaktadır.³⁶ Kusursuz sorumluluk halleri (sebeplilik sorumluluğu) ve hukuka uygun müdahaleden doğan sorumluluk (fedakarlığın denkleştirilmesi ilkesi) öğretide bazı yazarlarca³⁷ haksız fiiller kapsamında incelenmekte olmasına rağmen bazı yazarlar³⁸ tarafından da ayrı bir hal olarak incelenmektedir.

Sonuç itibariyle, hukuki sorumluluk temel olarak, bir hukuki işleme aykırılıktan (akdi) veya hukuki işlem dışı (akit dışı) bir sebepten kaynaklanabilir. Hukuki işlem dışında bir sebepten kaynaklanan sorumluluk, kusura dayalı olabileceği gibi kusursuz sorumluluk olarak da düzenlenmiş olabilir.

³⁵ Tandoğan, H., s.6-7.

³⁶ Detaylı bilgi için bkz. Oğuzman, K./Öz, T.: **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, Cilt II, 13. Bası, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2017 (Oğuzman/Öz: **Borçlar Hukuku II**), s.1-5.; Eren, F., s.495-499.

³⁷ Tekinay/Akman/Burcuoğlu/Altıp, s.474-617.; Oğuzman/Öz: **Borçlar Hukuku II**, s.1-5.

³⁸ Eren, hukuki sorumluluğu üçe ayırmaktadır. Bunlar: “kusur sorumluluğu” (dar anlamda haksız fiil sorumluluğu), “kusursuz sorumluluk” (sebeplilik sorumluluğu) ve hukuka uygun müdahaleden doğan sorumluluktur (fedakarlığın denkleştirilmesi ilkesi). Bkz. Eren, F., s.493.

Borcun kaynağı ne olursa olsun, sorumluluktan söz edebilmek için borca aykırı davranışın mevcudiyeti gerekir. Borç ve sorumluluk ilişkisine özel hukukun çeşitli dallarından örnek vermek gerekirse;

Kişiler hukukunda, dernek üyelerinin Türk Medeni Kanunu (TMK)’nın 70. maddesinde, “ödenti verme borcu”; 71. maddesinde ise yine dernek üyelerinin “diğer yükümlölükler”i düzenlenmiştir. Eğer üyeler bu yükümlölüklere aykırı davranırlarsa, dernek, alacağını cebri icra yoluyla elde edebilir. Bunun dışında dernek tüzüklerinde, sadakat yükümlölüğü niteliğindeki üyelik yükümlölüklerinin yerine getirilmemesi halinde uygulanacak yaptırımlara da yer verilmiş olabilir.³⁹ Söz konusu yükümlölüklere uyulmaması üyenin sorumluluğunu gerektirecektir.

Aile hukukunda, TMK’nın 363. maddesinde çocuk mallarının korunması kapsamında, ana ve babanın çocuk mallarının geri verilmesinde vekil gibi sorumlu olacağı düzenlenmiştir. Bunun dışında “sorumluluk” başlıklı 369. maddede, ev başkanının, ev halkından olan küçüğün, kısıtlının, akıl hastalığı veya akıl zayıflığı bulunan kişinin verdiği zarardan, alışılmış şekilde durum ve koşulların gerektirdiğı dikkatle onu gözetim altında bulundurduğunu veya bu dikkat ve özeni gösterseydi dahi zararın meydana gelmesini engelleyemeyeceğini ispat etmedikçe sorumlu olduğu düzenlenmiştir.

³⁹ Bu konu hakkında detaylı bilgi için bkz. Dural, M./Öğüz, T.: **Türk Özel Hukuku, Cilt II, Kişiler Hukuku**, Filiz Kitabevi, 19. Baskı, İstanbul 2018, s.309, 310, par.1377, 1378.

Miras hukukunda, vasiyeti yerine getirme görevlisinin, görevini yerine getirirken özen göstermekle yükümlü olduğu, eğer bu yükümlülüğe aykırı davranırsa ilgililere karşı bir vekil gibi sorumlu olacağı TMK'nın 556. maddesinde düzenlenmiştir. Bunun dışında, mirasçılarının mirasbırakanın kefalet borcundan sorumlulukları (m.630), tereke borçlarından sorumlulukları (m.641) mirasçılarının birbirlerine ve üçüncü kişilere karşı sorumlulukları (m.679, 681) yine örnek olarak gösterilebilir.

Eşya hukukunda ise TMK'nın 730. maddesinde “taşınmaz malikinin sorumluluğu”, “sorumluluk” başlıklı 800. maddesinde ise intifa hakkı sahibinin sorumluluğu düzenlenmiştir. Bunun dışında, TMK'nın 945. maddesinde, alacaklının, rehinli taşının kaybolması, yok olması veya değerinin azalması yüzünden meydana gelen zararlardan, bunların kendi kusuru olmaksızın doğduğunu ispat etmedikçe sorumlu olduğu, rehinli taşını kendiliğinden başkasına devir veya rehnedene alacaklının, bundan doğan bütün zararlardan sorumlu olacağı ifade edilmiştir.

Ticaret hukukunda ise, TTK'nın 12. maddesinde, bir ticari işletme açmış gibi, ister kendi adına, ister adi bir şirket veya her ne suretle olursa olsun hukuken var sayılmayan diğer bir şirket adına ortak sıfatıyla işlemlerde bulunan kimsenin, iyiniyetli üçüncü kişilere karşı tacir gibi sorumlu olacağı düzenlenmiştir. TTK'nın 109. maddesinde ise, acentenin, sözleşme uyarınca kendisine bırakılan bölge ve ticaret dalı içinde, müvekkilinin işlerini görmekle ve menfaatlerini korumakla yükümlü olduğu düzenlenmiş sonrasında da acentenin, kusursuz olduğunu ispat etmediği takdirde

özellikle, müvekkili hesabına saklamakta olduğu malın veya eşyanın uğradığı hasarlardan sorumlu olduğu düzenlenmiştir. TTK'nın 388. maddesinde düzenlenmiş olan şirketin kendi paylarını taahhüt yasağına aykırı davranışından kuruluşta kurucuların, sermaye artırımında ise yönetim kurulu üyelerinin sorumluluğu yer almaktadır.

C. Kamu Hukukunda Sorumluluk

Sorumluluk, hukuki sorumluluk dışında, cezai veya idari sorumluluk olarak da ortaya çıkabilir. Cezai sorumluluk ile ilgili olarak, hukuk kurallarına aykırı davranışların bir kısmı suç sayılır⁴⁰ ve bu davranışların yaptırımı cezadır. Bir davranışın cezai sorumluluk gerektirip gerektirmediği açısından, söz konusu davranışın kamu düzenini sarsıp sarsmadığı ve suç niteliğini taşıyıp taşımadığı önem taşır.⁴¹ Eğer suçun unsurları tamamlanmışsa fail kamu adına yürütülecek bir işlemin sonucunda ceza yaptırımı ile karşılaşacaktır.⁴² Cezai sorumluluk doğrudan ceza kanununda yer alabileceği gibi başka kanunlarda da yer alabilir. Örneğin, TTK'nın 38. maddesinde tescil ve kayıt için gerçeğe aykırı beyanda bulunanların hem cezai sorumluluğu hem de hukuki sorumluluğu

⁴⁰ Aybay, R./Aybay, A., s.47.

⁴¹ Aybay, R./Aybay, A., s.63.

⁴² Centel, N./Zafer, H./Yenener Çakmut, Ö.: **Türk Ceza Hukukuna Giriş**, Beta Basım Yayın, 10. Baskı, İstanbul 2017, s.63-69.

düzenlenmiştir. Maddeye göre, tescil ve kayıt için bilerek gerçeğe aykırı beyanda bulunanlar, üç aydan iki yıla kadar hapis veya adli para cezasıyla cezalandırılır.⁴³

İdari sorumluluk ise, özel hukuktan esinlenerek ve idare hukukunun özellikleri göz önünde tutularak geliştirilmiştir ve bu sorumluluğun kendine özgü kuralları vardır.⁴⁴

İdari sorumluluk denildiğinde, ilk önce idarenin eylem ve işlemlerinden doğan sorumluluğu anlaşılır. İdarenin sorumluluğu Anayasa'nın 125. maddesi ile kabul edilmiştir. Bunun dışında, Danıştay Kanunu ile İdari Yargılama Usulü Kanunu (İYUK) kapsamında idareye karşı açılacak tam yargı davalarında izlenecek usul ile ilgili bazı düzenlemeler getirilmiştir.⁴⁵ Bununla birlikte, söz konusu kanunlarda öze ilişkin bir düzenleme bulunmamakta olup öze ilişkin koşulların saptanması yargı yerlerinin takdirine bırakılmıştır.⁴⁶

İdarenin eylem ve işlemlerinden sorumluluğu ile kişilerin idari yaptırımlara muhatap olmaları nedeniyle sorumlulukları, sorumluluğun kişi unsuru sebebiyle birbirinden farklıdır. Bununla birlikte her ikisi de kamu hukuku alanında yer alan yaptırımlardandır.

⁴³ Gerçeğe aykırı tescilden dolayı zarar görenlerin tazminat hakları saklıdır. Tescil edilecek hususların gerçeği tam olarak yansıtmaları, üçüncü kişilerde yanlış izlenim yaratacak nitelik taşımamaları ve kamu düzenine aykırı olmamaları şarttır. Bunla birlikte eğer, böyle bir aykırılık öğrenildiği hâlde düzeltilmesi istenilmezse ve tescil olunan bir hususun değişmesi, sona ermesi veya kaldırılması dolayısıyla, kaydın değiştirilmesini veya silinmesini istemeye ya da yeniden tescili gereken bir hususu tescil ettirmeye zorunlu olup da bunu yapmayanlar, bu kusurları nedeniyle üçüncü kişilerin uğradıkları zararları tazmin ile yükümlüdürler.

⁴⁴ Gözübüyük, Ş./Tan, T.: **İdare Hukuku Cilt I Genel Esaslar**, Turhan Kitabevi, 12. Bası, Ankara 2018, s.794-795.

⁴⁵ Gözübüyük/Tan, s.796.

⁴⁶ Gözübüyük/Tan, s.796.

İdari yaptırımlar, genel anlamda, idari düzeni ihlal edenlere karşı idarenin hükmedip uygulandığı yaptırımları ifade etmektedir.⁴⁷ İdari yaptırımlar, idarenin bir yargı kararına gerek olmadan, yasaların açıkça verdiği bir yetkiye dayanarak idare hukuku ilkeleri çerçevesinde uygulanır.⁴⁸ İdari yaptırım kararı, Türk kamu idaresinin kamu gücünü kullanarak tek yanlı irade açıklamasıyla tesis etmiş olduğu kesin ve yürütülmesi zorunlu bir idari işlemdir.⁴⁹ İdari yaptırımların, cezai yaptırımlardan en önemli farklılığı, cezai yaptırımların yargı organınca uygulanmasında kendisini gösterir. İdari yaptırımlar ise, idari makamlarca, idari işlem biçiminde uygulanmakta ve idari işlemlerin icrailik, tek yanlılık gibi özelliklerini de taşımaktadırlar.⁵⁰

Vergi kanunlarına aykırı hareket edenlere karşı da cezai veya idari yaptırım uygulanabilir. VUK'un cezaları düzenleyen dördüncü kitabındaki hükümlere bakıldığında, hukuka aykırı fiiller ve bunlara uygulanacak yaptırımların iki ana grup halinde düzenlenmekte olduğu görülür: Kabahat niteliğindeki hukuka aykırı fiiller ve bunlara uygulanacak yaptırımlar ile ceza hukuku anlamında suç oluşturan hukuka aykırı fiiller ve bunlara uygulanacak cezalar.⁵¹ VUK'da düzenlenen suç ve cezalardan bir kısmı sadece vergi hukukunu ilgilendirmekte olup bunlarda fiil ve yaptırım idari usullerle saptanır.⁵² Vergi idaresi tarafından suç olarak saptanan bir fiil için hiçbir yargısal karara

⁴⁷ Erdinç, B., s.242.

⁴⁸ Karabulut, M.: "İdari Yaptırımların Hukuki Niteliği ve Anayasa Mahkemesi'nin Kabahatler Kanunu Hakkındaki Kararı", **Terazi Hukuk Dergisi**, C:1, S:3, Kasım, Ankara 2006, s.63-68, s.63.

⁴⁹ Candan, T.: **Vergisel Kabahatler ve Suçlar**, Yetkin Yayınları, 4. Baskı, Ankara 2019 (Vergisel Kabahatler ve Suçlar), s.12.

⁵⁰ Erdinç, B., s.245.

⁵¹ Karakoç, Y.: **Vergi Ceza Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara 2016 (Vergi Ceza Hukuku), s.79.

⁵² Öncel, M./Kumrulu, A./Çağan, N.: **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, 27. Bası, Ankara 2018, s.214.

gerek olmadan yine vergi dairesince yani bir idari merci tarafından ceza kesilir.⁵³ Vergi ziyayı ile usulsüzlük suçları, karşılığında idari yaptırım öngörülen vergi kanunlarına aykırı davranışlarla ilgilidir.⁵⁴ Karşılığında idari yaptırım öngörüldüğü için de söz konusu vergi suçları öğretide çoğunlukla idari kabahat olarak nitelendirilmektedir.⁵⁵ VUK’da öngörülen diğer bir kısım fiiller ise ceza hukuku anlamında suç oluştururlar; bunların saptanması ve yaptırım uygulanması ceza mahkemesinin görev alanına girer.⁵⁶ Bu suçlara, yapılacak yargısal faaliyetler sonucu, hürriyeti bağlayıcı ceza uygulanabilir. VUK’un 359. maddesinde düzenlenen kaçakçılık suçları ile 362. ve 363. maddelerinde düzenlenen vergi mahremiyetinin ihlali ve yükümlünün özel işlerini görme suçları da bu kategoride yer alır.

Vergi hukukunda sorumluluk, yukarıda yapılan genel açıklamalara uygun olarak vergi ödevlisinin kendi ödevlerini yerine getirmemekten doğan sorumluluğunu ifade eder. Bazen bir kimseye ait bir borca ilişkin ödevler, bir başkasına yükletilmiş olabilir. Bir başkasının borcuna ilişkin ödevlerin borçlusuna vergi hukukunda “vergi sorumlusu” denmektedir. Bu her zaman vergi sorumlusunun sorumluluğunun söz konusu olacağı

⁵³ Öncel/Kumrulu/Çağan, s.214.

⁵⁴ Candan, T.: **Vergisel Kabahatler ve Suçlar**, s.10.

⁵⁵ Bilici, N.: **Vergi Hukuku**, Savaş Yayınevi, 47. Baskı, Ankara 2019, s.110 vd.; Candan, T.: **Vergisel Kabahatler ve Suçlar**, s.119; Karakoç, Y.: **Vergi Ceza Hukuku**, s.79.;

Karakoç, Y.: **Genel Vergi Hukuku**, Yetkin Yayınevi, 7. Baskı, Ankara 2014 (Vergi Hukuku), s.493.; Oktar, A.: **Vergi Hukuku**, Türkmen Kitabevi, 14. Baskı, İstanbul 2019 (Vergi Hukuku), s.375; Öncel/Kumrulu/Çağan, s.214; Öner, E.: **Vergi Hukuku**, Seçkin Yayıncılık, 10. Baskı, Ankara 2018, s.154.; Şenyüz, D.: **Vergi Kabahatleri ve Suçları**, Ekin Yayınevi, 6. Baskı, Bursa 2012, s.29.; Vergi cezalarının niteliği hakkındaki görüşler için ayrıca bkz. Mutluer, M.K./Dayanç Kuzeyli, N.: **Vergi Ceza Hukuku**, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul 2019, s.25-37.

⁵⁶ Öncel/Kumrulu/Çağan, s.214.

anlamına gelmemektedir. Vergi sorumlusu ödevlerini gereği gibi yerine getirirse sorumluluğu söz konusu olmayacaktır.

Kavramsal olarak sorumluluktan söz edebilmek için hukuken korunan bir menfaatin ihlal edilmiş olması gerekir.⁵⁷ Örneğin vergi yükümlülüğü açısından vergi borçlusunun vergi borcunu ödememesi, eksik ödemesi veya geç ödemesi onun hukuki, idari ve/veya cezai sorumluluğunu gündeme getirebilir. Dar anlamı ile vergi sorumluluğu ise sorumluluk kavramı ile doğrudan bağdaşmaz. Öyle ki, kavramsal olarak vergi sorumluluğunda herhangi bir menfaat ihlali söz konusu olmasa bile “vergi sorumlusu”ndan söz edilebilir. Bir başkasının vergi borcuna ilişkin maddi ve/veya şekli ödevler yüklenmiş kişi vergi sorumlusudur. Vergi sorumlusundan bahsetmek için her zaman vergi yükümlüsünün ya da sorumlusunun ödevlerini gereği gibi yerine getirmemiş olması gerekmez. Kendisine bir başkasının vergi borcuna ilişkin maddi ve/veya şekli ödevler yüklenen kişi bu yükümlülükler aykırı davranmamış olsa bile vergi sorumlusudur. Bu vergi sorumlusunun ödevini (borcunu) oluşturur. Vergi sorumlusu, ne zaman ki bu yükümlülüğüne aykırı davranır o zaman gerçek anlamı ile vergi sorumlusunun sorumluluğu gündeme gelir.

⁵⁷ Örneğin haksız fiil hukukunda, hukuka aykırılık unsuru, hangi hukuki menfaatlerin korunacağını tespit edilmesi konusunda belirleyici bir rol üstlenmektedir. Bu bakımdan sorumluluğu kurucu bir fonksiyona sahiptir. (Çağlayan Aksoy, P.: **Hukuka Aykırılık ve Ahlaka Aykırılık Unsurları Çerçevesinde Salt Malvarlığı Zararlarının Tazmini**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2016, s.30.) Bir diğer ifade ile korunan bir menfaat olmadan hukuka aykırılıktan ve dolayısıyla da sorumluluktan söz edilemeyecektir. Bu konu hakkında detaylı bilgi için bkz. Çağlayan Aksoy, P., s.30-145.

II. Vergi Sorumluluğunun Vergi Hukukundaki Yeri

A. Vergi Sorumluluğunun Kavramsal Olarak Açıklanması ve Konunun Sınırlandırılması

En geniş anlamı ile sorumluluk, kişinin kendisi veya sorumluluğunda bulunan kişilerin davranışlarından sorumluluk olarak değerlendirilebilir. Vergi hukukunda, vergi alacaklısı olan vergilendirme yetkisini kullanan idare ile vergi ödevlisi arasındaki vergi hukuku ilişkisinden çeşitli hak ve yükümlülükler doğar ve bunların yerine getirilmemesi halinde sorumluktan söz edilebilir.

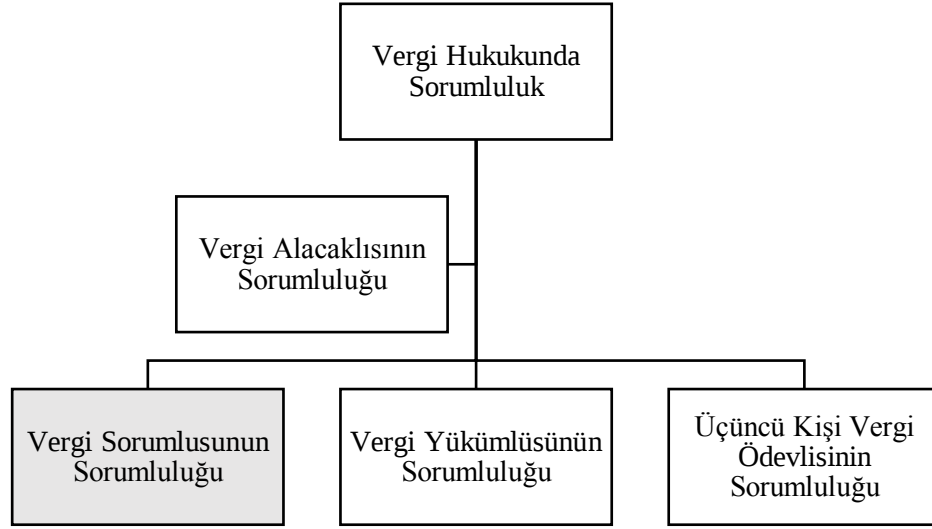
Sorumluluk vergilendirme ile oluşan borç ilişkisinin sadece vergi ödevlisi tarafına ilişkin değildir. Vergi idaresinin de kusurlu davranışları ile yükümlüyü zarara uğratması idare hukuku çerçevesinde vergi idaresinin sorumluluğunu gündeme getirir.⁵⁸ Vergilendirme yetkisini kullanan idarenin sorumluluğu çalışmamız kapsamında değildir.

Vergi ödevlilerinin vergi kanunlarına göre, kabahat veya suç sayılan fiillerinden de sorumluluğu gündeme gelebilecektir. Külli halefiyet hallerinde vergi borcunun intikalinin mümkün olup olmadığı değerlendirilirken vergi cezalarının da intikalinin

⁵⁸ Öncel, M.: “**Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk**”, Prof. Dr. Fadıl Hakkı Sur’un Anısına Armağan, AÜSBF Yayını No:552, Ankara 1983, s.39-55 (Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk), s.41.

mümkün olup olmayacağına sınırlı olarak yeri geldiğinde değinilecek olup vergi mükellefinin veya vergi sorumlusunun vergi cezalarından sorumluluğu da çalışmamız kapsamında değildir.

Sorumluluk, yasalarla öngörölmüş olan herhangi bir vergi ödevinin yerine getirilmemesi halinde gündeme gelecektir. Dolayısıyla vergi hukukundaki geniş anlamı ile sorumluluk vergi yükömlüsünün kendi vergi ödevlerini yerine getirmemesi nedeniyle ortaya çıkabileceğı gibi vergi sorumlusunun veya üçüncü kişi vergi ödevlilerinin de ödevlerini yerine getirmemeleri halinde söz konusu olabilecektir. Çalışmamız kapsamında aşğıdaki ŞEKİL 1’de gösterildiğı üzere üçlü vergi ödevlisi ayrımından sadece dar anlamıyla vergi sorumlusunun sorumluluğı incelenecek olup diğeri haller çalışmamız kapsamında değeriendirilmeyecektir.



ŞEKİL 1: Vergi Hukukunda Sorumluluk

Türk vergi hukuku köken olarak ulusal değildir; vergi yasalarımızın önemli bir bölümü Batı Avrupa, özellikle federal Alman yasaları örnek alınarak hazırlanmıştır.⁵⁹ Türkiye’de ilk Vergi Usul Kanunu olan 5432 sayılı VUK’dan günümüze kadar, Alman vergi usul hukuku sistemine dayalı bir vergilendirme usulünün uygulandığı söylenebilir.⁶⁰ Öyle ki, 1961 tarihli, 213 sayılı yürürlükte bulunan VUK, 1949 tarihli ve 5432 sayılı VUK’a dayanmaktadır. 5432 sayılı VUK ise Alman sistemi esas alınarak hazırlandığından, VUK’un dolaylı da olsa Alman vergi sistemine dayandığı söylenebilir. Belirtmek gerekir ki, 1949 tarihli, 5432 sayılı VUK oluşturulurken esas alınan Alman Vergi Usul Kanunu,

⁵⁹ Öncel/Kumrulu/Çağan, s.13-14.

⁶⁰ Başaran Yavaşlar, F., s.26.

1919 tarihli İmparatorluk Vergi Usul Kanunu (RAO) dur. Bununla birlikte, şu an Almanya’da yürürlükte olan Vergi Usul Kanunu (AO) 1977 tarihidir. Yürürlükteki AO’da yer alan birçok hüküm, o zamanlar tasarısı görüşülmekte olan Alman İdari Usul Kanunu (VwVfG)’ndan alınmış olmakla birlikte, RAO’daki temel anlayış takip edilmiştir.⁶¹ Bu nedenle AO’nun bizim sistemimize kaynak olma özelliği bir ölçüde varlığını devam ettirmektedir.⁶² Bu nedenle çalışmamızda hem Alman vergi hukukunda sorumluluğun ele alınış biçimine genel olarak değinilecek, hem de yer yer Alman vergi hukuku ile Türk vergi hukukunda yer alan düzenlemelere karşılaştırmalı olarak yer verilecektir.

B. Vergi Hukuku İlişkisi – Vergi Ödevi İlişkisi – Vergi Borcu İlişkisi – Vergi Usulü İlişkisi

Kişilerin doğumundan ölümüne kadar olan süreçte devletle olan ilişkilerinde en çok rastlanılan hukuk dalı vergi hukukudur. Kişi doğumu ile birlikte devlet ile uzun süreli bir vergi hukuku ilişkisine girer ve kişinin iş hayatına atılmasıyla yoğunlaşan bu ilişki git gide kuvvetlenir.⁶³ İdare ile kişiler arasındaki vergilendirmeden doğan vergi hukuku

⁶¹ Tipke, K./Kruse, W.H./Seer, R./Brandis, P./Drüen, K.D./Loose, M./Krumm, M.: **Kommentar zur AO und FGO**, Band I, Rn. 1-107, Ottoschmidt, 2016 (Seer/Tipke/Kruse: **Kommentar zur AO und FGO**) Einführung, Tz.2 naklen Başaran Yavaşlar, F., s.27.

⁶² Başaran Yavaşlar, F., s.27.

⁶³ Tipke, K./Lang, J./ Seer, R./Hey, J./Montag H./English, J./Hennrichs J.: **Steuerrecht**, Ottoschmidt 22. Auflage, Köln 2015 (Seer/Tipke/Lang: **Steuerrecht**), s.1, §1, Rz.1.

ilişkisi, genel idare hukuku ilişkisinin vergi hukuku alanına özgü olan çeşididir.⁶⁴ Bu ilişkinin tarafları vergi yükümlüsü ile vergi idaresidir. Vergi hukuku ilişkisi belli durumlarda vergi ödevi ilişkisine dönüşür. Örneğin kişinin, iş hayatına girmesi, alışveriş yapması, ev kiralaması, sözleşme imzalaması gibi hallerde vergi hukuku ilişkisi, vergi ödevi ilişkisinde özelleşir. Vergi hukuku ilişkisi, vergi ödevi ilişkisini de kapsayan daha geniş bir kavramı ifade eder. Vergi hukuku ilişkisinin, potansiyel bir vergi borcu ilişkisinden kaynaklanan hakların garanti altına alınmasına ve denetlenmesine hizmet ettiği söylenebilir.⁶⁵

Vergi ödevi ilişkisinin bir tarafında vergi idaresi diğer tarafında vergi ödevlisi bulunur.⁶⁶ Kamu hukuku niteliği⁶⁷ olan bu ilişkinin konusu vergi kanunları ile getirilen vergisel hak ve ödevlerdir.⁶⁸ Bu açıdan kişilerin vergi idaresine karşı yerine getirmesi gereken vergi ödevlerinin yanında, ileri sürebileceği haklar da bu ilişkinin kapsamında yer alır.⁶⁹

⁶⁴ Öncel/Kumrulu/Çağan, s.73.

⁶⁵ Drüen/Tipke/Kruse: **Kommentar zur AO und FGO**, §33 AO, Rz. 6, naklen Başaran Yavaşlar, F., s.32-33.

⁶⁶ Seer/Tipke/Lang: **Steuerrecht**, s.1, §1, Rz.2.; Scheel, T./ Brehm, B./ Holzner, S.: **Abgabenordnung Finanzgerichtsordnung**, Erich Fleischer Verlag, Bremen 2018 (Scheel/Brehm/Holzner: **Abgabenordnung**) s.87.

⁶⁷ Vergi borcu ilişkisi, kamusal nitelikli bir borç ilişkisidir. (Scheel/Brehm/Holzner: **Abgabenordnung** s.87.)

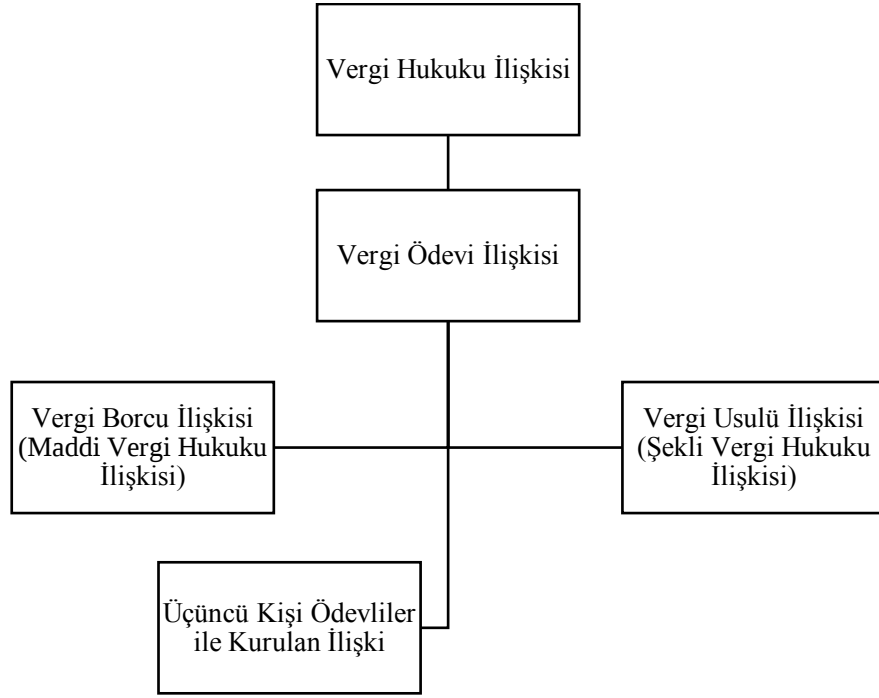
⁶⁸ Devletin kişilere karşı hakları “egemenlik” kavramıyla açıklanır. (Tanilli, S.: **Devlet ve Demokrasi**, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No.2858, İstanbul 1981., s.172 vd); Egemenlik kavramı ve mali egemenlik hakkında detaylı bilgi için bkz. Çağan, N.: **Vergilendirme Yetkisi**, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul 1982 (**Vergilendirme Yetkisi**), s.1-3.

⁶⁹ Başaran Yavaşlar, F., s.33.; Canyaş, O.: **Yeminli Mali Müşavirlerin Vergisel Sorumluluğu**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 2006. (**Yeminli Mali Müşavirler**), s.8-9.

Vergi ödevi ilişkisi, ŞEKİL 2’de gösterildiği üzere, vergi borcu ilişkisi (*Steuerschuldverhältnis*) ve vergi usulü ilişkisinden (*Steuerverfahrensverhältnis*) oluşur. Vergi borcu ilişkisi, maddi vergi hukuku ilişkisini (*materielles Steuerrechtverhältnis*); vergi usulü ilişkisi ise, şekli vergi hukuku ilişkisini (*formelles Steuerrechtverhältnis*) ifade eder.⁷⁰ Bazı durumlarda kişi hem vergi borcu ilişkisinin hem vergi usulü ilişkisinin tarafıdır. Kendi gelirini beyan etmek ve ödemek durumunda olan serbest meslek erbabı bu duruma örnek olarak verilebilir. Bununla birlikte, bu ilişkiler birbirinden bağımsızdır. Kişi, vergi usulü ilişkisine taraf olup, vergi borcu ilişkisine taraf olmayabilir. Örnek vermek gerekirse, kişinin ticari işletmesi zarar etse ve bu nedenle vergi borcu olmasa dahi defter tutmak ve beyanname vermek zorundadır.⁷¹

⁷⁰ Seer/Tipke/Lang: **Steuerrecht**, § 6, s.225, Rz.2.

⁷¹ Drüen/Tipke/Kruse: **Kommentar zur AO und FGO**, §33 AO, Rz. 6 naklen Başaran Yavaşlar, F., s.32.



ŞEKİL 2: Vergi Hukuku İlişkisi

C. Vergi Ödevlisi - Vergi Borçlusunu - Vergi Yükümlüsü - Mükellef - Vergi Sorumlusu – Üçüncü Kişi Vergi Ödevlisi

Vergi ödevlisi (*Steuerpflichtiger*), vergi hukuku ilişkisi içindeki hak ve ödevlere sahip olan kişileri ifade eder.⁷² Vergi ödevlisi, vergi kanunlarıyla kendisine belli bir davranış kalıbına uygun hareket etme yükümlülüğü getirilen kişi⁷³ olarak oldukça geniş bir biçimde tanımlanabilir.⁷⁴ Vergi ödevlisi, nitelikleri birbirinden farklı birtakım alt

⁷² Öncel/Kumrulu/Çağan, s.73.

⁷³ Canyaş, O.: **Yeminli Mali Müşavirler**, s.16.

⁷⁴ AO’da yer alan vergi ödevlisi tanımı için bkz. Başaran Yavaşlar, F., s.39. AO§33’te “kendisiyle ilgili olmayan yabancı bir vergi durumu için bilgi vermek, belge sunmak, uzmanlık raporu düzenlemek ya da arza, iş veya işletme alanlarına girilmesine izin vermek zorunda olan kişiler vergi ödevlisi değildir.”

ödevlileri de içeren bir üst kavramdır.⁷⁵ Vergi ödevi ilişkisi, vergi hukuku ilişkisinden doğan bütün ödevleri kapsadığından vergi ödevlilerinin kapsamı da geniştir.⁷⁶ Öyle ki, kişi kamu görevlisi dahi olsa vergilendirme yetkisini kullanan organlar tarafından yükümlendiriliyorsa vergi ödevlisidir.⁷⁷ Sonuç olarak vergi ödevlisinin kapsamı; vergi yükümlüsü, vergi sorumlusu ve üçüncü kişi ödevliler olarak belirlenebilir.⁷⁸

Vergi borçlusu (*Steuerschuldner*), belli bir miktarda vergiyi, kamu alacaklısına ödemek zorunda olan kişidir.⁷⁹ Vergiyi doğuran olay vergi borçlusunun şahsında gerçekleşir. Vergi borçluluğu öncelikle vergiyi ödeme maddi ödevine işaret edecek şekilde anlaşılmaktadır.⁸⁰ Halbuki vergi borçlusunun şekli ödevleri de olabilir.

VUK'un 8. maddesinin ilk fıkrasında vergi mükellefi tanımlanmıştır. Buna göre, *mükellef*, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüb eden gerçek veya tüzel kişidir. VUK'un "Mükellefin Ödevleri" başlığını taşıyan ikinci kitabı, 153 vd maddelerinde bildirim ödevi, defter tutma ödevi, beyanname verme ödevi, belgeleri belli bir süre saklama ödevi gibi mükellefin şekli ödevlerine yer verilmiştir. Her ne kadar mükellefin tanımının yapıldığı VUK'un 8. maddesi mükellefin sadece maddi ödevine

ifadesi yer almaktadır. Bu açıdan Türk öğretisinde yer alan vergi ödevlisi kavramına göre daha dar bir kapsamı haiz olduğu söylenebilecektir.

⁷⁵ Canyaş, O.: **Yeminli Mali Müşavirler**, s.15.

⁷⁶ Canyaş, O.: **Yeminli Mali Müşavirler**, s.16.

⁷⁷ Canyaş, O.: **Yeminli Mali Müşavirler**, s.16.

⁷⁸ Canyaş, O.: **Yeminli Mali Müşavirler**, s.17. AO'nun 33. maddesi kapsamında da bu ayrımın geçerli olduğu yönünde bkz. Akkaya, M.: "Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu", **AÜHFD**, C. 46, Sayı 1-4, 1997, s. 185-208 (Vergi Sorumlusu), s.202, dn.40.

⁷⁹ Öncel/Kumrulu/Çağan, s.73.

⁸⁰ Canyaş, O.: **Yeminli Mali Müşavirler**, s.14.

işaret eder şekilde kaleme alınmış olsa da mükellef tanımını, VUK'un 153 vd maddelerinde düzenlenen şekli ödevleri de kapsayacak şekilde anlamak gerekir.

Öğretide, vergi borçlusu ve mükellef kavramları yalnızca maddi ödevle işaret edecek şekilde anlaşılacak karışıklığa yer vermemesi için hem maddi hem de şekli ödevleri kapsayan *vergi yükümlüsü* kavramı geliştirilmiştir. Kendi borcu için vergilendirmenin maddi ve/veya şekli ödevlerini yerine getiren kişiye vergi yükümlüsü denilmektedir.⁸¹ Vergi yükümlüsünün başlıca belirleyici niteliği, vergiyi doğuran olayın kendi kişiliğinde gerçekleşmiş olması ve kendi malvarlığından vergi borcunu ödemek zorunda olmasıdır.⁸² Vergi yükümlüsünün temel ödevi vergi borcunu ödemektir. Nitekim bu husus Anayasa'nın 73. maddesinin 1. fıkrası ile düzenlenmiştir. Buna göre, "Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür". Vergi yükümlüsünün şekli ödevleri de vardır. Yükümlünün vergi borcunu ödeme olarak ortaya çıkan maddi ödevi olmadan şekli ödevleri olabileceği gibi şekli ödevi olmadan maddi ödevi de olabilir.⁸³ Öyle ki, vergi yükümlüsü tacir, çiftçi veya serbest meslek erbabı, kazanç elde etmemiş olsa bile Gelir Vergisi Kanunu (GVK)'nın 85. maddesinin 2. fıkrasına göre yıllık beyanname vermek zorundadırlar. Bu kişilerin kazanç elde etmedikleri için gelir vergisi ödeme yükümlülüğü (maddi ödev) bulunmamakla birlikte yine de beyanname verme ödevi (şekli ödev) bulunmaktadır. Tam tersi de mümkün

⁸¹ Benzer bir tanım için bkz. Kırbaş, S.: **Vergi Hukuku, Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar**, Siyasal Kitabevi, 20. Bası, Ankara 2015, s.66. Kırbaş'ın tanımına göre "vergi yükümlüsü, vergiyi doğuran olay kendi kişiliğinde gerçekleşen ve vergi hukuku ilişkisinden doğan maddi ve şekli ödevleri olan kişilerdir."

⁸² Öncel/Kumrulu/Çağan, s.74.

⁸³ Öncel M.: **Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk**, s.39-40.

olabilir örneğin, küçük veya kısıtlılar yalnızca maddi ödevi olan yükümlülerdir.⁸⁴

Kanuni temsilcileri vergiyi küçük ve kısıtlıların malvarlığından öderler ve bütün şekli ödevler kanuni temsilcileri tarafından yerine getirilir.⁸⁵

Vergi sorumlusu (*Haftungschuldner*) da vergi mükellefinin tanımlandığı VUK'un 8. maddesinde tanımlanmıştır. VUK'un 8. maddesinin 2. fıkrasına göre, vergi sorumlusu “verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir”. Mükellef kavramını açıklarken yapmış olduğumuz eleştiri burada da geçerlidir. Öyle ki, sorumluluk yalnızca maddi ödevi içerecek şekilde kaleme alınmıştır ancak vergi sorumluluğu maddi ödevle ilişkin olabileceği gibi şekli ödevle de ayrı ayrı veya birlikte ilişkin olabilir. Zira yine VUK'un 8. maddesinin 4. fıkrasında VUK'da yer alan “mükellef” tabirinin vergi sorumluları için de geçerli olacağı ifade edilmiştir. Dolayısıyla, vergi sorumluluğunun kapsamını salt yükümlü adına alacaklı vergi dairesine ödemedede bulunmayla -maddi ödev ile- sınırlı olmadığı, VUK'da yükümlüler için öngörülen şekli ödevleri de içerdiği sonucuna varılmaktadır.⁸⁶

Başkasının vergi borcu için vergilendirmenin şekli ve/veya maddi ödevlerini yerine getiren üçüncü kişiye vergi sorumlusu denilmektedir. Vergi sorumluluğunda, vergi borcu ilişkisine yabancı bir üçüncü kişinin, başkasının vergi borcu için vergi idaresine

⁸⁴ Canyaş, O.: **Yeminli Mali Müşavirler**, s.23.

⁸⁵ Öncel M.: **Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk**, s.40.

⁸⁶ Akkaya, M.: **Vergi Sorumlusu**, s.185.

muhatap tutulması söz konusudur.⁸⁷ Vergi sorumluluğunda vergiyi doğuran olay hiçbir zaman vergi sorumlusunun kişiliğinde gerçekleşmez.⁸⁸ Ayrıca, kural olarak vergi sorumlusu, vergi borçlusunun vergi borcunu, yine vergi borçlusunun malvarlığından öder, kendi malvarlığından değil.⁸⁹ Vergi sorumlusu, vergi borçlusunun vergi borcunu kendi malvarlığından ödese bile kendisine, asıl vergi borçlusuna rücu imkânı tanınmıştır. Bu iki unsur; vergiyi doğuran olayın kendi kişiliğinde gerçekleşmemesi ve vergi borcunu kendi malvarlığından ödemek durumunda olmaması, vergi sorumlusunun vergi yükümlüsünden ayrılan özelliklerini oluşturur.

Devletle yükümlü arasındaki vergilendirme ilişkisinde dar anlamda vergi sorumlusu olmayan vergi ödevlilerine ilişkin hükümler de vergi mevzuatımızda yer almaktadır. Bazı kişi ve kuruluşlara, vergi yasaları ve diğer yasalarla, yerine getirilmemesi veya eksik yerine getirilmesi vergisel yaptırımları gerektiren ödevler yüklenmiştir. Üçüncü kişi ödevliler, vergi ödevi ilişkisinde, vergi borcunu ödeme ödevi ve buna ilişkin şekli ödevlerin tamamen dışında, bilgi verme, bildirimde bulunma, denetleme ve kontrol gibi niteliği itibarıyla tamamen vergi yükümlüsü ve sorumlusunun ödevlerinden farklı ödevler üstlenen kişilerdir.⁹⁰ Vergisel sorumluluk veya üçüncü kişi vergi ödevlilerin sorumluluğu olarak adlandırılan bu sorumluluk⁹¹, vergi borcu ilişkisinden tamamen

⁸⁷ Akkaya, M.: **Vergi Sorumlusu**, s.187.

⁸⁸ Öncel/Kumrulu/Çağan, s.74.

⁸⁹ Öncel/Kumrulu/Çağan, s.74.

⁹⁰ Canyaş, O.: **Yeminli Mali Müşavirler**, s.28.; 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nda öngörülen sorumluluğun VUK'da öngörülen sorumluluktan farklı olduğu hakkında bkz. T.C. Danıştay 4. D., 1993/5656 E., 1994/ 611 K.

⁹¹ Akkaya, M.: **Vergi Sorumlusu**, s.189

bağımsız olup biçimsel mahiyettedir.⁹² Bu sorumluluk türünde vergisel sorumluluğu olanlar iki grupta toplanabilir: kendilerine bilgi ve belge verme ödevi yüklenenler ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'na göre yetki almış serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirler.⁹³ VUK'un 5. ve 6. maddelerinde yer alan, vergi mahremiyetini ihlal etmeme ve yükümlünün özel işlerini yapmama ödevi yüklenmiş vergi yargıçları; VUK'un 245. maddesi uyarınca ihbar ödevi bulunana muhtarlar ile VUK'un 150. maddesi uyarınca ölüm vakalarını bildirmekle ödevli kimseler üçüncü kişi ödevlilere örnek olarak verilebilir.

D. Vergi Sorumluluğuna Girmeyen Durumlar

1. Vergi Yükümlüsünün Sorumluluğu

Her vergi borçlusu kendi borcunun ödenmesinden sorumludur.⁹⁴ Ancak vergi hukukunda sorumluluk kavramı bu geniş anlamı ile değil, başkasının borcu için kovuşturulmayı, görevlendirilmeyi öngören bir anlamı ifade etmektedir.⁹⁵ Vergi hukukunda borç ve sorumluluğun belli durumlarda ayrılabilmesi nedeniyle, vergi

⁹² Akkaya, M.: **Vergi Sorumlusu**, s.190

⁹³ Akkaya, M.: **Vergi Sorumlusu**, s.189.

⁹⁴ Öncel/Kumrulu/Çağan, s.79.

⁹⁵ Öncel/Kumrulu/Çağan, s.79.

borçlusu (asıl borçlu “*Haubtschuldner*”/”*Erstschuldner*”) ve sorumluluk borçlusu “*Haftungschuldner*” olmak üzere iki tür borçluluktan söz edilir.⁹⁶

VUK’da ve bireysel vergi kanunlarımızda sorumluluk kavramının (kavramsal olarak olağan anlamı ile) vergi yükümlüsünün kendi borcundan sorumluluğunu ifade edecek şekilde kullanıldığı yerler vardır. Nitekim kural kişinin kendi borcundan sorumlu olması olup başka birinin sorumlu olması istisnai niteliktedir. Öyle ki, Emlak Vergisi Kanunu (EVK)’nın “mükellef” başlığını taşıyan 3. maddesine göre; bir binaya paylı mülkiyet halinde malik olanlar, hisseleri oranında mükelleftirler. Elbirliği mülkiyette malikler vergiden müteselsilen sorumlu olurlar. Benzer şekilde EVK’nın 13. maddesine göre de; bir araziye paylı mülkiyet halinde malik olanlar, hisseleri oranında mükelleftirler. Elbirliği mülkiyette malikler vergiden müteselsilen sorumlu olurlar. Burada “...mükelleftirler”, “...sorumlu olurlar” ifadelerinden her ikisi de vergi yükümlüsünün kendi borcundan sorumluluğunu ifade etmek için kullanılmıştır, sorumluluk borçlusunun sorumluluğundan bahsedilmemektedir.

VUK’un vergi kesenlerin sorumluluğunu düzenleyen 11. maddesinin 1. fıkrasında yer alan “...sorumludurlar” ifadesi; mirasçıların sorumluluğunu düzenleyen VUK’un 12. maddesinin ilk fıkrasında yer alan “...sorumlu olurlar” ifadeleri de sorumluk borçlusunun sorumluluğundan söz etmek için kullanılmıştır.

⁹⁶ Akkaya, M.: **Vergi Sorumlusu**, s.187.

Maddelerin lafzı itibariyle yükümlülük ve sorumluluğu buna paralel olarak da vergi yükümlüsünün sorumluluğu ile vergi sorumlusunun sorumluluğunu her zaman birbirinden ayırabilmek kolay değildir. Bu iki sorumluluğu birbirinden ayırırken vergi yükümlülüğünün belirleyici iki niteliğinden yola çıkılır; bunlardan birincisi, vergi yükümlüsünün bir vergi borcunu ödemek zorunda olması, ikincisi de vergiyi doğuran olayı kendi kişiliğinde gerçekleştirmiş bulunmasıdır.⁹⁷ Vergiyi doğuran olay, vergi sorumlusunun şahsında meydana gelmez.⁹⁸

2. Tüketime Dayalı Vergilerde Vergi Taşıyıcısının Durumu

Vergi yükünü her zaman vergi borçlusu taşımaz. Yükümlüler ödedikleri veya ödeyecekleri vergiyi, çeşitli ekonomik durumlardan yararlanarak başkalarına yansıtma imkanına sahip olabilirler.⁹⁹ Bununla birlikte yükümlülerin vergileri yansıtma olanağı büyük ölçüde fiyat mekanizmasına bağlıdır ve bazı durumlarda yükümlü vergiyi yansıtamayabilir. Vergi idaresi yükümlünün vergiyi yansıtıp yansıtamaması ile

⁹⁷ Öncel M.: **Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk**, s.40.

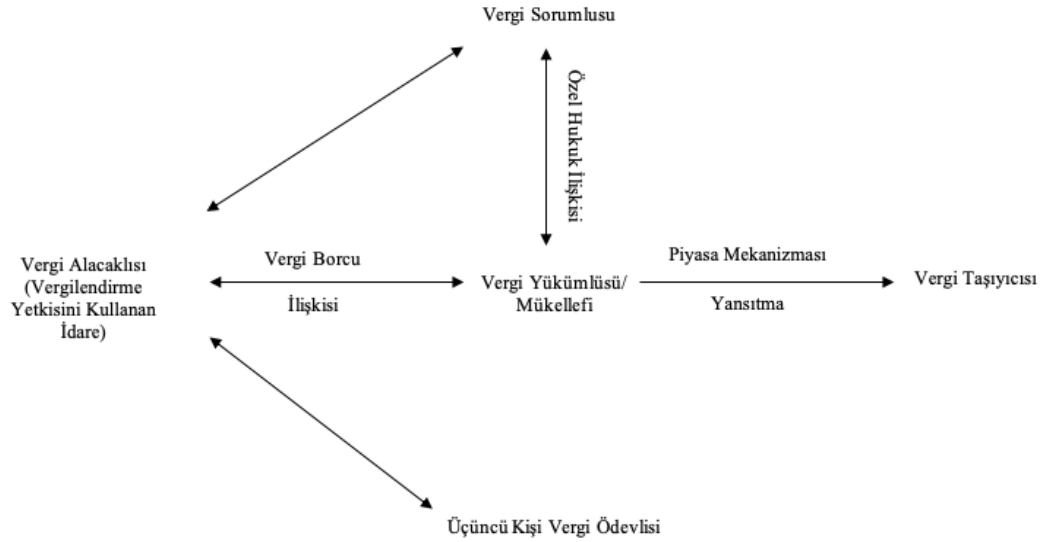
⁹⁸ Öncel, veraset ve intikal vergisinin bu kuralın istisnasını oluşturacağını, çünkü bu vergilerde vergiyi doğuran olayın (ölüm) muris açısından meydana geldiğini ancak verginin borçlusunun varisler olduğunu belirtmiştir. (Öncel M.: **Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk**, s.40. dn.2) Ancak kanaatimizce veraset ve intikal vergisinde vergiyi doğuran olay ölüm olmayıp karşılıksız kazanmadır. Veraset ve intikal vergisinde bir kişinin verginin konusuna giren bir malı ivazsız (karşılıksız) iktisap etmesi durumunda isnadiyet unsuru gerçekleşmiş sayılmakta ve vergi borcu doğmaktadır. (Tayyar, Y.: **Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay**, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Kamu Hukuku Programı Yayınlanmamış Doktora Tezi, İzmir 2013, s.178)

⁹⁹ Öncel/Kumrulu/Çağan, s.75.

ilgilenmez.¹⁰⁰ Vergi taşıyıcısı, vergi yükünü başkasına aktaramayan ve vergi yükü nihai olarak kendi malvarlığında kalan kişidir.¹⁰¹ Bu kişi vergi sorumlusu değildir. Katma değer vergisi, banka ve sigorta muameleleri vergisi, gümrük vergisi gibi mal ve hizmetlerin fiyatlarına eklenerek alınan vergilerde, verginin yükümlüsü açısından, verginin yansıtılması imkânı söz konusu olur: Verginin yükümlüsü yasada öngörülen malı ve hizmeti satan kişilerdir ve bu kişiler genellikle vergiyi yansıtırlar. Bir kimsenin vergi yükünü taşıması sorumluluk olarak değerlendirilemez. Vergi hukuku ilişkilerinin genel görünümü aşağıda ŞEKİL 3’te gösterildiği gibidir.

¹⁰⁰ Öncel/Kumrulu/Çağan, s.80.

¹⁰¹ Kaneti, S., s.95.



ŞEKİL 3 : Vergi Hukuku İlişkilerinin Genel Görünümü

3. Birlikte Vergi Borçluluğu

Bir borç ilişkisinde birden fazla asıl borçlunun bulunduğu durumlarda, sorumluluktan söz edilmez.¹⁰² Örneğin EVK'nın 3. ve 13. maddelerinde bir bina veya araziye iştirak halinde sahip olanlar, vergilerin ödenmesinden de müteselsilen sorumludurlar. Bu kişilerin birlikte aynı borcun sorumlusu olması, vergi sorumluluğu değildir.

4. Üçüncü Kişi Vergi Ödevlileri

¹⁰² Öncel M.: **Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk**, s.47.

Üçüncü kişi vergi ödevlileri yukarıda¹⁰³ açıklandığından burada tekrar değinilmeyecektir.

III. Vergi Sorumluluğunun Amacı

Özel hukuk borç ilişkilerinde sözleşme özgürlüğü prensibi gereği tarafların birbirlerini seçme imkânı vardır. Borçlunun alacaklı tarafından seçilmiş olmasına rağmen borçlunun borcunu kendi isteği ile yerine getirmemesi olasıdır. Bu durumda, alacaklı devlet gücüyle borçlunun malvarlığına el koyarak alacağını elde edebilir ancak bu durumda dahi, borçlunun malvarlığının aktifinin söz konusu borcu karşılamama tehlikesi vardır. Bu nedenle, alacaklı alacağını elde etmek için kendisini güvenli bir duruma sokmak ister. Bunun için de alacağının kendisine ödenmesini sağlayacak kefalet, garanti, rehin ve taşınmaz yükü gibi şahsi veya ayni teminatlar¹⁰⁴ ile alacağını güvence altına alma yolunu tercih edebilir.¹⁰⁵

Oysa ki, bir kamu hukuku ilişkisi olan vergi borcu ilişkisi kurulmadan önce vergi alacaklısının vergi borçlusunu seçme imkânı olmadığı gibi borçlunun da bu yönde bir iradesinin olup olmadığı önem taşımaz.¹⁰⁶ Vergiyi doğuran olay borçlunun hem

¹⁰³ Bkz. Birinci Bölüm/II/C’de yer alan açıklamalarımız.

¹⁰⁴ Teminatlar ile ilgili detaylı bilgi için bkz. Kuntalp, E.: “Teminat Kavramı, Teminat Türleri ve Bunlardan Doğan Sorumluluk”, **Reha Poroy’a Armağan**, İstanbul 1995, s.263-299.

¹⁰⁵ Sirmen, L.: **Eşya Hukuku**, 6. Baskı, Yetkin Yayınevi, Ankara 2018 (Eşya Hukuku), s.639.

¹⁰⁶ Halaczinsky, R.: **Die Haftung im Steuerrecht**, Verlag Neue Wirtschafts-Briefe, 4. Auflage, Berlin 2013, s.26, Rn.3.

iradesinden hem de -çoğu zaman- ödeme gücünden bağımsız olarak doğar.¹⁰⁷ Bu şekilde de vergi borcu ilişkisi kurulmuş olur. Bu ilişki özel hukuktaki borç ilişkileri gibi nispi niteliğe sahip olduğundan vergi idaresi kural olarak alacak hakkını sadece borçluya karşı ileri sürebilir. Borçlunun iradi olarak vergi borcunu ödememesi durumunda vergi idaresi harekete geçerek devlet güçlerinin yardımıyla borçlunun malvarlığından alacağını elde edebilir.¹⁰⁸ Her ne kadar kamu alacağı özel hukuktaki cebri icradan devlet lehine çok daha avantajlı bir şekilde takip usulüne tabi tutulsa da, devletin yine de vergi alacağını kısmen veya tamamen alamaması ihtimali vardır. Zira, vergi borcu ilişkisi kamusal nitelikli, iradi olmayan bir ilişki olduğundan, vergi idaresine karşı potansiyel vergi borçlusu olan kişilerin vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesini engelleyecek şekilde hareket etmesi olasıdır. Bu nedenle de devletin vergi alacağını elde etmesi çok zor hatta bazı hallerde imkansızdır. Dolayısıyla, vergi idaresi vergilendirme ödevini yerine getirirken kendisine yardımcı kişilere ihtiyaç duyar. Bu ihtiyacın da karşılanmasında vergi ödevlileri büyük rol oynar. Vergi idaresinin görevini en iyi şekilde yerine getirebilmesi için ona gerekli imkanları hazırlamak zorunda olan yasa koyucu, bu amaçla vergi mükellefi başta olmak üzere, pek çok kişiye çeşitli ödevler yüklemiştir.¹⁰⁹ Bu nedenle de vergi alacaklısının alacağını olabildiğince güvence altına almak için vergi borçlusu dışındaki kişilere de söz konusu borcun yerine getirilmesini güvence altına

¹⁰⁷ Nacke, A. T.: **Haftung für Steuerschulden**, Beratung Gestaltung Verfahren, 4. Aufl., Ottoschmidt, München 2017, s.1, Rz.1.1

¹⁰⁸ Vergi borçlusunun bu duruma katlanma zorunluluğu da vergi borçlusunun sorumluluğunu ifade eder ki bu durum geniş anlamda sorumluluk kapsamında değerlendirilir.

¹⁰⁹ Başaran Yavaşlar, F., s.25.

almak bakımından bazı ödevler yüklenmiştir. Vergi sorumluluğu da bu güvence mekanizmasının sağlanmasında önemli bir role sahiptir.

Sorumluluğun temelinde yatan temel neden güvence arayışıdır.¹¹⁰ Bununla birlikte vergi sistemimizde yer alan sorumluluk düzenlemeleri incelendiğinde özel amaçların da varlığını söylemek mümkündür. Öyle ki, kanuni temsilcilerin vergi sorumluluğunda kişilerin özel hukuki durumları sebebiyle sorumluluk kurumu öngörülmüştür.¹¹¹ Bazı durumlarda, fiil ehliyetine sahip olmayan vergi borçlusunun kanuni temsilcisi, bazı durumlarda ise hak ehliyetinden dahi söz edilemeyecek kişi topluluklarını idare edenler bu kişilerin ve oluşumların vergisel ödevlerini yerine getirmekle yükümlü tutulmuştur. Vergi kesenlerin vergi sorumluluğunun öngörülmesinin sebebi ise, verginin tahsilinde vergi idaresine kolaylık sağlamak, vergi idaresinin iş yükünü azaltmak ve tahsil giderlerinden tasarruf sağlamak, verginin tahsilat süresini kısaltmak, vergi kaçakçılığını ve kaybını önlemek olduğu söylenebilir.¹¹² Mirasçıların ve şirketlerin birleşmesinde

¹¹⁰ Öncel M.: **Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk**, s.41; Piper, H.: **Steuerschuld und Steuerhaftung**, Dissertation Rechts und Staatswissenschaftliche Fakultät der Westfälischen Wilhelms-Universität, Münster 1964, s.45.; “Devletin vergi alacağını güvence altına alma temel hedefin yönelik...” (Akkaya, M.: **Vergi Sorumlusu**, s.186.)

¹¹¹ Ortaç, F. R.: **Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk**, T.C. Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara 1990, s.36.

¹¹² Aliefendioğlu, Y.: **Türk Vergi Sisteminde Verginin Kaynakta Kesilmesi (Stopaj)**, Ankara 1975, s.3-5; Saraçoğlu, F.: **Türk Vergi Sisteminde Verginin Kaynakta Kesilmesi (Tevkifat) Uygulaması**, Gazi Kitabevi, Ankara 2018, s.3.; Taşkın, Y.: **Vergi Hukukunda Tevkifattan Doğan Sorumluluk**, Türkmen Kitabevi, İstanbul 2017, s.5; Öztürk, O.: **Bir Vergi Tekniği Olarak Kaynakta Vergileme**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2018, s.28-34.; Tuncer, S.: **“Kaynakta Tevkif “Stopaj” Usulü Hakkında Bir Deneme”**, Maliye Vekaleti Maliye Tetkik Kurulu Neşriyatı, 1953, s.4; Doğrusöz, A. B.: **Türk Vergi Sisteminde Kaynakta Vergileme “Stopaj”**, **İstanbul Serbest Muasebeci ve Mali Müşavirler Odası Yayınları**, İstanbul 1992, s.4.; Oktar, A.: “Vergi Usul Kanunu’nda Vergi Kesenlerin Sorumluluğu ve Müteselsil Sorumluluk Üzerine Düşünceler”, **Sayıştay Dergisi**, 135. Kuruluş Yıldönümü Özel Sayısı, S.:25, Nisan-Haziran 1997 (Vergi Kesenlerin Sorumluluğu), s.69-70.

bölünmesinde, işletme veya malvarlığı devrinde, devralan, şirketin vergi sorumluluğunda ise amacın ölüm veya infisah sebebiyle artık bulunamaması veya artık temsil edilmemekte olması nedeniyle vergiyi ödeyecek kişilerin tespiti olarak belirlemek mümkündür.¹¹³

Vergiyi doğuran olayı kendi şahsında gerçekleştirmiş olmayan üçüncü kişilerin, yasalarla, vergiye ilişkin maddi ya da şekli ödevlerin yerine getirilmesi bakımından vergi dairesine muhatap tutulmaları, bazı koşullarda ise vergi yükümlüsü ile birlikte veya onun yerine geçerek vergiyi kendi malvarlıklarından ödemek zorunda olmaları¹¹⁴ temelinde güvence amacı yatan vergi sorumluluğu kurumu ile açıklanabilir.

IV. Vergi Sorumluluğunun Kaynağı (Hukuki Temeli)

Sorumluluk, vergi yükümlülüğü gibi kamu hukuku ilişkisinden doğan bir durumdur.¹¹⁵

Vergi sorumlusunun kim olduğunu kanun belirler. Aynı vergi yükümlülüğünde olduğu gibi bir kimseye vergi ile ilgili ödevlerin yüklenebilmesi için bu hususun kanundan kaynaklanması gerekir. Bu durum, Anayasamızın 73. maddesinde güvence altına alınan,

¹¹³ Erginay, A.: **Vergi Hukuku, İlkeler – Vergi Tekniği Türk Vergi Sistemi**, Savaş Yayınları, 16. Baskı, Ankara 1998 (Vergi Hukuku), s.68.

¹¹⁴ Akkaya, M.: **Vergi Sorumlusu**, s.205

¹¹⁵ Öncel M.: **Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk**, s.49.

keyfi ve takdiri uygulamaları önleyerek bireylerin özgürlüklerini devlete karşı koruyan ve bu şekilde bir güvenlik sınırı çizen¹¹⁶ vergilerin yasallığı ilkesinin bir gereğidir.¹¹⁷

Vergi sorumluluğu VUK'dan (örn. VUK m.10) veya bireysel vergi kanunlarından (örn. GVK m.94) doğabileceği gibi TMK, TBK ve TTK gibi özel hukuk kanunlarından (TMK m.641, TBK m.638, TTK m.136) da doğmuş olabilir. Vergi sorumluluğun kaynağının özel hukuk veya kamu hukuku olması sorumluluk açısından fark etmeyecektir.¹¹⁸

Örneğin, özel hukukta külli halefiyetin varlığının söz konusu olduğu durumlarda vergi borçlarının da aksi bir düzenleme olmadıkça halefe intikal edeceği söylenebilecektir.

Bunun gibi, TBK m.638. maddesinde adi şirket ortaklarının üçüncü kişilere karşı müteselsil sorumlu olmalarından hareketle bu kişilerin vergi idaresine karşı da müteselsil sorumlu olmaları kaynağını özel hukukta bulan bir sorumluluk hali olarak değerlendirilebilir.

Alman vergi hukukunda, özel hukuk hükümlerinin de vergi sorumluluğunun kaynağı olacağı kabul edilmektedir.¹¹⁹ 22 Mayıs 1931 tarihli RAO'nun 113. maddesinde

¹¹⁶ Güneş, G.: **Verginin Yasallığı İlkesi**, Alfa Basım Yayım Dağıtım, İstanbul 1998, s.14.

¹¹⁷ Vergi sorumluluğunda, sorumluluğun yasallığı olarak yansımaları gördüğümüz bu ilke hakkındaki açıklamalarımız için bkz Birinci Bölüm/V/B.

¹¹⁸ Nacke, A. T., s.2, Rz.1.4

¹¹⁹ Tipke/Lang: **Steuerrecht**, s.241, Rz.76.; Sorumluluğun özel hukuk kaynaklı olabileceği yönünde Alman Federal Mahkemesi kararları için bkz. BFH, Urteil vom 23-10-1985 - VII R 187/82, Beitrag von Herden-Gmach, **NJW** 1986, 2021 (Erişim tarihi: 10.12.2018 <https://beck-online.beck.de/Dokument?vpath=bibdata%2Fzeits%2Fnjw%2F1986%2Fcont%2Fnjw.1986.2969.1.htm&anchor=Y-300-Z-BSTBL-B-1986-AX-II-S-156&readable=1>); Ayrıca bkz. Dörner, H.: "Die Entwicklung des Steuerrechts", **NJW**, C.H. Beck, Münih 1986, s.2923 (Erişim tarihi: 10.12.2018 <https://beck-online.beck.de/Dokument?vpath=bibdata%2Fzeits%2Fnjw%2F1986%2Fcont%2Fnjw.1986.2921.1.htm&anchor=Y-300-Z-NJW-B-1986-S-2921&readable=2&VorgaengerDokumentStrefker3=Aufsatz%20von%20Professor%20Dr.%20Heinrich%20>

şirketlerin ve toplulukların vergilendirildiği hallerde, ortakların ve üyelerin kişisel sorumluluklarına ilişkin medeni hukuk hükümlerinin uygulanacağı hakkında bir hüküm bulunmaktaydı.¹²⁰ RAO’da düzenlenen, vergi borçlusunun özel hukuk hükümlerine göre sorumluluğuna ilişkin hükümler AO’ya alınmamıştır.¹²¹ Bununla birlikte, AO’nun 191. maddesinde kamu hukuku veya özel hukuk kaynaklı olmasından bağımsız olarak “kanundan” ifadesi ile “sorumluluğun vergi kanunlarında öngörülmemiş olması durumunda” ifadesi göstermektedir ki, vergi borçlarından medeni hukuka göre sorumluluk devam etmektedir.¹²² Bazı hallerde vergi sorumluluğu hem özel hukuk hükümlerince hem de vergi hukuku hükümlerince öngörülmüş olabileceği ve bu durumun kanunlar arasında kısmen veya tamamen çatışma yaratabileceği de ifade edilmiştir.¹²³

Esasında vergi borcu da, vergi sorumluluğu da istisnai olarak öncesinde doğduğu durumlar olmakla birlikte kural olarak, kanunun vergiyi doğuran olayı bağladığı olay ile doğar. Bu bir hukuki olay olabileceği gibi hukuki işlem de olabilir. Bazen de doğrudan

[20D%C3%B6rner&VorgaengerDokumentFullname=bibdata%2Fzeits%2Ffnjw%2F1986%2Fcont%2Ffnjw.1986.2916.1.htm](https://www.b6rner&VorgaengerDokumentFullname=bibdata%2Fzeits%2Ffnjw%2F1986%2Fcont%2Ffnjw.1986.2916.1.htm)) Hukuki işlemin de sorumluluğun kaynağı olarak nitelendiren görüş için bkz. Halaczinsky, R., s.26, Rn.4; Nacke, A. T., s.1, Rz.1.3.

¹²⁰ “Reichsabgabenordnung Vom 22. Mai 1931.” FinanzArchiv / Public Finance Analysis, vol. 48, no. 2, 1931, pp. 240–336. JSTOR, www.jstor.org/stable/40907136, s.265.(Erişim tarihi: 14.01.2019)

¹²¹ Tipke/Lang: **Steuerrecht**, s.241, Rz.76.

¹²² Tipke/Lang: **Steuerrecht**, s.241, Rz.76.

¹²³ Halaczinsky, R., s.27, Rn.6. Bu hallerden birine örnek olarak HGB §25’te ticari işletmeyi önceki işletme adıyla tamamen devralan kişinin önceki ticari işletme sahibinin ticari işletme dolayısıyla borçlarından da sorumludur. (<https://www.gesetze-im-internet.de/hgb/index.html>) (Erişim tarihi: 14.01.2019) AO §75’te ise HGB §25’e benzer şekilde, işletmeyi devralanın sorumluluğu düzenlenmiştir. Buna göre, bir işletmenin tamamen devredilmesi durumunda devralan işletme devrolunan işletme ile ilgili bütün vergi borçlarından da sorumlu olacaktır.

kanundan doğar. Önemli olan, kanun koyucunun ilgili olaya açıkça vergisel bir sonuç bağlamış olmasıdır.

Vergi sorumluluğu da vergi borçluluğu da vergi idaresi ile vergi borçlusu ve sorumlusu arasında ayrı ayrı hukuki ilişki oluşturur. Vergi borçlusu ile vergi idaresi arasında vergi borcu ilişkisi vardır. Vergi sorumlusu ile vergi idaresi arasında da vergi ödevi ilişkisi vardır. Bu borç ilişkilerinden doğan bütün hak ve yükümlülüklerin kaynağı da kanun özellikle de vergi kanunlarıdır. Bunun sebebi de vergilerin yasallığı ilkesidir. Hem vergi borçluluğunun hem de sorumluluğunun kaynağının kanun olması ve bunun kural olarak devredilemez olması hem devlet hem de vatandaşlar açısından hukuk devleti ilkesinin bir gereğidir.

V. Vergi Sorumluluğuna Hâkim Olan İlkeler

A. Sorumluluğun Bağımlılığı İlkesi

Sorumluluğun potansiyel vergi borçluluğu ile birlikte doğup, borcun edimi ile birlikte ortadan kalkmasına sorumluluğun bağımlılığı ilkesi denir.¹²⁴ Sorumluluk, asıl borcun güvencesini teşkil ettiğinden, varlığı asıl alacağın varlığına bağlıdır. Bir kişinin sorumluluğundan bahsedebilmek için geçerli bir şekilde vergiyi doğuran olayın meydana

¹²⁴ Öncel M.: **Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk**, s.50.

gelmiş, tarh, tebliğ ve tahakkuk aşamalarında da hukuka aykırılık bulunmaması gerekir. Aksi belirtilmedikçe, vergi sorumluluğunun kapsamı vergi borcunun kapsamına göre belirlenir. Vergi borçlusu ise, vergi borcundan sınırsız olarak; tüm malvarlığı ile sorumludur.¹²⁵ Asıl borç herhangi bir nedenle sona ererse sorumluluk da sona erecektir. Sorumluluk yalnızca doğumu açısından değil miktar olarak da asıl borca bağımlıdır.¹²⁶

B. Sorumluluğun Yasallığı İlkesi

Bu ilke vergi sorumluluğunun vergi yükümlülüğü gibi kamu hukuku ilişkisinden doğmasını ifade eder. Yükümlülükte olduğu gibi yasalarla kabul edilen durumlar dışında, sorumluğa ilişkin özel sözleşmeler vergi dairelerini bağlamaz.¹²⁷ Esasında bu durum; borç ilişkisinin doğası gereğidir, bir diğer ifade ile, vergi borcu/ödevi ilişkisine özgü olmayıp borç ilişkilerinin genel özelliğidir. Borç ilişkisinden doğan haklar ve borçlar kural olarak sadece o ilişki çerçevesinde ve taraflar (alacaklı ve borçlu) arasında (*inter partes*) hüküm doğurur.¹²⁸ Alacaklı borç ilişkisinden doğan hakkını, sadece borçluya karşı ileri sürebilecektir; edimin yerine getirilmesini münhasıran borçludan talep edebilecektir.¹²⁹ Öyle ki, vergi idaresi ile vergi yükümlüsü ve/veya sorumlusu arasındaki

¹²⁵ Seer/Tipke/Lang: **Steuerrecht**, s.242, Rz.80.

¹²⁶ Saban, N.: **Vergi Hukukunda Sorumluluk**, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul 1991 (Vergi Hukukunda Sorumluluk), s.41.

¹²⁷ Öncel/Kumrulu/Çağan, s.82.

¹²⁸ Kocayusufoğlu/Hatemi/Serozan/Arpacı, s.15.

¹²⁹ Kocayusufoğlu/Hatemi/Serozan/Arpacı, s.15.

vergi borcu/ödevi ilişkisinin tarafları vergi idaresi ve vergi yükümlüsü/sorumlusudur. Yükümlülüğün veya sorumluluğun üstlenilmesine ilişkin sözleşmeler, borcun üstlenilmesi kapsamında değerlendirilmelidir. Nasıl ki, borcunu üstlenilmesinde taraflar, bir taahhüt işlemi olan iç üstlenme sözleşmesini yapabilirler ve fakat tasarruf işlemi niteliğinde olan dış üstlenme sözleşmesi olmaksızın söz konusu iç üstlenme sözleşmesi alacaklıya karşı hüküm ifade etmez¹³⁰; vergi hukukunda da tarafların, vergi ödevlerinin nakline ilişkin yapacakları anlaşmalar geçerlidir. Bununla birlikte vergi idaresine karşı ileri sürülemez. Vergi borcu, tasarruf işlemi (vergi idaresi ile borcu devralmak isteyen üçüncü kişi arasındaki dış üstlenme sözleşmesi) yapılmadığı ve yapılamayacağı için yükümlünün/sorumlunun borcu olmaya devam eder. Dolayısıyla alacaklı vergi idaresinin karşısında bulunan borçlunun üçüncü kişiler ile vergi ödevlerinin nakline ilişkin yapacağı sözleşmeler geçerli olmakla birlikte, vergi idaresine karşı hüküm ifade etmeyecektir. VUK'un vergi kanunlarıyla kabul edilen haller dışında mükellefiyete ve sorumluluğa ilişkin özel sözleşmelerin vergi dairelerini bağlamayacağına ilişkin 8. maddesinin 3. fıkrası hükmü de bu değerlendirmeyi destekler niteliktedir.¹³¹

¹³⁰ Borcun üstlenilmesi ile ilgili detaylı bilgi için bkz. Oğuzman/Öz: **Borçlar Hukuku II**, s.585-607.

¹³¹ Benzer şekilde, AO §192 hükmü de bu değerlendirmeyi destekler niteliktedir.

C. Sorumluluğun Fer'iliği İlkesi

Sorumluluğun fer'i nitelikte olması, vergi idaresinin alacağını tahsil etmek için ilk olarak vergi yükümlüsüne başvurmasını, vergi yükümlüsünden vergi alacağı tahsil edilemediği takdirde vergi sorumlusunun malvarlığına başvurabileceğini ifade eder. Yukarıda açıklanan sorumluluğun bağımlılığı ilkesi ile fer'iliği ilkesi birbirlerini bütünleyen ilkelerdir. Bununla birlikte bağımlılık ilkesi mutlak olup fer'ilik ilkesi her zaman söz konusu olmaz. Sorumluluğun fer'i nitelikte olması kuraldır ancak bu ilke sorumluluk hallerinde her zaman çok belirgin olarak ortaya çıkmaz.

Kanuni temsilcilerin sorumluluğunda bu ilke sorumluluğun şartını da oluşturur. Öyle ki, kanuni temsilcinin sorumlu tutulabilmesi için verginin yükümlünün malvarlığından karşılanamamış olması gerekir. Bununla birlikte, fer'ilik ilkesinin tam tersi bir şekilde vergi sorumluluğunun, vergi yükümlülüğünün önüne geçtiği haller de vardır.¹³²

Uygulamada en çok karşılaşılan vergi sorumluluğu hali olan vergi kesenlerin sorumluluğunda vergi idaresi vergiyle ilgili ödevlerin yerine getirilmesini vergi mükellefinden daha çok vergi sorumlusundan beklemektedir. Hatta, vergi sorumlusunun kesmek zorunda olduğu vergiyi kesmemiş ve vergi dairesine yatırmamış olması durumunda, doğrudan doğruya yükümlüye tarhiyat yapıp yapılmayacağı tereddüt

¹³² Nacke, A. T., s.1, Rz. 1.1.; Bu durumlarda fer'ilik ilkesinden söz edilemeyeceği hakkında bkz. Halaczinsky, R., s.33. Rz.21.; Seer/Tipke/Lang: **Steuerrecht**, s.243, Rz.85.

oluşturmakla birlikte¹³³, vergi sorumlusunun kesintiyi yapmamış olması, kendisini vergi dairesine muhatap olmaktan kurtarmamaktadır.¹³⁴

Vergi kesenlerin sorumluluğu dışında, vergi yükümlüsü ile vergi sorumlusunun müteselsil sorumluluğunun öngörüldüğü hallerde de kanaatimizce fer'ilik ilkesinden söz edilemeyecektir. Çünkü bu hallerde vergi idaresinin istediğı ödevliye başvurabilme konusunda takdir yetkisi vardır. Mirasçılarının sorumluluğunda ve ticaret şirketlerinin devrinde devralanının sorumluluğunda da sorumluluğun fer'iliğı ilkesinden söz edilemeyecektir çünkü vergi yükümlüsü ölmüş veya tasfiye edilerek ticaret sicilinden silinmiştir. Dolayısıyla, vergi hukukunda sorumluluk halleri açısından, sorumluluğun fer'iliğı ilkesinin mevcut düzenlemeler karşısında kural olma özelliğini kaybettiğı ve istisnai hale geldiğı söylenebilir.¹³⁵

¹³³ Taşkın, Y., s.31

¹³⁴ Oktar, A.: **Vergi Hukuku**, 71.

¹³⁵ Akkaya, M.: **Vergi Sorumlusu**, s.188.

İKİNCİ BÖLÜM: KÜLLİ HALEFİYET HALLERİNİN VERGİ SORUMLULUĞU AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

I. Genel Olarak

Borç ilişkisi, iki taraf arasında meydana gelen öyle bir ilişkidir ki, buna dayanarak, alacaklı borçludan belli bir davranışta bulunmasını (bir edimi yerine getirmesini) isteme hakkını haiz bulunmakta; buna karşılık, borçlu da bahis konusu talebe uygun bir davranışta bulunma (edimi yerine getirme) yükümlülüğü altına girmektedir.¹³⁶

Borç ilişkisinde borçlunun ödeme gücü önem taşır ve kural olarak alacaklının rızası olmaksızın borcun üçüncü bir kişiye devri mümkün değildir. Bu kural, borcun üçüncü bir kişiye devrinin alacaklı açısından doğurabileceği olumsuz sonuçlardan alacaklıyı korumaya yöneliktir.

Bu esasın Türk borçlar hukukundaki görünümü, borçlunun yerine yenisinin geçmesini ve mevcut borçlunun borçtan kurtulmasını, borcu üstlenen üçüncü kişi ile alacaklı arasında yapılacak sözleşmenin varlığına bağlayan TBK'nın 196. maddesi hükmüdür.

¹³⁶ Schwarz, A. B.: (Çeviren: Bülend Davran), **Borçlar Hukuku Dersleri**, C.I, Kardeşler Basımevi, İstanbul 1948., s.1.

Söz konusu düzenlemeye göre, alacaklının iradesi, üçüncü şahsın borcu üstlenmesi yönünde olmadıkça, asıl borçlu ile borcu üstlenmeyi taahhüt eden üçüncü kişinin bu yönde anlaşmış olmaları alacaklı açısından hüküm ifade etmeyecek; sadece aralarındaki iç ilişkide geçerli olacaktır. Aynı esasın Türk vergi hukukundaki görünümü ise, vergi yükümlülüğüne ilişkin sözleşmelerin alacaklı vergi idaresini bağlamayacağı yönündeki VUK'un 8. maddesinin 3. fıkrası hükmüdür. Vergi borcu ilişkisinin kamu hukuku karakteri gereği, alacaklı vergi idaresinin böyle bir devre onay vermesi zaten düşünülemeyeceğinden vergi idaresine karşı bu devrin ileri sürülemeyeceği düzenlenmiştir.¹³⁷ Bununla birlikte, eğer vergi yükümlüsü üçüncü bir kişi ile vergi borcu ilişkisinden doğan ödevlerinin devrine ilişkin bir sözleşme yaparsa bu ancak vergi yükümlüsü ile üçüncü kişi arasında sonuç doğuracak; vergi idaresine karşı ileri sürülemeyecektir.¹³⁸ Nitekim vergi borcu ilişkisinin borçlu tarafında bulunan vergi yükümlüsünün, vergi borcu üzerinde tasarruf yetkisi olmamakla birlikte, vergi borcunun devrine ilişkin üçüncü kişiler ile borçlandırıcı işlem yapması mümkündür.

¹³⁷ Vergi ödevlileri ile üçüncü kişiler arasında yapılan sözleşmelerin vergi dairesini bağlamaması ilkesinin, vergi dairesine vergi ödevlilerinin izlenebilmesi açısından da kolaylık sağlamakta olduğu ve bu ilkenin aynı zamanda vergilerin yasallığı ilkesinin devletsel yönü ile ilgili olduğu yönündeki değerlendirmeler için ayrıca bkz. Güneş, G., s.145-146.

¹³⁸ Söz konusu sözleşmelerin sadece iç ilişkide sonuç doğuracağı ve vergi normları ve VUK'un 8. maddesinin, sözleşme özgürlüğüne özel hukukta öngörülen kısıtlamalar dışında başka bir sınır getirmediği hakkında detaylı bilgi için bkz. Akkaya M.: "Özel Hukuk Sözleşmelerinde Yer Alan Vergisel Hükümlerin Geçerliliği ve Bağlayıcılığı Sorunu," **Yaklaşım Dergisi**, S.95, s.145-151, Kasım 2000 (Özel Hukuk Sözleşmeleri), s.145-151.

Bir borç ilişkisinden doğan ve alacaklının rızası olmaksızın bu borcun üçüncü bir kişiye devrini yasaklayan; vergi hukukunda da borcun naklinin mümkün olmaması olarak karşımıza çıkan genel esasın [VUK m.8(3)] istisnasını külli halefiyet halleri oluşturur.

Borçlar hukukunda, cüz’i halefiyet kural, külli halefiyet istisnai niteliktedir. Vergi hukukunda alacaklı vergi idaresi ile vergi borçlusu arasında kurulan ilişki kamu hukuku ilişkisi olduğundan, bu ilişkiden doğan hak ve borçlara ilişkin cüz’i halefiyet zaten olası değildir. O nedenle külli halefiyet, vergi hukukunda vergi borcu ilişkisinde taraf (borçlunun) değişimini mümkün kılan tek haldir.

İncelememiz kapsamında olan külli halefiyet halleri; mirasbırakanın ölüm ile terekenin mirasçılara intikali, şirketlerin birleşmesinde ve bölünmesinde, devreden veya bölünen şirkete ait malvarlığı değerlerinin devralan şirkete intikali ve ticari işletmenin devrinde [TTK m.11(3)] ticari işletmeye ait malvarlığı değerlerinin devralana intikali hallerini kapsar.¹³⁹

Vergi yükümlüsünün vergi ödevi üzerinde tasarrufta bulunmasını yasaklayan VUK’un 8. maddesinin 3. fıkrasında “vergi kanunlarıyla kabul edilen haller” dışında, vergi

¹³⁹ Bunlar dışında, TMK’nın 105. maddesi gereği vakfın tescilinde külli halefiyet prensibi kabul edilmiştir. (Serozan/Engin, s.82.) TMK’nın 105. maddesinde göre vakfa özgülenen malların mülkiyeti ile haklar, tüzel kişiliğin kazanılmasıyla vakfa geçer. Bunun dışında, TMK’nın 54. maddesi uyarınca, derneğin infisahında dernek malvarlığının kamu tüzel kişisine intikalinde ve tartışmalı olmakla birlikte TMK’nın 677. maddesine göre mirasbırakanın ölümünden sonra (açılmış) miras payının başka bir elbirliği ortağı mirasçıya devrinde külli halefiyet prensibinin geçerli olacağı kabul edilmektedir. (Serozan/Engin, s.82.) Bu haller, çalışmamız açısından doğrudan etkili olmadığından çalışmamız kapsamında değerlendirilmeyecektir.

mükellefiyetine ve sorumluluğuna ilişkin anlaşmaların (“özel mukaveleler”in) vergi dairelerini bağlamayacağı belirtilmiştir. Bu şekilde, genel olarak belirlenen külli halefiyet hallerini daraltmıştır. VUK’un 8. maddesinin 3. fıkrası hükmü, külli halefiyet hallerinden, mirasın intikalini “hukuki işlem”¹⁴⁰ olmaması sebebiyle; ticari işletmenin devrini de “vergi kanunlarıyla kabul edilmemiş olması” sebebiyle çıkartmıştır diyebiliriz. Öyle ki, vergi kanunlarında vergi borcunun geçişine izin verilen hallerin hepsi sözleşmeden kaynaklanmamaktadır. Kanaatimizce, söz konusu madde kişilerin iradesinin etkili olduğu halleri esas aldığından, mirasın intikali gerçek anlamda istisna teşkil etmez. Dolayısıyla mirasbırakanın vergi ödevlerinin mirasçılara intikali mümkün olmakla birlikte bu hal VUK m.8(3)’ün istisnası değildir. Şirketlerin birleşmesi ve bölünmesine ilişkin vergi kanunlarında (KVK ve AATUHK’da) külli halefiyet ilkesi ile bağlantılı olarak vergi borcunun geçişine izin veren hükümler bulunduğundan bu durum VUK m.8(3) kapsamında istisna teşkil edecektir. Ticari işletmenin, işletme ve malvarlığının devrinde vergi borçlarına ilişkin vergi kanunlarında özel bir düzenleme bulunmamaktadır dolayısıyla vergi borcunun intikalinin pozitif hukuk açısından mümkün olmadığı söylenebilecektir; ilgili kısımda bu konu detaylı olarak değerlendirilmiştir.

Külli halefiyet hallerini kaynağı bakımından ikiye ayırmak mümkündür. Diğer külli halefiyet hallerinden farklı olarak, mirasın külli halefiyet yoluyla geçişini ölüm, yani bir

¹⁴⁰ VUK m.8(3) kapsamında “özel mukavele” ifadesi kanaatimizce “hukuki işlem” olarak değerlendirilmelidir.

hukuki olay oluşturmaktadır.¹⁴¹ Şirketlerin birleşmeleri ve bölünmeleri ile ticari işletmenin devrinde, bir malvarlığının veya işletmenin¹⁴² devrini konu alan bir hukuki işlem vardır.

Bu hukuki işlemin karşı ediminin niteliği¹⁴³, işlemin birleşme veya bölünme mi yoksa ticari işletme devri mi olduğu sorusunun cevabını oluşturacaktır. Ticari işletmenin devrinde ivaz serbestçe belirlenebilir.¹⁴⁴ Bununla birlikte, devredilen malvarlığı unsurları karşısında devralan ortaklığın ortaklık hakları ivaz olarak öngörülmüş ise, bu işlem birleşme veya bölünme işlemi olarak değerlendirilecek; ticari işletmenin, işletme veya malvarlığının devrine ilişkin hükümler uygulama alanı bulmayacaktır.¹⁴⁵

Birleşme, bölünme, ticari işletmenin devri ve mirasın intikali, bazı durumlarda bir diğerinin konusunu oluşturabileceğinden hangi hükümlerin uygulanacağını dikkatlice tespit edilmesi gerekir. Ticari işletmenin devri şirket birleşmesi veya bölünmesi işleminin veya terekenin konusunu oluşturuyorsa, ticari işletmenin devrine ilişkin hükümler uygulama alanı bulmayacak ve şirketlerin birleşme ve bölünmeye veya mirasın intikaline ilişkin hükümler uygulama alanı bulacaktır. Bir diğer ifade ile ticari

¹⁴¹ Mirasın intikali hukuki işleminden kaynaklanmadığı için gerçek anlamda VUK'un 8. maddesinin 3. fıkrası kapsamında istisna teşkil etmez.

¹⁴² Malvarlığı ve işletmeyi birlikte "malvarlığı unsurları" olarak ifade edeceğiz.

¹⁴³ Göktuna, H. D. E.: **Vergi Hukukunda Birleşme, Bölünme ve Hisse Değişimi İşlemleri**, Legal Yayıncılık, İstanbul 2013, s.22.; Çelikboya, K.: **Ticari İşletmenin Devri**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2017, s.89.

¹⁴⁴ İşletme ve malvarlığı devri için de aynı esas geçerlidir; ivaz serbestçe belirlenebilir.

¹⁴⁵ Çelikboya, K., s.89.

işletmenin devrine ilişkin hükümler, ticari işletmenin devrinin şirket birleşmesi veya bölünmesi kapsamında olmadığı hallerde uygulanabilecektir.¹⁴⁶

Külli halefiyet hallerinde kişinin kendisine geçen vergi borcu ile külli halefiyet neticesinde kendi kişiliğinde gerçekleşmiş olan vergiyi doğuran olay sebebiyle yükümlülüğü veya sorumluluğu arasındaki farkın gözden kaçırılmaması gerekir.¹⁴⁷ Külli halefiyet nedeniyle vergi sorumluluğundan söz etmek için selefin kişiliğinde doğmuş olan vergi borcunun, halefe intikal etmiş olması gerekir.

Bu bölümde ilk olarak külli halefiyet kavramsal olarak açıklandıktan sonra sırasıyla; mirasçılarının, mirasbırakanın vergi borçlarından sorumluluğunu, şirketlerin birleşmesinde bünyesinde birleşilen şirketin; şirketlerin bölünmesinde, devralan şirketin; ticari işletmenin devrinde devralanın vergi sorumluluğunu, işletme ve malvarlığının devrindeki özel durumları da belirtmek suretiyle inceleme konusu yapacağız.

Külli intikal, öngörülmüş olduğu her hal için kendi özel esaslarına tabidir.¹⁴⁸ Bu nedenle genel bir inceleme yapmaktansa, külli halefiyet sonucu öngörülmüş halleri, vergi borcu ilişkisinden doğan hak ve ödevlerin intikalinin mümkün olup olmadığı odağında ayrı

¹⁴⁶ Malvarlığı unsurlarının intikali eğer mirasbırakanın malvarlığı kapsamında yer alıyorsa, miras yoluyla intikal edecektir bu durumda örneğin terekede bir ticari işletme olsa bile, ticari işletmenin devrine ilişkin hükümler uygulanmayacaktır.

¹⁴⁷ Öncel M.: **Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk**, s.49.

¹⁴⁸ Oğuzman, K./Barlas, N.: **Medeni Hukuk**, Vedat Kitapçılık, 24. Baskı, İstanbul 2018 (Oğuzman/Barlas), s.230.

ayrı değerlendirmeyi uygun gördük. Bir külli halefiyet hali olmasa da malvarlığı ve işletmenin devri (TBK m.202) ile ilgili vergi sorumluluğu açısından özellik arz edecek durumlara da bu bölümde değinilmiştir.

II. Külli Halefiyet (*Gesamtrechtsnachfolge/Universalsukzession*)

A. Genel Olarak

Hakların kazanılma (iktisap) tarzı, aslen ve devren olmak üzere iki şekilde söz konusu olur.¹⁴⁹ Aslen iktisap, bir hakkın doğrudan doğruya ilk sahibi olarak kazanılmasıdır.¹⁵⁰

Devren iktisap ise, bir hakkın bir kişiden bir diğerine geçmesi halinde, yeni hak sahibinin hakkı kazanma tarzını ifade eder.¹⁵¹ Devren iktisapta hakkı devreden kişi hakka hangi haliyle sahipse, devralan da hakkı o haliyle elde etmiş olur.¹⁵²

Hakkın veya borcun devri o hak veya borç için öngörülmüş olan devir işleminin yapılması ile gerçekleşir. Buna cüz’i intikal denir ve yeni hak sahibi hakkı devreden bu şekilde cüz’i halefi olur.¹⁵³

¹⁴⁹ Oğuzman/Barlas, s.228-229.

¹⁵⁰ Tekinay, S. S.: **Medeni Hukuka Giriş Dersleri**, İstanbul Üniversitesi Yayınlarından No:1533, Fakülteler Matbaası, İstanbul 1970 (Medeni Hukuka Giriş Dersleri), s.131.; Nomer, H. N.: “Halefiyet ile Rücu Hakkı Arasındaki İlişki Özellikle Sosyal Sigortalar İle Özel Sigortaların Rücu Hakları Bakımından Halefiyetin Rolü”, **İÜHF**, C. 55, S.3, İstanbul 1997, s.243-260., s.244-245; Oğuzman/Barlas, s.228, par.778.

¹⁵¹ Nomer, H. N., s.244-245.; Oğuzman/Barlas, s.229, par.780.

¹⁵² Oğuzman/Barlas, s.229, par.782.

¹⁵³ Oğuzman/Barlas, s.229, par.783.

Halefiyet, hak sahibinin bir hakkına, bir borcuna veya bütün malvarlığına sahip olmak suretiyle yerine geçme olarak tanımlanabilir.¹⁵⁴ Halefiyet, münferit bir hakkın, borcun veya malvarlığının süjesinin (hak sahibinin) değişmesini ifade eder.¹⁵⁵ Bir kişinin yerine geçerek, onun malvarlığında bulunan hak ve / veya borçların devralınması cüz'i ve külli halefiyet olmak üzere iki şekilde söz konusu olabilir.

Cüz'i halefiyette¹⁵⁶, münferit bir malvarlığı unsurunun bir kişiden diğerine geçişi söz konusudur.¹⁵⁷ Cüz'i halefiyette geçişin tamam olabilmesi için malvarlığına giren unsurların teker teker ve ayrı ayrı geçirilmesi gerekir.¹⁵⁸ Devredilmek istenen hak ve borçların¹⁵⁹ her birinin tek tek devreden malvarlığından çıkıp devralanın malvarlığına

¹⁵⁴ Nomer, H. N., s.243.

¹⁵⁵ Halefiyet, hakkın süjesinin değişmesi olarak da ifade edilmiştir. Bu tanım için bkz.: Von Tuhr, A./Escher, A.: Allgemeiner Teil, **Des Schweizerischen Obligationenrechts**, Band II, Dritte Aufl. Schulthess Polygraphischer Verlag, Zürich 1974 (Tuhr/Escher), s.29.

¹⁵⁶ Dar anlamda halefiyet/kanuni halefiyet (*subrogation*), cüz'i halefiyet hallerinden sadece biri olup değerlendirmelerimiz kapsamında yer almamaktadır. Cüz'i halefiyetin bir türü olan kanuni halefiyette, borçlu alacaklının yerine geçmekte ve alacaklının alacak hakkına ve bu hakkı temin etmek üzere tesis edilmiş olan rehin ve kefalet gibi fer'i haklara da sahip olmaktadır. Bu husus vergi hukuku bakımından özellikle müteselsil sorumluluğun öngörüldüğü hallerde söz konusu olabilir. Birden çok kişinin aynı verginin yükümlüsü veya sorumlusu olması halinde bu kişilerden her biri alacaklı vergi idaresine karşı borcun tamamından sorumlu olur. Alacaklı vergi idaresi, borcun tamamının veya bir kısmının ifasını, dilerse borçluların hepsinden, dilerse yalnız birinden isteyebilir (TBK m.163(1)). Borçluların sorumluluğu, borcun tamamı ödeninceye kadar devam eder (TBK m.163(2)). Aksi kararlaştırılmadıkça veya borçlular arasındaki hukuki ilişkinin niteliğinden anlaşılmadıkça, borçlulardan her biri, alacaklıya yapılan ifadan, birbirlerine karşı eşit paylarla sorumludurlar (TBK m.167(1)). Kendisine düşen paydan fazla ifada bulunan borçlunun, ödediği fazla miktarı diğer borçlulardan isteme hakkı vardır. Bu durumda borçlu, her bir borçluya ancak payı oranında rücu edebilir (TBK m.167(2)). Bu rücu imkanı TBK'nın 168. maddesi ile kuvvetlendirilerek, diğer borçlulara rücu imkanına sahip olan borçlulardan her birinin ifa ettiği miktar oranında alacaklının haklarına halef olacağı düzenlenmiştir.

¹⁵⁷ Nomer, H. N., s.246.

¹⁵⁸ İmre, Z./Erman, H.: Miras Hukuku, Der Yayınları, 13. Baskı, İstanbul 2017 (İmre/Erman), s.11.

¹⁵⁹ Halefiyetin yalnızca haklara ilişkin olmadığı yönündeki kapsayıcı ifade için bkz. Çelikboya, K., s.186.; Kavramsal olarak yalnızca intikali ifade eden, hakkın ardından gelen, "ardıl" ifadesi ve "külli" ifadesi yerine "tümel", "tümsel" ifadeleri hakkındaki açıklamalar için bkz. Türk, H. S.: **Ticaret Ortaklıklarının**

geçiş i cüz' i halefiyet hali olarak değ erlendirilir. Devir iş leminin ilgili malvarlığı unsurunun geç iş i için kanunda ö ngörö lü ş artlara uygun olarak yapılması gereklidir. Devir için gerekli iş lem kural olarak; taş ınır mülkiyetinin devri için mülkiyeti geç irme iradesiyle zilyedliğin nakli, taş ınmaz mülkiyetinin devri için geçerli borç lanma iş lemine dayanarak yapılacak olan tescil, alacak hakkının devri için alacağ ın temlik i¹⁶⁰, borcun devri için de borcun üst lenilmesi iş lemidir.

Borcun üst lenilmesinde, borç aynen varlığını koruyup borç lu (borcun pasif sü jes i) değ iş tiğ inden cüz' i intikal ve dolayısıyla cüz' i halefiyet söz konusu olacaktır.¹⁶¹ Ancak Türk vergi hukukunda kural olarak vergi borcunun devri kabul edilmediğ inden¹⁶² cüz' i halefiyetten de söz edilemez.

Kü lli halefiyet, bir kimseye ait malvarlığı unsurlarının bir büt ün olarak, tek bir olayla veya tek bir hukuki iş lemle, söz konusu malvarlığı unsurlarının devri için kanunun aradığı özel ş artların yerine getirilmesine gerek kalmaksız ın bir baş kasına geç mesidir.¹⁶³ Kü lli halefiyetin, sadece hakların ve borç ların intikaline ilişkin olarak dar bir biçimde

Birleşmesi, BTHAE, Ankara 1986, s.151, dn.115.; Benzer şekilde bkz. Serozan, R./Engin, B. İ. : Miras Hukuku, Seçkin Yayıncılık, 5. Baskı, Ankara 2018 (Serozan/Engin), s.80. par. 69.; Ardıllık olarak da çevirisi yapılabilecek halefiyet kurumu Alman Hukukunda “*rechtsnachfolge*” olarak kullanılmaktadır. *Rechtsnachfolge* ifadesi kavramsal olarak bakıldığında sadece haklara ilişkin ardılığa işaret etmektedir.

¹⁶⁰ Oğuzman/Barlas, s.229, par.783, dn.244.

¹⁶¹ Tuhr/Escher, s.590; Spirig, E.: **Die Abtretung von Forderungen und die Schuldübername**, Zweite Lieferung, Art. 175/183 OR, Zürcher Kommentar zum Schweizerischen Zivilgesetzbuch, Band/Nr. V/1k, 3. Aufl. 1994, N.36; Ozanemre Yayla, H. T.: “Borcun Naklinin Borca İlişkin Benzer Etkili Diğer Hukuki Kurumlar Karşısında Teorik Sınırları”, **MÜHF-HAD**, Yıl:2016, C.22, S.3, s.2927-2948, s.2931.

¹⁶² Mutluer, M.K./Dayanç Kuzeyli, N.: **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, 2014 (Vergi Hukuku), s.69.

¹⁶³ Yararlandığımız bu tanım için bkz. Kocayusufoğlu, N.: **Miras Hukuku**, Filiz Kitabevi, 3.Bası, İstanbul 1987, s.41.

değil; halefin ilgili malvarlığı unsurları açısından selefin yerine geçmesi olarak daha geniş bir biçimde anlaşılması gerekir. Külli halefiyet sonucunun bağlandığı durum mirasın geçişinde olduğu gibi, bir hukuki olay (ya da bir hukuki karine ya da mahkeme kararı)¹⁶⁴ olabileceği gibi; şirketlerin birleşmesinde olduğu gibi bir hukuki işlem de olabilir. Külli halefiyet neticesinde, ister özel hukuk borç ilişkisi olsun ister vergi borcu ilişkisi olsun, borç ilişkisinin tarafında değişiklik meydana gelmektedir. Vergi hukuku açısından sonucu ise, halefin selefin maddi ve şekli hukuk açısından vergisel pozisyonuna girmesidir.¹⁶⁵

Devir, kural olarak cüz'i halefiyet yoluyla yapılır. Devrin cüz'i halefiyet yolu ile yapılması aynı haklara hakim olan belirlilik ve açıklık ilkelerine¹⁶⁶ de uygunluk arz eder. Külli halefiyette intikal kapsamındaki malvarlığının geçişi için kanunun aradığı özel şartların yerine getirilmesi gerekmediğinden aynı haklara hâkim olan belirlilik ve açıklık ilkeleri açısından ayrıksı bir durum oluşturur. Bu anlamda külli halefiyet hali istisnai nitelik arz eder. Açıklık ve belirlilik ilkelerine ters düşmesi sebebiyle istisnai niteliği olan külli halefiyet halleri sadece kanunda açıkça öngörülmesi suretiyle söz konusu olabilir.¹⁶⁷ Bir başka ifade ile, gerek tek bir malvarlığı unsuru, gerekse birbiri ile bağlantılı malvarlığı unsurları olsun, devir işlemi kural olarak cüz'i halefiyet esasına

¹⁶⁴ Külli halefiyette terekenin geçişi için, hukuki olay teşkil eden ölüm olayının gerçekleşmesi veya ölüm karinesi nedeniyle gerçekleşmiş sayılması yahut mahkemenin kişinin gaip olduğuna ilişkin bir karar vermesinin gerektiği hakkında bkz. Ozanemre Yayla, H. T., s.2934.

¹⁶⁵ Klein, F./ Orlopp, G. (Gersch, E. M./Jäger, M./ Rätke, Ratschow, E./ Rüsen, R./ Werth, F.): **Abgabenordnung**, einschließlich Steuerstrafrecht, 14. vollig veuarbeitete Aufl. C.H. BECK, München 2018 Ratschow/Klein: **Abgabenordnung**, Rn. 5.

¹⁶⁶ Bu ilkeler hakkında detaylı bilgi için bkz. Sirmen, L.: **Eşya Hukuku**, s.32-34.

¹⁶⁷ Kocayusufoğlu, N., 41.

göre gerçekleştirilecektir; meğer ki kanunda külli halefiyete imkan tanıyan açık hüküm bulunsun.¹⁶⁸ Bununla birlikte vergi borcunun devredilebilmesi mümkün olmadığından vergi hukukunda, cüz’i halefiyetin mümkün olmadığı; yalnızca külli halefiyetin kabul edildiği söylenebilir. Nitekim külli halefiyet, “nakilsiz” (üstlenmesiz) bir “borç transferini”, “temliksiz” bir “alacak transferini” ifade eder.¹⁶⁹

Külli halefiyetin bir türü de bölünme ve ticari işletmenin devri işlemlerinde varlığı kabul edilen kısmi külli halefiyettir. Kısmi külli halefiyet, külli halefiyetin ilkelerine tabidir. Tek farkı, külli halefiyetin parçalara özgülenmiş hali olmasıdır.¹⁷⁰ Bununla birlikte, öğretide yaygın olarak “kısmi külli halefiyet” kavramı kullanılmakla birlikte¹⁷¹ ; “kısmi külli halefiyet” kavramını uygun bulmayan yazarlar da vardır. Örneğin Helvacı, kısmi külli halefiyet kavramına ihtiyaç olmadığı görüşündedir. Yazar, bölünme neticesinde bir kısmi intikal bulunmadığını; malvarlığının önce kısımlara ayrıldığına daha sonra da bu kısımların külli halefiyetle intikal ettiği görüşündedir.¹⁷² Benzer şekilde Sirmen, ticaret şirketlerinin birleşmesi ve bölünmesi hallerinde yalnızca külli halefiyet ilkesinden söz etmiştir.¹⁷³ Geçekten de bütünü niteleyen külli halefiyetin kısmi olması kavramsal

¹⁶⁸ Çelikboya, K., s.186.

¹⁶⁹ Serozan/Engin, s.88. par. 79b.

¹⁷⁰ Poroy, R./Tekinalp, Ü/Çamoğlu, E.: **Ortaklıklar Hukuku I**, Vedat Kitapçılık, 14. Bası, İstanbul 2019, Tekinalp (Poroy/Çamoğlu), s.177, par.163b.

¹⁷¹ Tekinalp (Poroy/Çamoğlu): **Ortaklıklar Hukuku I**, s.177, par.163b.; Ayhan, R. / Çağlar, H./ Özdamar, M.: **Şirketler Hukuku Genel Esaslar**, Yetkin Yayınları, Ankara 2019 (Ayhan/Çağlar/Özdamar), s.607.; Göktuna, H.D.E., s.32.

¹⁷² Helvacı, M.: **Anonim Ortaklıkların Bölünmesi**, Beta Yayınları, İstanbul, 2004, s.108.

¹⁷³ Sirmen, L.: **Eşya Hukuku**, s.353.

olarak, kavramın kendi içinde çelişki yaratmaktadır. Bununla birlikte bölünmede ve ticari işletmenin devrindeki intikali açıklamak için elverişli bir kavramdır.

Külli halefiyetin, hukuki işlem neticesine bağlandığı hallerde kanun koyucu aynı haklara hakim olan açıklık ve belirlilik ilkelere uygunluk yönünde verdiği tavizi, ticari hayatın gerekliliklerine hizmet eden başka hukuki menfaatlerle tamamlamıştır. Külli halefiyet, gerçek kişilerin ölümünden farklı olarak, daha ziyade ticari işletmenin veya şirketin devamlılığını -şirket tesisatının ve mekanizmanın işleyişinin devamlılığını- sağlama fikri üzerine kuruludur.¹⁷⁴ Mirasın külli halefiyet yoluyla intikalinde ise, kanun koyucunun gözünde ölüm olayının aleniyeti, tescilin, teslimin ve temlikin sağladığı aleniyetin yerini tutabilecek niteliktedir.¹⁷⁵ Bununla birlikte, sade ve pratik bir mekanizma olarak külli halefiyet, mirasçılarının ve mirasbırakanın alacaklılarının maddi menfaatlerine uygun düşmektedir ve bu açıdan bir kolaylık sağlamaktadır.¹⁷⁶ Bu şekilde, mirasbırakana ait hiçbir değer ve borcun varlığı bilinmese veya unutulmuş olsa bile, dışta bırakılmaması sağlanmış olur. Buna bağlı olarak da, hak sahiplerinin haklarına kavuşma güvenliği sağlanır.¹⁷⁷

¹⁷⁴ Couret, A.: “The Universal Succession as a Technique of Corporate Restructuring: Efficiency and Limits”, 6 **ECFLR**, s.373-390, 2009, s.376.

¹⁷⁵ Serozan/Engin, s.80. par. 69a.

¹⁷⁶ Serozan/Engin, s.80. par. 69a.

¹⁷⁷ Serozan/Engin, s.80. par. 69a.

Vergisel açıdan önem taşıyan külli halefiyet hallerinden biri mirasçılarının mirasbırakanın intikale elverişli malvarlığını ölüm olayına bağlı olarak iktisabında, diğeri ticaret şirketlerinin birleşme ve bölünmelerinde, bir diğeri de ticari işletmelerin devrinde söz konusu olur.¹⁷⁸

B. Mehaz Kanun Düzenlemesi

Türkiye’de gerek vergi hukuku mevzuatında gerekse medeni hukuk mevzuatında tüm külli halefiyet hallerini kapsayan genel bir hüküm bulunmamaktadır. Türk vergi mevzuatından farklı olarak Alman Vergi Usul Kanunu’nda külli halefiyete ilişkin bir hüküm bulunmaktadır. AO § 45 külli halefiyet hallerindeki vergisel sonuçları düzenlemektedir. Bu madde miras hukukundaki külli halefiyet haline ilişkin özel bir madde olmayıp bütün külli halefiyet hallerini kapsamaktadır. İlgili maddeye göre, “*külli halefiyet hallerinde vergi borçlusu ve alacaklısı arasındaki borç ilişkisinden doğan bütün alacak ve borçlar kanuni halefe intikal eder. Ancak miras sebebiyle söz konusu olan halefiyet durumunda cezalar için söz konusu durum geçerli değildir. Mirasçılar terekedeki borçlardan medeni hukuktaki mirasçılarının terekedeki borçlarından sorumluluğu uyarınca sorumlu olacaklardır. Mirasçılarının vergi borçlarından sorumluluğuna ilişkin hükümler saklıdır.*”

¹⁷⁸ Çalışmamızda bazen bu üç hali kapsayacak şekilde “vergi hukukunda halefiyet halleri” ifadesini kullanacağız.

AO § 45 külli halefiyeti düzenlemekte ancak hangi hallerde külli halefiyetin söz konusu olduğunu düzenlememektedir. Bu noktada başka hukuk kuralları, özellikle de medeni hukuk kuralları uygulama alanı bulmaktadır.¹⁷⁹ Örneğin mirasçılarının durumunda veya şirketlerin birleşmesi halinde külli halefiyet söz konusu olmaktadır. Sadece borçların nakledilmesi durumunda külli halefiyet söz konusu olmamaktadır.¹⁸⁰

Külli halefiyet durumunda (kanunen tüm malvarlığının intikalinde özellikle de miras yoluyla ve şirketlerin birleşmesi hallerinde) vergi borcu ilişkisinden doğan hak ve borçlar halefe intikal edecektir (AO §45).¹⁸¹ AO § 45'in mefhumu muhalifinden cüz'i halefiyette vergi borcu ilişkisinden doğan hak ve borçların intikal etmeyeceği anlaşılr.¹⁸² Külli halef olan kişiye sadece haklar ve borçlar intikal etmez. Maddenin daha geniş anlaşılması gerekir. Külli halef, maddi ve şekli hukuk açısından selefinin vergisel durumuna girer.¹⁸³

Hakların ve borçların devri medeni hukukun konusunu oluşturduğundan külli intikale ilişkin düzenlemelerin de medeni hukuk mevzuatında olması olağandır. Külli halefiyetin kişilerin malvarlığında yer alan bütün hak ve borçları kapsaması, vergi borçlarının da külli halefiyet kapsamında olduğunu doğrular. Bununla birlikte hukuki güvenlik ve belirlilik ilkelerinin hakim olduğu vergi hukukunda, vergilerin yasallığı ilkesi özel bir

¹⁷⁹ Ratschow/Klein: **Abgabenordnung**, AO § 45, Rn.2.

¹⁸⁰ Ratschow/Klein: **Abgabenordnung**, AO § 45, Rn.3.

¹⁸¹ Seer/Tipke/Lang: **Steuerrecht**, s.227, Rz.12

¹⁸² Seer/Tipke/Lang: **Steuerrecht**, s.227, Rz.13.

¹⁸³ Ratschow/Klein: **Abgabenordnung**, AO § 45, Rn.5.

önem arz eder. Alman hukukunda yer alan düzenlemeye benzer nitelikteki bir düzenlemeye Vergi Usul Kanunumuzda yer verilmesi, söz konusu külli halefiyet hallerine tereddütlere yer bırakmayan sağlam bir temel oluşturması açısından önemlidir.

C. Külli Halefiyet Hallerinin Vergi Sorumluluğu Olarak Değerlendirilip Değerlendirilemeyeceği Sorunu

Vergi hukukunda külli halefiyet hallerinin, Türk vergi hukuku açısından vergi sorumluluğu halleri kapsamında değerlendirilip değerlendirilemeyeceği tartışmaya açıktır. 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. Daha önce belirttiğimiz üzere, vergiyi doğuran olay kendi kişiliğinde gerçekleşen kişi verginin mükellefidir.¹⁸⁴ Vergiyi doğuran olay, vergi sorumlusunun kişiliğinde gerçekleşmez.¹⁸⁵ Mirasçıların vergi sorumluluğunda, külli halefiyet ilkesinin bir sonucu olarak (mirasçı veya) mirasçılar, miras bırakanın yerine geçer. Aynı şekilde şirketlerin devrinde de vergiyi doğuran olay birleşen şirkette meydana gelmekte ve birleşme sebebiyle külli halefiyetin öngörüldüğü hallerde, birleşilen şirket, birleşen şirketin yerine geçmektedir Benzer şekilde bölünmede de devralan, kısmi olarak

¹⁸⁴ Öncel M.: **Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk**, s.40.

¹⁸⁵ Saban, N.: **Vergi Hukukunda Sorumluluk**, s.9.

bölünenin yerine geçmektedir. Ticari işletmenin devrinde de benzer bir husus söz konusudur. Bütün bu hallerde devralan adeta devredenin devamı niteliğinde olmaktadır.

Bu nedenle vergiyi doğuran olayın kimin kişiliğinde gerçekleştiği sorusunun cevabı iç içe geçmiş bulunmaktadır. Şirketlerin ve ticari işletmenin devrinde devralan devredenin; ölüm neticesinde de mirasçı miras bırakanın yerine geçmektedir. Dolayısıyla vergi sorumluluğunda önce çıkan vergi sorumlusunun “vergiyi doğuran olayla ilişkisi olmayan üçüncü kişi” niteliği ve başkasının borcu için ödeme yapma ölçütü zayıflamaktadır. Diğer taraftan da, söz konusu vergilere ilişkin vergiyi doğuran olayın bizzat devralan/yeni kurulan şirketin veya devralan gerçek kişi tacirin veya mirasçıların kişiliğinde meydana gelmediği de açıktır. ¹⁸⁶

Esasında zamansal olarak bir belirleme yapıldığında bu ayrım daha belirgin bir şekilde ortaya çıkar. Söyle ki; külli halefiyet hallerinde halefin dar anlamı ile sorumluluğundan söz edebilmek sadece bir durumda söz konusu olabilir. O da, mirasçıların vergi sorumluluğunda, miras bırakanın ölümünden önce, murisin kişiliğinde doğmuş olan vergilere ilişkindir. Şirketlerin devrinde ise, birleşmeden veya bölünmeden önce devrolunan veya bölünen şirketin kişiliğinde meydana gelmiş bir vergiyi doğuran olayın söz konusu olması gerekir. Ticari işletmenin devrinde ise gerçek kişi tacirin devir

¹⁸⁶ Öncel M.: **Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk**, s.49.

tarihinden önce kendi kişiliğinde gerçekleşmiş bir vergiyi doğuran olay söz konusu olmalıdır.

İkinci olarak ise, külli halefiyet halleri dışında VUK’da düzenlenmiş olan vergi sorumluluğu hallerinde -vergi kesenlerin vergi sorumluluğunda, karnesiz hizmet erbabı çalıştıranların sorumluluğunda ve kanuni temsilcilerin vergi sorumluluğunda- 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- kural olarak¹⁸⁷ aynı anda hukuk dünyasında mevcuttur. Ancak, mirasçılarının sorumluluğunda, birleşilen şirketin ve tam bölünmede devralan şirketin sorumluluğunda 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 mirasçılar ile birleşilen, tam bölünmede devralan şirketin sorumluluğunun vergi sorumluluğu olarak değerlendirilmesinde tereddüt yaratmaktadır.

¹⁸⁷ Kanuni temsilcinin sorumluluğunda, şirket sona erdikten sonra da kanuni temsilcinin sorumlu tutlabilmesi mümkündür. VUK’un 10. maddesine eklenen 5. fıkra ile, tasfiye edilerek tüzel kişiliği ticaret sicilinden silinmiş olan mükelleflerin, tasfiye öncesi ve tasfiye dönemlerine ilişkin her türlü vergi tarhiyatı ve ceza kesme işlemi, müteselsilen sorumlu olmak üzere tasfiye öncesi dönemler için kanuni temsilcilerden, tasfiye dönemi için tasfiye memurlarından herhangi biri adına yapılacağı düzenlenmiştir. Tasfiye öncesi dönemlerde kanuni temsilcilerin tamamı, tasfiye döneminde de kanuni temsilci niteliğini haiz olan tasfiye memurlarının tamamı müteselsil olarak sorumlu tutulmuştur. Söz konusu düzenlemenin Anayasa’ya aykırı olduğu kanaatindeyiz.

Mirasçılarının vergi sorumluluğu dışındaki külli halefiyet hallerinin bazı eserlerde vergi sorumluluğu hallerinden biri olarak değerlendirilmemesine¹⁸⁸ rağmen; bazı vergi hukuku eserlerinde devralan veya bölünme sonrası kurumun vergi sorumluluğunu, vergi sorumluluğu hallerinden biri olarak değerlendirme kapsamına alındığı;¹⁸⁹ bazı eserlerde ise bu halin, keskin sınırlar içinde belli bir kategoriye dahil edilmediği¹⁹⁰ görülmektedir.

Bizim görüşümüze göre, her ne kadar tipik vergi sorumluluğu özelliklerini çok net bir şekilde taşımasa da vergi hukukunda külli halefiyet hallerinin vergi sorumluluğu olarak nitelendirilmesi mümkün gözükmemektedir. Birleşilen şirketin birleşen şirketin vergi borçlarından sorumluluğu açısından ayrıca belirtmek gerekir ki, VUK'da yer alan vergi

¹⁸⁸ Bilici, N., s.41-49; Kaneti, S., s.82-94.; Öner, E., s.59 vd.; Sarılı, M. A.: **Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk**, Kazancı Hukuk Yayınevi, İstanbul 2004., s.50-200.

¹⁸⁹ Gerçek, A.: “Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi”, **AÜHFD**, 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 imkânsızlık nedeniyle eski kuruma rücu edemediği için birince derece feri borçlu konumunda vergi sorumlusu niteliğini haiz olmaktadır.” (Gerçek, A., s. 171); Karakoç, “Bir Teşebbüsü Kül Olarak Devralan Teşebbüsün Sorumluluğu” başlığı altında vergi sorumluluğu kapsamında bir değerlendirme yapmıştır. Karakoç, Y.: **Genel Vergi Hukuku Ders Kitabı**, Yetkin Yayınevi, 8. Baskı, Ankara 2017 (Vergi Hukuku Ders Kitabı), s.231.

¹⁹⁰ Öncel, her ne kadar “vergi sorumluluğuna girmeyen durumlar” başlığı altında incelenmiş olsa da, bu hukuki durumu sorumluluk olarak nitelendirmiştir. (Öncel M.: **Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk**, s.49) Öncel/Kumrulu/Çağan, 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, s.84-85); Mutluer/Dayanç: **Vergi Hukuku**, s.70. Eserde, kurumların devrinde devrolunan kurumun vergi borçlarının devralan kuruma geçişinden söz edilmiştir.; Ortaç, F. R., s. 72, 128-137. Ortaç, “külli halefiyette mirasçılarının ve teşekküllerin 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, F. R., s.137.)

sorumluluğuna ilişkin kurallar, ilke olarak tek başına vergi sorumluluğu yaratmamaktadır, aksi münferit yasalarda öngörölmemiş olmak koşuluyla vergi sorumluluğunun genel çerçevesini belirtmektedir.¹⁹¹ Dolayısıyla münferit vergi yasalarında öngörölen vergi sorumluluğunun kapsamı ve hukuki özelliklerinin VUK’dan farklı olması mümkündür.¹⁹² Kaldı ki, VUK’da düzenlenmiş olan ve çok benzer özellikler ihtiva eden mirasçılarının sorumluluğu, vergi sorumluluğu hali olarak değeriendirilmektedir.

III. Mirasçılarının Mirasbırakanın Vergi Borçlarından Sorumluluğu

A. Genel Olarak

Mirasçılarının vergi sorumluluğu birçok eserde vergi sorumluluğu hali olarak kabul edilirken¹⁹³; bazı eserlerde vergi sorumluluğu kapsamında değeriendirilmemektedir.¹⁹⁴

¹⁹¹ Akkaya, M.: **Vergi Sorumlusu**, s.188, dn. 12.

¹⁹² Akkaya, M.: **Vergi Sorumlusu**, s.188, dn. 12.

¹⁹³ Öner, E., s.70.; Bilici, N., s.49.; Kaneti, S., s.92.; Karakoç, Y.: **Vergi Hukuku**, s.229.; Kırbas, S., s.84.; Saban, N.: **Vergi Hukukunda Sorumluluk**, s.158.; Saban, N.: **Vergi Hukuku**, Beta Yayıncılık, 8. Tıpkı Baskı, 2016 İstanbul (Vergi Hukuku), s.116.; Sarılı, M. A. s.233.; Gerçek, A., s.161. Öncel, her ne kadar “vergi sorumluluğuna girmeyen durumlar” başlığı altında incelenmiş olsa da, bu hukuki durumu sorumluluk olarak nitelendirmiştir. (Öncel M.: **Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk**); Öncel/Kumrulu/Çağan, s.81.: Yazarların bu durumu, “vergi sorumluluğuna girmeyen durumlar” başlığı altında ancak bu durumlar açıklandıktan sonra bağımsız bir kısımda “külli halefiyette mirasçılarının, teşebbüslerin küll olarak devrinde devralan teşebbüsünün durumu” olarak adlandırılan ayrı bir kısımda incelemiş olduğu görölmektedir. Mutluer/Dayanç: **Vergi Hukuku**, s.70 ve Uluatam, Ö. / Methibay, Y.: **Vergi Hukuku**, İmaj Yayıncılık, 5. Baskı, Ankara 2001, s.104.: Eserlerde, mirasçılarının sorumluluğu vergi borcunun nakli hali olarak ele alınmıştır.

¹⁹⁴ Ortaç, “külli halefiyette mirasçılarının ve teşekküllerinin tüm olarak devrinde devralan teşebbüslerinin durumu”nu vergi sorumluluğu kapsamına girmeyen durumlar kapsamında inceledikten sonra “vergi

Mirasbırakanın ölümü anında mirası reddetmemiş mirasçılar doğrudan miras bırakanın yerine geçeceklerinden, ölüm anından itibaren terekedeki malvarlığı unsurlarına ilişkin vergisel ödevlerin muhatabı vergi yükümlüsü sıfatıyla mirasçılar olacaktır. Ölüm anından önceki borçlardan ise mirasçılar vergi sorumlusu sıfatıyla sorumlu olacaklardır. Dolayısıyla mirasçıların vergi sorumluluğu söz konusu olabilecektir.

Mirasçılarının, mirasbırakanın vergi borçlarından sorumluluğu bu kısımda ele alınacaktır. İlk olarak TMK’da yer alan düzenleme genel hatları ile incelenecektir. Daha sonra da, VUK ve AATUHK’daki ilgili hükümlere yer verilecektir. Vergi sorumlusunun vergi ödevi maddi ve/veya şekli olabilir. Bu bakımdan burada vergi sorumlusunun ilk olarak maddi ödevi ve sonra da şekli ödevi incelenecektir.

B. Mirasçılarının Maddi Ödevleri

1. Medeni Hukuk Düzenlemelerinin Değerlendirilmesi

Mirasçılarının sorumluluğuna ilişkin olarak değinilmesi gereken ilk genel düzenleme, TMK’da yer almaktadır. Buna göre, mirasçılar, miras bırakanın ölümü ile mirası bir bütün olarak, kanun gereğince kazanırlar. Mirasın bu şekilde intikalinde, otomatik (eo

hukukunda yer alan sorumluluk düzenlemeleri” kapsamında mirasçılarının vergi sorumluluğuna yer vermiştir. Ortaç, F. R., s.72, s.111.

ipso) iktisap, yapay bir varsayımla hem de tek bir olayla, ölüm olayıyla (*uno actu*) külliye (tümel, üniversal biçimde) sağlanır.¹⁹⁵ Ölümle malvarlığının “öznesi” değişir ama “özü” ve “nesnesi” değişmez.¹⁹⁶ Miras Hukukunda külli halefiyetin üç temel boyutundan söz edilir. Bunlardan birincisi, intikal konusunun külliliğidir; mirasbırakanın malvarlığının aktifyle pasifiyle eksiksiz bir şekilde tümünün mirasçılara geçeceği anlamına gelir.¹⁹⁷ İkincisi ise, intikalin öznesinin tekliğidir. İntikalın öznesinin tekliği, malvarlığına tek bir mirasçı veya miras ortaklığının sahip olmasını ifade eder.¹⁹⁸ Üçüncüsü ise, intikal yolunun birliğidir. Bu da, iktisabın, tüm haklar ve bağlılıklar için tek türde, bağımsızca ve topluca (*uno actu*) gerçekleşmesini; teslime, tescile, temlike ve borcun nakline gerek bulunmamasını ifade eder.¹⁹⁹

Kanunda öngörülen ayırık durumlar saklı kalmak üzere mirasçılar, miras bırakanın aynı haklarını, alacaklarını, diğer malvarlığı haklarını, taşınır ve taşınmazlar üzerindeki zilyetliklerini doğrudan doğruya kazanırlar ve miras bırakanın borçlarından kişisel olarak sorumlu olurlar (TMK m.599). Bu sorumluluk, mirasın paylaşılmasının öncesinde de sonrasında da müteselsil bir sorumluluktur (TMK m.641, 682). Miras bırakanın alacaklıları, mirası kabul etmiş olan mirasçıların her birinden borcun tamamını talep edebilir. Mirasbırakanın borçlarından, mirasçıların kişisel ve sınırsız sorumluluğu, pasif

¹⁹⁵ Serozan/Engin, s.80. par. 69.

¹⁹⁶ Serozan/Engin, s.80. par. 69.

¹⁹⁷ Serozan/Engin, s.80. par. 69.

¹⁹⁸ Serozan/Engin, s.80. par. 69.

¹⁹⁹ Serozan/Engin, s.80. par. 69.

halefiyet olarak adlandırılır.²⁰⁰ Kendi payına düşenden fazlasını ödeyen mirasçı, diğer mirasçılara ödediği oranda rücu edebilir.

TMK, intikal eden hukuki ilişkileri özel hukuk açısından düzenlemektedir. TMK'nın özellikle mirasçılarının hak ve yükümlülüklerinin düzenlendiği üçüncü bölümünde dahi, mirasçılarının kamu hukukundan doğan hak ve yükümlülüklerine ilişkin doğrudan bir düzenleme olmadığı görülmektedir. Bu bölümde mirasçılarının birbirlerine veya üçüncü kişilere karşı sorumlulukları özel olarak ele alınmış ancak; mirasçılarının kamu hukuku borçlarından sorumluluklarına yer verilmemiştir. Mirasbırakanın vergi borçlarından mirasçılarının sorumlu olduğuna veya olmadığına ilişkin özel bir medeni hukuk düzenlemesi bulunmamaktadır. Ancak herhangi bir ayırım yapılmaksızın mirası kabul etmiş olan mirasçılarının mirasbırakanın borçlarından sorumlu olacağı ifade edilmiştir. Külli halef konumunda olan mirasçılarının, miras bırakanın kişisel edim borçları haricindeki tüm borçlarından sorumlu olduğu doktrinde kabul edilmektedir.²⁰¹ Kişisel edim borçları haricindeki tüm borçların kapsamına vergi borçlarının dahil olmadığını iddia etmenin bir hukuki dayanağı da bulunmamaktadır. Tereke, mirasın intikali ile külli halefiyet ilkesi gereği bütünüyle mirasçılara geçecektir. Külli halefiyetin bir sonucu olarak da terekede bulunan malvarlığının yalnızca aktif değil; pasifi de mirasçılara geçecektir. Mirasçılara, sadece mirasbırakanın akdî borçları değil, akit dışı borç ilişkileri

²⁰⁰ Serozan/Engin, s.87. par. 79.

²⁰¹ Serozan/Engin, s.87, par.79a. İmre/Erman, s.439.

sebebiyle doğan borçları ve hatta bunlar yanında vergi borçları da intikal edecektir.²⁰²

Dolayısıyla mirası kabul eden mirasçılar, mirasbırakanın vergisel olarak yerine geçmiş sayılacaklardır.

Terekenin tanımı burada soru işareti yaratabilecek niteliktedir. Tereke bazı yazarlar tarafından “miras bırakanın ölümüyle mirasçılara geçen özel hukuk ilişkilerinin tümü” olarak tanımlanmaktadır.²⁰³ Ancak belirtmek gerekir ki, vergi borcu ilişkisi kişi ile devlet arasında kamu hukukundan doğan bir borç ilişkisidir. Nitekim vergi borcunun da mükellefin ölümü halinde mirası reddetmemiş mirasçılara geçeceği açık bir şekilde düzenlenmiştir. (VUK m.12) Bu nedenle terekeyi ölen kimsenin malvarlığında yer alan intikali mümkün olan değerler olarak tanımlamak daha uygun olacaktır.

Kamu hukuku ilişkilerinden doğan hak ve yükümlülüklerin miras yoluyla geçebilmesine ilişkin düzenlemeler kamu hukukundaki özel düzenlemelerde yer almaktadır. Kamu hukukundan doğan hak ve yükümlülüklerin miras yoluyla geçebilmesine ilişkin özel düzenlemelere örnek olarak, VUK m. 12 ve AATUHK m. 7 verilebilir. Değinilen bu iki hüküm aşağıda da detaylı olarak ele alınacaktır. TMK’da yer alan düzenlemeler mirasçılarının hak ve yükümlülükleri ile ilgili genel düzenlemeler olduğundan niteliğine

²⁰² Karataş Ulusu, A. E.: “Türk Miras Hukukunda Mirasın Kazanılmasında Halefiyet Türleri ve Türk Milletlerarası Özel Hukukundaki Yansımaları”, **İÜHFM C. LXXIII, S. 2**, s. 357-390, 2015, s.364.

²⁰³ Kocayusufoğlu, N., s.31. Dural, M / Öz, T.: **Türk Özel Hukuku**, C. IV, Miras Hukuku, Filiz Kitabevi, İstanbul 2017 (Dural/Öz), par.55. Serozan ve Engin, terekeyi, mirasbırakanın ölümle mirasçılara geçen el değiştirilebilir malvarlığıdır; parasal özel hukuki ilişkileridir, şeklinde tanımlamıştır. (Serozan/Engin, s.119.)

uygun düştüğü ölçüde, özel kanunlarda aksi öngörölmedikçe mirasçılarının kamu hukuku ilişkisinden doğan hak ve yükümlölüklerine de uygulanabileceği söylenebilir.²⁰⁴ Bu durum söz konusu yükümlölüklerin kamusal karakterini etkilemeyecektir.

2. Vergi Hukuku Düzenlemelerinin Değerlendirilmesi

TMK’da yer alan düzenlemenin dışında, AATUHK ve VUK hükümlerinin de değerlendirilmesi gerekir.

İlk olarak AATUHK’nın 7. maddesine göre borçlunun ölümü halinde, mirası reddetmemiş mirasçılar hakkında da söz konusu Kanun hükümlerinin tatbik edileceği ve borçlunun ölümünden evvel başlamış olan muamelelere devam olunacağı düzenlenmiştir. Bu husus verginin aslına ilişkin bir düzenlemedir. Çünkü vergi cezası hangi aşamada olursa olsun mirasbırakanın ölümünde henüz ödenmiş değilse, ölümle

²⁰⁴ Bu noktada vergi hukukunda boşluk söz konusu olduğunda kıyas yasağı engeline takılmadan medeni hukuk kurallarının hukuk düzeninin bütününü ve yasadaki temel düşünce ve değerler ile çatışmadığı ve keyfiliğe kaçılmadığı müddetçe, vergi hukukunda dahi yargı organları tarafından bu boşluğu doldurmak suretiyle hukuk yaratılmasının –yeni bir vergi yükü getirmemek veya mevcut vergi yükünü arttırmamak suretiyle- mümkün olabileceği söylenebilir. Bu yönde detaylı bilgi için bkz. Furtun, İ. H.: **Vergi Hukukunda Mahkemelerin Hukuk Yaratma – Kanun Boşluğu Doldurma Yetkileri**, Yetkin Yayınları, Ankara 2009 , s.163-167.; “Alman ve İsviçre hukuk sistemlerinde, ceza hukuku dışında, vergi hukuku dahil olmak üzere, hukukun pek çok dalında, yasa boşluklarının yargıç tarafından doldurulması ve özellikle kıyas uygulamasına gidilmesine dair herhangi bir yasak söz konusu değildir...Vergi yasalarında boşluk bulunduğunda bunun kıyas yoluyla hukuk yaratılıp doldurulması, şekli hukuk kurallarının yanı sıra maddi hukuk kuralları bakımından da söz konusu olabilir.” Furtun, İ. H., s.165-166.

birlikte düşer ve mirasçılara geçmez.²⁰⁵ Anayasa'nın 38. maddesinin 7. fıkrası açıkça ceza sorumluluğunun şahsî olduğunu belirtmiştir. Ceza sorumluluğunun şahsi olması; suçu işleyen failin/faillerin cezadan bizzat sorumlu olması, failin/faillerin dışındaki kişilere doğrudan doğruya bu sorumluluğun yüklenmemesi ve cezalandırılmaması demektir.²⁰⁶ Bu ilke vergi cezaları için de şüphesiz geçerlidir. Mirasçılar mirisin vergi borçlarından sorumlu olmakla birlikte söz konusu borca ilişkin cezalardan, cezaların şahsiliği ilkesi gereği sorumlu olmayacaklardır. Vergi cezası hangi aşamada olursa olsun, mirasbırakanın ölümünde henüz ödenmiş değilse ölümle birlikte düşecektir ve mirasçılara geçmeyecektir.²⁰⁷ Ancak belirtmek gerekir ki, mirasçılar kendilerine intikal

²⁰⁵ “Mükellefin ölümü halinde kendisine kesilmiş bulunan vergi ziyaı veya diğer cezaların düşeceği bu düzenlemeler karşısında açıktır. Ancak aynı açıklık, kendisi aleyhine ceza kesilmediği halde bu cezalardan sorumlu olanların ölümü halinde, ölenin mirasçılarının da cezadan sorumlu tutulup tutulamayacağı açısından yoktur. Örneğin şirket aleyhine kesilmiş cezalardan şirketten tahsil edilememesi dolayısıyla sorumlu tutulan yönetim kurulu üyesinin veya tasdik raporu hazırladığı şirket aleyhine kesilmiş cezalardan müteselsilen sorumlu olan yeminli mali müşavirin ölümü halinde cezanın, ölenin mirasçılarının da istenip istenemeyeceği tartışmalıdır. Bir limited şirketten tahsil edilemeyen KDV ve vergi ziyaı cezası için şirketin kanuni temsilcisi bulunan vefat etmiş şirket müdürünün mirasçıları aleyhine miras hisseleri doğrultusunda düzenlenerek tebliğ edilmiş ödeme emri aleyhine açılan davada Van Vergi Mahkemesi 18.02.2011 tarihli 2010/321E. ve 2011/34K. sayılı kararında, Anayasa'nın 38 ve VUK'un 372. maddelerine dayanılarak "sözü edilen hükümlerin birlikte değerlendirilmesinden, şahısların işledikleri suçlara istinaden adli veya idari merciler tarafından cezaların yalnızca suçu işleyen kişiye yönelik olarak infaz edilebileceği, cezanın bir başkasına yöneltilmesinin mümkün olmadığı gibi miras yoluyla mirasçılara geçmesine de olanak bulunmadığı sonucuna varıldığından, dava konusu ödeme emrinin vergi ziyaı cezasına ilişkin kısmında yasaya uygunluk görülmediği gerekçesi ile ödeme emrinin vergi ziyaı cezasına ilişkin kısmı iptal edilmiştir"tir. Van Vergi Mahkemesi'nin bu kararı Danıştay 3. Dairesi'nin E.2013/5782 K.2015/580 sayı ve 11.2.2105 günlü kararı ile aynı gerekçe ve nedenlerle oy birliği ile onanmıştır.” Bu konunun farklı uygulamalar ile değerlendirme farklılıkları karşısında, söz konusu yargı kararı doğrultusunda düzenlenmesi gerektiği hakkında bkz. Doğrusöz, A. B.: “Cezaların Kişiselliği ve Mirasçılarının Sorumluluğu”, 2017 (Erişim tarihi: 10.04.2019 <https://www.dunya.com/kose-yazisi/cezalarin-kisiselligi-ve-mirasclarinin-sorumlulugu/371138>) (Cezaların Kişiselliği)

²⁰⁶ 21.12.2006 Tarih, 2003/97E. 2006/115K. AYMK, 22 Mart 2007 tarihli Resmi Gazete.

²⁰⁷ Kaneti, S., s.93

eden verginin aslı ile ilgili bir suçta sebep olurlarsa bu suçta ilişkin cezanın muhatabı kendileri olacaktır.²⁰⁸

VUK'un 12. maddesinde mirasçılardan miras bırakanın vergi borçlarından sorumluluğu düzenlenmiştir. Kanun'un 12. maddesinin 1. fıkrasına göre; ölüm halinde mükelleflerin ödevleri, mirası reddetmemiş kanuni ve atanmış (mansup, iradi) mirasçılara geçer.²⁰⁹ Bu külli halefiyetin bir sonucudur. Vasiyet alacaklılarının durumu kanuni ve atanmış mirasçılardan farklıdır. Vasiyet alacaklıları tereke üzerinde tamamıyla hak sahibi değildirler; sadece kendilerine vasiyet edilen şeye ilişkin mirasçılara karşı bir alacak hakkı elde ederler. Cüz'i halef olmaları nedeniyle tereke borçlarından sorumlu olmazlar.²¹⁰ Dolayısıyla mirasbırakanın vergi borçlarından da sorumlu değildirler.

Kanun'un 12. maddesinin 2. fıkrasında da mirasçılardan her birinin mirasbırakanın vergi borçlarından miras hisseleri nispetinde sorumlu oldukları düzenlenmiştir. Görüldüğü üzere, TMK'da yer alan kanuni ve atanmış mirasçılardan mirasbırakanın borçlarından müteselsil sorumluluğu esasının istisnasını VUK m. 12 oluşturmaktadır. 1 Ocak 1950 tarihine kadar, Türk Kanunu Medenisi hükümlerine uygun olacak şekilde, mirasçılar mirasbırakanın borçlarından şahsen ve müteselsilen sorumlu oldukları için, vergi

208 T.C. Danıştay 11 Daire, 1995/2123E., 1995/1514K., 18.5.1995T. "Ölüm durumunda vergi cezasının düşeceği hükme bağlanmış ise de vergi kaybı varis olan davacının fiilinden kaynaklandığından re'sen salınan vergi için mirasçı, adına kesilen vergi cezasından miras payı oranında sorumlu olacaktır."

209 Süresi içinde "mirasın reddi"ne itiraz etmeyen vergi dairesi, mirasın borcu için "mirası reddeden mirasçı"ya başvuramayacaktır. T.C. Danıştay 13. Daire 1980/2104E. 1981/2161K. 23.09.1981T.

210 Dural/Öz, par.89.

borçları da bu esaslar dahilinde tahsil edilmekteydi. 1 Ocak 1950 tarihinde yürürlüğe giren 5432 sayılı VUK'un 12. maddesinde düzenlenen özel hüküm ile vergi borcunun takip ve tahsilinde mirasçılar arasındaki müteselsil sorumluluk esası kaldırılmıştır.²¹¹

Mirasçılarının mirasbırakanın vergi borçlarından miras hisseleri oranında sorumluluklarının ne şekilde bildirileceği konusunda uygulamada çelişkili kararlar mevcuttur. Danıştay kararlarının bir kısmı mirasbırakanın vergi borçlarından kendi hisseleri oranında sorumlu olan mirasçılara yapılacak ihbarnamenin her mirasçı adına ve hissesi oranında düzenlenmemesinin tarhiyatın geçerliliğini etkileyecek bir husus olarak görmemektedir.²¹² Bazı Danıştay kararlarında ise,²¹³ her mirasçı adına ayrı ihbarname

²¹¹ Şahenk, E.: “Murisin Vergi Borcundan Mirasçılarının Mes’uliyeti Bahsinde İrs Hakkı Olarak İntifa Hakkına Sahip Olanların Vaziyeti”, **Ankara Barosu Dergisi**, Yıl:1954, Sayı: 3, s.201-205., s.201.

²¹² Danıştay 4. D., 31.5.1995, 1994/2828E. 1995/2687K. “...Vergi borcunun miras şirketi adına mirasçılardan biri tarafından ödenmesi halinde, ödemeyi yapan mirasçının diğer mirasçılara rücu etme olanağı bulunduğu da kuşkusuzdur. ...Varis adına salınan vergi borcu için mirasçılar adına hisseleri oranında ayrı ayrı ihbarname düzenlenerek tebliğ edilmesi zorunlu değildir. ...” (Bu karar eleştiriye açık olduğu söylenebilir. Burada ölen yükümlü adına düzenlenen ihbarnameler mirasçılara tebliğ edilmiştir. Bu durumun vesikayı hükümsüz kılması gerekirken Danıştay, yerinde olan İstanbul 3. Vergi Mahkemesi'nin kararını bozmuştur.)

Danıştay 3.D., 6.3.1996, E.1995/4820, K.1996/630 “Maddede; ölenin vergi borcundan dolayı mirasçıların sorumluluğu düzenlenmiş olup; anılan sorumluluğun mirasçılara ayrı ayrı ihbarname ile duyurulması gerektiğine dair bir koşul öngörülmemiştir. ...murisin vergi borcunun müşterek ihbarname ile mirasçılara duyurulmuş olması, önemsiz bir şekil noksanlığı oluşturduğundan, tarh işleminin iptalini gerektirecek nitelikte değildir. (Bu hüküm uyarınca mirasçıların hisseleri oranında her mirasçı adına ayrı ihbarname düzenlenip tebliğ edilmesi gerektiği, aksi takdirde murisin veya varislerden herhangi birinin adına ihbarname düzenlenip tebliği usule uygun olmayacağından usulüne uygun olarak tarh ve tahakkuk ettirilmiş kamu alacağının varlığından söz edilemeyeceği yönündeki yorum daha uygun olarak gözükmektedir.)

Danıştay 7.D., 29.5.2002, E. 2000/6838, K.2002/2161. “...tarhiyatın muris adına yapılp tek ihbarname ile aynı adreste oturan mirasçılardan birine yapılmış olması, tarhiyatı kusurlandırıcı nitelikte değildir.”

²¹³ Danıştay 3.D., 28.4.1998, E.1996/5132 K. 1998/1405 “...mirasçılar ölünün vergi borçlarından, miras hisseleri oranında sorumlu olacaklarından mirasçıların her birine hisselerine göre ihbarname düzenlenerek tebliğ edilmesi gerekmektedir. ...ölü adına ihbarname düzenlenmesinde ve ihbarnamenin varislerden birine tebliğ edilmesinde yasaya uyarlık bulunmamaktadır. Muris adına düzenlenen ihbarnamenin varislerden

düzenlenmeksizin yapılan tebligatların usulüne uygun olmayacağı dolayısıyla geçersiz olacağı, bu nedenle usulüne uygun tarh ve tahakkuk etmiş bir kamu alacağının varlığından söz edilemeyeceği ifade edilmektedir.

Kanaatimizce, öncelikle ihbarnamedeki hatanın esaslı bir hata olup olmadığının değerlendirilmesi gerekir. Nitekim VUK'un 108. maddesinde tebliğ olunan belgelerin esasa ilişkin olmayan şekil hatalarından dolayı hukuki kıymetlerini kaybetmeyeceklerini düzenlemektedir. Eğer şekil hatası esasa ilişkinse bu hata ilgili belgenin geçersizliği sonucunu doğuracaktır. Hangi şekli eksikliklerin vergi ihbarı ile ilgili belgeyi hükümsüz kıldığı da söz konusu maddede düzenlenmiştir. Buna göre, yalnız vergi ihbarı ile ilgili belgelerde mükellefin adının, verginin nevi veya miktarının, vergi mahkemesinde dava açma süresinin hiç yazılmamış olması veyahut bu vesikaların görevli bir makam tarafından tanzim edilmemiş bulunması vesikayı hükümsüz kılar.

birine tebliğ edilmesi tarh işlemine hukukilik kazandırmayacağı cihetle, mahkemece davanın esastan incelenerek gelir vergisi tarhiyatının kaldırılması yolunda verilen karar sonucu itibariyle yerinde görülmüştür.”

Tarhiyatın mirası reddetmemiş mirasçılar adına hisseleri oranında ayrı ayrı yapılması gerektiği ile ilgili bkz. Danıştay 3.D., 12.3.2003, E.2000/4685, K.2003/1082

Danıştay, VDDGK, 30.1.2004, E.2003/255, K.2004/11 “Muris adına düzenlenen ihbarnamenin varislerden birine tebliğ edilmesi tarh işlemini kusurlandırıcı nitelikte bulunduğu mahkemece tarhiyatın kaldırılması yolunda verilen kararda hukuka aykırılık görülmemiştir.”

Danıştay 4.D.; 25.11.2010, E.2010/2602, K. 2010/5736. “...mirasbırakanın vergi borçları için her bir mirasçı adına hissesi oranında ihbarname düzenlenmesi gerektiği açık olduğundan bu usule uyulmaksızın yapılan tarhiyatta hukuka uyarlık görülmemiştir.”

Konu ile bağlantılı olarak, VUK'un 21. maddesinde de tebliğ, vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesidir, şeklinde tanımlanmıştır. Bu maddenin kaleme alınışı eleştirilere açık olsa da, en azından mükellef ve sorumlunun tebligatta dikkate alınması gereken bir farkı olduğunun kabul edildiğini göstermektedir. Her ne kadar yukarıda ifade edildiği üzere, VUK'un 12. maddesi yapılacak tebligatın şekline ilişkin bir düzenleme getirmemiş ise de; mükellefin ölümünden sonra tebligatın muhatabının ya sorumlu ya da mükellef sıfatıyla mirasçı veya mirasçılar olacağı konusunda tereddüt bulunmamaktadır. Bu nedenle, mirasçılarının ismi yerine, murisin isminin ihbarnamede yer alması veya mirasçılardan sadece birinin adına tebligat yapılması ya da vergi borcunun mirasçılarının hisseleri oranında belirtilmemiş olması tarhiyatı geçersiz kılacak nitelikte kabul edilebilecektir.

Birden fazla mirasçı olması durumunda mirasçılara mirasbırakanın vergi borçları ile ilgili yapılacak ihbarnamenin mirasçılarının miras hisseleri oranında olması gerekmektedir. Mirasçılarının hisselerinin oranı da noter veya sulh hukuk mahkemesine başvuru neticesinde alınan mirasçılık belgesi veya uygulamadaki adıyla veraset ilamı ile tespit edilebilecektir. TMK 598/III hükmü uyarınca mirasçılık belgesinin geçersizliği her zaman ileri sürülebileceğinden veraset ilamında yer alan oranların kesin olmadığı söylenebilir.

Bu noktada bir ayrıma dikkat çekmekte fayda vardır. Bu da, mirasçılarının mirasbırakanın vergi borçlarından sorumluluğu ile mirasçılarının kendilerine veraset yoluyla intikal eden

servet unsurları ve bunlara bağı vergiler sebebiyle sorumluluğunun birbirinden farklı olmasıdır. Mirasbırakanın vergi borcu herhangi bir vergiden kaynaklanabilir. Örneğin, mirasbırakan kendisine ait motorlu taşıtının motorlu taşıtlar vergisini ödememiş olabilir veya kendisine ait konut olarak kiraya verdiği lüks bir gayrimenkulünün kira gelirini veya yaptığı danışmanlık işi sebebiyle elde ettiği arızı kazancını beyan etmemiş olabilir. Bunların hepsinde vergiyi doğuran olay mirasbırakan üzerinde gerçekleşmiştir. Mükellef mirasbırakanken daha sonra ölüm sebebiyle bu borç mirasçılara geçmiştir. Diğer durumda ise, veraset yolu ile mirasçılara intikal eden servet unsurları sebebiyle mirasçılar veraset ve intikal vergisi ödeyeceklerdir. Bu vergi doğrudan mirasçılar üzerinde doğmaktadır. Mirasbırakan daha önce hiç bu verginin mükellefi olmamıştır. Bunun dışında eğer yukarıdaki örnekte yer alan motorlu taşıt ve lüks gayrimenkul diğer şartların da sağlanması koşuluyla mirasçıya intikal etmişse artık mirasçı kendisi mükellef sıfatıyla ilgili olabilecek vergileri ödeyecektir. Örneğin mirasbırakanın ölümünden önce sahip olduğu motorlu taşıtına ilişkin Ocak ayı motorlu taşıtlar vergisi taksitini ödememişse ve Şubat ayında bu kişi ölmüşse, Nisan ayında da tek mirasçısı olan kişiye söz konusu motorlu taşıt intikal ettiğinde trafik sicilindeki kayıt da değiştirildikten sonra mirasçı, Ocak ayna ilişkin taksiti sorumlu sıfatıyla, ikinci altı aylık döneme ilişkin taksiti ise mükellef sıfatıyla ödeyecektir.

C. Mirasçılarının Şekli Ödevleri

Mirasbırakanın ölümünden sonra mirası reddetmemiş mirasçılar külli halefiyetin bir sonucu olarak mirasçının adeta yerine geçerler ve vergi yükümlülüğünden kaynaklanan

maddi yükümlölüklerinin yanında şekli ödevleri de yerine getirmeleri gerekir. Bu yükümlölükleri aşğıdaki gibi sıralayabiliriz:

1. Bildirimde Bulunma Ödevi

VUK'un 164. maddesinin 1. fıkrasına göre, "ölüm işi bırakma hükmündedir". Ölüm mükellefin mirası reddetmemiş mirasçılar tarafından vergi dairesine bildirilir. Bu hükme göre, mirasçılar tarafından öncelikle yapılması gereken husus, ölüm olayının vergi dairesine bildirilmesidir. Mirasçılardan herhangi birinin ölüm olayını vergi dairesine bildirmesi yeterlidir. Nitekim maddenin ikinci fıkrasına göre; mirasçılardan herhangi birinin ölümü bildirmesi diğer mirasçılar bu ödevden kurtarmaktadır. İşin terk edildiğinin bildirilme süresi VUK'un 168. maddesinde bir ay olarak belirtilmiştir. Bununla birlikte Kanun'un 16. maddesine göre vergi kanunlarında hüküm bulunmayan hallerde ölüm dolayısıyla mirasçılara geçen ödevlerin yerine getirilmesinde bildirme ve beyanname verme sürelerine üç ay eklenileceğı düzenlenmiştir. İki hüküm birlikte dikkate alındığında, mirası reddetmemiş mirasçılar tarafından mükellefin ölümünün, ölüm tarihinden itibaren dört aylık süre sonuna kadar vergi dairesine bildirilmesi gerektiğı anlaşılmaktadır. Bildirimin yapılmaması usulsüzlük cezası kesilmesi sonucunu doğurabilir. Nitekim VUK'un 150. maddesinde belirtilen resmi makamlar, gerçek ve tüzel kişiler bilgisi dahline giren ölüm olaylarını vergi dairesine yazılı olarak bildirmek zorundadırlar. Otokontrolün sağlandığı bu işlem sonucunda mirası reddetmemiş mirasçılar tarafından bildirimlerin süresinde yapılmadığının tespiti sonucu, bildirim

görevini yerine getirmeyen her bir mirasçıya ayrı ayrı VUK'un 352. maddesinin II. derece usulsüzlükler başlığı altında yer alan 4. bendi kapsamında usulsüzlük cezası kesilebilir.²¹⁴

2. Beyanname Verme Ödevi

Mükellefin ölümü halinde ölüm tarihine kadar olan önceki aylara veya yıllara ait beyannameler ile ölüm tarihine ait dönemin başından ölüm tarihine kadar olan dönem aylık ve yıllık beyannamelerin verilmesi mirasçılara düşen ödevler arasındadır. VUK'nun 16. maddesinde vergi kanunlarında hüküm bulunmayan hallerde ölüm dolayısıyla mirasçılara geçen ödevlerin yerine getirilmesinde bildirme ve beyanname verme sürelerine üç ay ekleneceği belirtilmiştir. GVK'nın yıllık beyannamenin verilmesini düzenleyen 92. maddesi ile takvim yılı içinde mükellefin ölümü halinde takvim yılı başından ölüm tarihine kadar olan dönem beyannamesinin ölüm tarihinden itibaren dört ay içinde verileceği belirtilmiştir. Bunun dışındaki beyannameler ise kendi mevzuatında belirtilen beyanname verme süresine üç ay eklenerek beyan edilir.

IV. Sermaye Şirketlerinin Birleşmesinde Vergi Sorumluluğu

A. Genel Olarak

²¹⁴ Danıştay, 4.D., 7.2.2013,E.2012/6286, K.2013/462.

Bu kısımda sermaye şirketlerinin²¹⁵ birleşmesi ve birleşme neticesinde birleşilen şirketin²¹⁶ vergi sorumluluğu incelenecektir.²¹⁷ Vergi sorumluluğu, vergi alacağına ilişkin maddi ve şekli ödevlerin, vergiyi doğuran olay kendi kişiliğinde gerçekleşmemiş olan üçüncü kişilerden talep edilebilmesi olarak tanımlanabilir.²¹⁸ 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 kısımda farklı ülke uygulamaları da dikkate alınarak değerlendirilecektir.

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 diğerindeki anlam bütünlüğü gözetilerek kullanılmadığı görülmektedir. Bu durum ise özellikle şirketlerin birleşmeleri hakkında hem uygulamada ve öğretide birbirinden farklı yorumlara yol açmaktadır. Bu başlık altında, özel hukukta yer alan külli halefiyet ilkesinin sermaye şirketlerinin birleşmesi açısından vergi hukukuna

²¹⁵ 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.

²¹⁶ 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 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.

²¹⁷ Bu konu hakkında ayrıca bkz. Dayanç Kuzeyli, N.N.: “Sermaye Şirketlerinin Birleşmesinde Vergi Sorumluluğu”, **Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi**, C:9, S:1, Haziran 2019, s.129-158.

²¹⁸ Öncel M.: **Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk**, s.41

yansıması değerlendirilecektir. Sermaye şirketlerinin birleşmesinde birleşilen şirketin 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 halefiyet ilkesi önem taşımaktadır. Bu başlıkta 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.

B. Birleşmede Geçerli Olan Külli Halefiyet İlkesinin Farklı Ülke Uygulamalarındaki Görünümü

Bu kısımda ilk olarak mehzaz kanunun yer aldığı İsviçre'deki ilgili düzenlemeler ve Kıta Avrupası Hukuk Sistemi'nin yönlendirici ülkeleri olan Almanya ve Fransa düzenlemeleri inceleme konusu yapılmıştır.

İlk olarak İsviçre'deki duruma baktığımızda, 1 Temmuz 2004'te yürürlüğe giren, 3 Ekim 2003 tarihli, İsviçre Federal Birleşme, Bölünme, Tür Değiştirme ve Malvarlığının Devri Kanunu olarak tercüme edilebilecek²¹⁹ olan Fusionsgesetz (FusG)'e değinmek gerekir.

²¹⁹ “İsviçre Birleşmeler Kanunu” olarak da anılmaktadır. Çelikboya, K., s.88.

Nitekim bu Kanun, TTK'nın şirket yeniden yapılandırmaları ile ilgili hükümlerine dayanak olmuştur. Kanun'un 1. maddesinden, şirketlerin birleşme, bölünme, tür değiştirme işlemlerinde ve malvarlığı devri işlemlerinde FusG'nin uygulama alanı bulacağı anlaşılmaktadır. Kanun'un 3 ve devamı maddelerinde birleşme düzenlenmiştir.

Mehaz Kanun olan FusG'de, birleşme halinde külli halefiyetin öngörüldüğüne şüphe yoktur.²²⁰ Nitekim, FusG'nin 22. Maddesinde, birleşmenin geçerli olabilmesi için ticaret siciline kaydedilmesi gerektiği ve ticaret siciline kayıt ile beraber bütün hak ve yükümlülüklerin kanun gereği devralan şirkete geçeceği düzenlenmiştir.²²¹ FusG, birleşme konusunda bir tanım içermese de, Kanun'un gerekçesinde birleşmenin tanımı külli halefiyet ilkesine de yer verecek şekilde yapılmıştır. Buna göre birleşme; *“iki veya daha fazla şirketin tasfiyesiz olarak külli halefiyet ile malvarlığı devri karşılığında devralan şirketin ortaklık haklarının devredilen ortaklığın ortaklarına devredilmesi sonucunda bir araya gelmesi”*dir.²²² İsviçre Federal Mahkemesi kararları da bu sonucu destekler niteliktedir.²²³ Yeniden yapılandırmanın vergisel sonuçlarına ilişkin

²²⁰ Aynı yönde bkz. Ülgen, H. / Arıcı, F.: “İsviçre Hukukunda Yeniden Yapılandırma Türü Olarak Malvarlığı Devri” **Prof. Dr. Rona Serozan’a Armağan**, C.II, İstanbul 2010, s.1768-1804. (Ülgen/Arıcı), s. 1768-1769.

²²¹ Anglo-Sakson Hukuk Sisteminin yönlendirici ülkesi olan Amerikan Hukukunda da, birleşilen şirketin birleşen şirkete ait bütün hak ve borçları üstleneceği kabul edilmektedir. Bu konu hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. Kling, L. R. / Nugent, E. T.: *Negotiated Acquisitions of Companies and Divisions*, Volume 1, **Law Journal Press**, New York 2005, 1-7(3).

²²² Çelikboya, K., s.88

²²³ Urteil (Bundesgericht) vom 10.08.2018 in StR 73/2018 S. 889 ff., 891. (<https://www.swisslex.ch/de/doc/claw/29d163fd-5837-4be9-a102-fe1c51283863/source/hitlist-search>) Karara göre; *“birleşme yani külli halefiyet ile B'nin bütün hak ve borçları, A'ya geçmiştir. A böylelikle gereği B'nin hukuki halefi (FusG Art. 22) ve vergisel halefi (SR 642.11 Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer Art. 54 (DBG)) olacaktır.”*

düzenlemelere 642.11 sayılı “Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer” (DBG)’de rastlanmaktadır. Kanun’un “tüzel kişilerin vergilendirilmesi” başlığı altında “vergi yükümlülüğü” düzenlenmiştir. “Vergi yükümlülüğünün başlaması ve sona ermesi” başlıklı 54. maddenin 3. fıkrasında, eğer bir tüzel kişi hak ve borçlarını başka bir tüzel kişiye devrederse, kendisinin ödemekle yükümlü olduğu vergilerin devralan tüzel kişi tarafından ödeneceği düzenlenmiş, hatta bu durum yargı kararlarında “vergisel halefiyet” (*steuernachfolge*) olarak adlandırılmıştır.²²⁴

Alman ticaret hukukunda ise şirket yeniden yapılandırmaları, “Yeniden Yapılandırma Kanunu” olarak Türkçe’ye çevrilebilecek olan “Umwandlungsgesetz” (UmwG) kapsamında düzenlenmiştir. UmwG’nin 2. maddesi birleşmenin türlerini düzenlemektedir. İster devralma şeklinde olsun ister yeni kuruluş şeklinde olsun “bir bütün halinde malvarlığının intikali” den söz edilmektedir. Bu intikal de külli halefiyet ile gerçekleşmektedir.²²⁵ UmwG’nin 20. maddesi, birleşmenin tescilinin, birleşilen şirket açısından sonuçlarını düzenlemiştir. Buna göre, birleşen şirketin hakları ve borçları birleşilen şirkete geçecektir. Bu noktada da külli halefiyetin öngörülmüş olduğunu söylemek mümkündür.

²²⁴ Urteil (Bundesgericht) vom 10.08.2018 in StR 73/2018 S. 889 ff., 891. (<https://www.swisslex.ch/de/doc/claw/29d163fd-5837-4be9-a102-fe1c51283863/source/hitlist-search>)

Urteil 2C 469/2015 vom 22. Februar 2016 E. 1.3, in: ASA 84 S. 723, StE 2016 A 11 Nr. 6

²²⁵ Heuermann, B. / Brandis, P. (Hrsg.): **Blümlich EStG, KStG, GewStG**, Kommentar, Verlag Franz Vahlen, C.H. Beck, 139. Ergänzunglieferung, München 2017. (Blümlich /İlgili bölüm yazarı: EStG, KStG, GewStG Kommentar) Blümlich/Klingberg: EStG, KStG, GewStG, UmwStG Kommentar, Rn. 18.

Alman hukukunda, bir de yeniden yapılanmanın vergisel sonuçlarını düzenleyen ayrı bir kanun bulunmaktadır. Bu da “Vergisel Açıdan Yeniden Yapılandırma Kanunu” olarak Türkçe’ye çevrilebilecek, “Umwandlungssteuergesetz” (UmwStG)’ dir. Birleşme ile ilgili hükümler, Kanun’un üçüncü kısmında düzenlenmiştir. Bu kısımda yer alan 12. maddenin 3. fıkrasında birleşilen şirketin birleşen şirketin -birleşmenin gerçekleştiği günü- vergisel ve hukuki durumuna (*die Rechtsstellung*) gireceği düzenlenmiştir. Söz konusu vergisel ve hukuki durumdan anlaşılması gereken, külli halefiyet ilkesi gereği birleşilen şirketin, birleşen şirketin yerine geçmesidir. Kamusal niteliğine rağmen, vergisel bütün hak ve borçların geçeceği kabul edilmektedir.²²⁶ Bunun altında yatan sebep de idarenin uğrayacağı herhangi bir vergi kaybının önüne geçmektir.²²⁷ Dolayısıyla Alman hukuku açısından önceki şirketin bütün vergisel yükümlülüklerinden, sonraki şirketin sorumlu olacağı noktasında herhangi bir tereddüt bulunmamaktadır.²²⁸ UmwStG’deki vergi borçlarının intikaline ilişkin özel hüküm olmasaydı da, genel hüküm niteliğindeki AO’nun 45. maddesi gereği vergi borçlarının da intikali kabul edilirdi.²²⁹ Zira, AO 45, külli halefiyetin öngörüldüğü hallerde vergi borcu ilişkisinden doğan bütün hak ve yükümlülüklerin halefe geçeceğini açık bir şekilde düzenlemiştir.

²²⁶ Semler, J. / Stengel, A. / Leonard, N.: **Umwandlungsgesetz**, 4. Auflage, C.H. Beck, 2017. (Semler/Stengel: UmwG), Rn.68.

²²⁷ Blümlich/Klingberg: **EStG, KStG, GewStG, UmwStG Kommentar**, § 12 Rn. 62

²²⁸ Blümlich/Klingberg: **EStG, KStG, GewStG, UmwStG Kommentar**, § 12 Rn. 59-62a

²²⁹ Birleşmede vergi borçlarının intikalinin mümkün olduğu belirtilirken AO § 45’e yapılan atıf için bkz. Schmitt, J. / Hörtnagl, R. (Hrsg.): **UmwG, UmwStG**, 8th Auflage, C.H. Beck, 2018 (Schmitt/Hörtnagl/Stratz: UmwG, UmwStG), § 20 Rn. 92.; Kallmeyer, H.: **Umwandlungsgesetz, Verschmelzung, Spaltung und Formwechsel bei Handelsgesellschaften**, Kommentar, Otto Schmidh, 6. Auflage, 2017, § 20 Rn. 27.; Hangi hukuki ilişkilerin geçmesinin mümkün olduğu ile ilgili olarak bkz. Böttcher, L. / Habighorst, O./ Schulte, C. (Hrsg.): **Umwandlungsrecht**, Namos Kommentar, 2. Auflage 2019. (Böttcher/Habighorst/Schulte) § 20 Wirkungen der Eintragung, Rn. 8-21.

Külli halefiyet ile hak ve borçlar doğrudan intikal eder. Külli halefiyete ilişkin bu düzenleme, tarafların arasındaki borç ilişkisinden soyuttur, bağımsızdır.²³⁰ Bir diğer ifade ile, tarafların iradesi borçların intikali yönünde veya tam tersi bir yönde bile olsa kanun gereği, birleşilen şirket birleşen şirketin vergisel durumuna gireceğinden, bu borçlardan birleşilen şirket sorumlu olacaktır. Tarafların aksi yönde yapacakları bir belirleme sadece iç ilişkilerinde etkili olacaktır.

Fransız hukukunda ise, kamusal menfaatin korunması amacıyla devrolunan şirketin bilinen vergi borçlarının intikali kabul edilmemiştir.²³¹ Fransız Danıştay'ın bir kararında, birleşme anında birleşen şirketin sadece bilinemeyen veya öngörülemeyen vergi borçlarının intikali kabul edilerek, bu vergi borçlarının da, birleşme masrafı olarak vergilendirilebilir gelirden düşülebilir bir masraf olarak değerlendirilmesine hükmedilmiştir.²³² Buna göre, Fransız hukukunda, tahakkuk etmiş vergi borçlarının birleşilen şirkete intikal etmeyeceği ve fakat birleşmeden önce vergisel ödevlerin yerine getirilmemesinden doğan sorumluluğun intikal edeceği söylenebilir.

C. TTK'da Yer Alan Şirketlerin Birleşmesine İlişkin Düzenlemeler

²³⁰ Schmitt/Hörtnagl/ Stratz: **UmwG, UmwStG**, § 12 Rn. 67-69.

²³¹ Couret, A., s.384.

²³² Conseil d'Etat, 9.01.1974 T., 89157 sayılı K.

Devralma suretiyle büyüme şirketlerin önde gelen stratejik tercihlerinden biridir.

Etkinlik, kârlılık veya inovasyon sağlama gibi çeşitli nedenlerle şirketler, bu şekilde yeniden yapılanmayı tercih etmektedir.

Birleşme, bir sözleşme bağlamında, bir veya daha çok ticaret şirketin 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.²³³

Birleşmede devralan şirket kısmında tek bir şirket bulunmaktadır. Buna karşılık, devrolunan şirket sayısı bir veya daha fazla olabilir.²³⁴ Devralan şirket mevcut bir şirketse devralma suretiyle birleşme (Absorptionsfusion²³⁵) (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 (Kombinationsfusion²³⁶) (TTK m.136 (1)(b)) söz konusu olacaktır. Burada da iki veya daha çok sayıda şirketin

²³³ Tekinalp (Poroy/Çamoğlu): **Ortaklıklar Hukuku I**, s.121, par.141d.

²³⁴ Tekinalp (Poroy/Çamoğlu): **Ortaklıklar Hukuku I**, par.141e.; Tekinalp, Ü. :**Sermaye Ortaklıklarının Yeni Hukuku**, Anonim ve Limited Ortaklıklar, Tek Kişi Ortaklığı, Ortaklıklar Topluluğu, Birleşme, Bölünme ve Tür Değiştirme, Kuramdan Kurala Serisi:4, Vedat Kitapçılık, 4. Bası İstanbul 2015 (Sermaye Ortaklıklarının Yeni Hukuku), s.681, par.24-06.

²³⁵ FusG madde 3/a

²³⁶ FusG madde 3/b

birleşme için kurulmuş yeni bir ticaret şirketi içinde birleşirler.²³⁷ Bu iki tür, FusG’de de yer alan birleşme türleridir. Bunlar dışında uygulama ve öğretide başka birleşme türlerinin de kabul edildiği görülmektedir.²³⁸

Devralma şeklinde birleşmede, mevcut bir ticaret şirketi bir diğerine bütün aktif ve pasifi ile birlikte katılır. Burada katılan şirket “devrolunan şirket”, kendisine katılan şirket ise, “devralan şirket” olarak anılır. Bu tür birleşme, devrolunan şirket için bir sona erme nedeni iken, devralan şirket bakımından sermaye artırımına neden olacaktır.²³⁹

Yeni kuruluş şeklinde birleşmede ise, şirketlerin sırf birleşme için kurulmuş yeni bir ticaret şirketi içinde birleşmeleri söz konusudur.²⁴⁰ Bu tür birleşmede en az iki veya daha fazla ticaret şirketi, fiilen tasfiyeye girmeden²⁴¹ sona ermekte ve tüm aktif ve pasifleri yeni kurulan ticaret şirketine geçmektedir.²⁴² Burada birleşmeye katılan tüm ticaret

²³⁷ Tekinalp (Poroy/Çamoğlu): **Ortaklıklar Hukuku I**, par.142b

²³⁸ 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. Tekinalp (Poroy/Çamoğlu): **Ortaklıklar Hukuku I**, s.126, par 142f, g, h, ı.

²³⁹ Bozkurt, T.: **Ticaret Hukuku** – Cilt II, Şirketler ve Kooperatifler Hukuku, XII Levha Yayınları, 8. Baskı, İstanbul 2013, s.407.

²⁴⁰ Tekinalp (Poroy/Çamoğlu): **Ortaklıklar Hukuku I**, s.124, par.142b.

²⁴¹ TTK’da birleşme, devrolunan şirketler açısından tasfiyesiz infisah hali olarak düzenlenmiştir. KVK’nın 18. maddesi kapsamındaki birleşmelerde devrolunan şirket açısından tasfiye söz konusu olacaktır; KVK’nın 19. ve 20. maddelerinde ise tasfiye söz konusu olamayacaktır.

²⁴² Bozkurt, T., s.407

şirketlerinin tüzel kişiliği, birleşmenin sonucu olarak ortadan kalkacak ve yeni bir şirket doğacaktır.

Şirketlerin birleşmesinde, her iki birleşme türünde de devrolunan şirket malvarlığının bir şirketten 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 alacaklılarının 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.²⁴³

²⁴³ Aynı yönde bkz. Kılıçoğlu, M. A.: **Türk Borçlar Kanunu’nda Kanuni Halefiyet**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, No. 448, Ankara 1979, s.6, dn.11., Bozkurt, T., s.406; “*Tüzel kişiliği sona eren şirketlerin malvarlığı birleşilen şirkette devam eder.*” Karayalçın, Y.: **Bilanço Hukuku** “Kavramlar – İlkeler – Başlıca Sorunlar – Yeni Gelişmeler”, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Ankara 1979, s.111.; Yasaman, H.: “Şirketlerin Birleşme ve Bölünmeleri”, **Bilgi Toplumunda Hukuk-Ünal Tekinalp’e Armağan** Cilt I, Beta Yayınları, İstanbul 2003, s.55; Al Kılıç, Ş.: **Türk Ticaret Kanunu Tasarısına Göre Ticaret Şirketlerinin Birleşmesi**, Beta Basım Yayım, İstanbul, 2009, s.28.

Külli halefiyet ilkesi, dağılan şirketin aktif ve pasiflerinin ekonomik ve hukuki bir bütün olarak yeni kurulan veya devralan şirkete intikali anlamına gelir.²⁴⁴ Bu ilkeye göre, bir kişiye ait malvarlığı unsurları, kanunda öngörülmüş özel devir şekillerine uyulmaksızın tek bir olgu ile bir bütün halinde başkasına veya başkalarına geçer.²⁴⁵ Külli halefiyet ile yeni kurulan veya devralan şirket, eskilerinin devamı sayılır. Bu açıdan dağılma nedeniyle ilişkilerin kesintiye uğraması veya sona ermesi söz konusu olmaz.²⁴⁶ Böylece, şirketlerin aktif ve pasiflerinde herhangi bir değişiklik olmaksızın aynen yeni kurulan veya mevcut şirkete intikalleri sağlanmış olmaktadır.²⁴⁷

Külli halefiyetin söz konusu olabilmesi için kanunda açıkça öngörülmüş olması gerekir.²⁴⁸ 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.”*²⁴⁹ TTK'nın 136. maddesinin 4. fıkrasına göre de; *“birleşmeyle, devralan şirket devrolunan şirketin malvarlığını bir bütün halinde*

²⁴⁴ Yaltı, B.: **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, s.130.

²⁴⁵ Tekinalp (Poroy/Çamoğlu): **Ortaklıklar Hukuku I**, s.129, par.143a.

²⁴⁶ Yaltı, B., s.131.

²⁴⁷ Mimaroglu, S. K.: **Ticaret Hukuku C.II**, Sevinç Matbaası, Ankara 1972, s. 137.

²⁴⁸ Oğuzman/Barlas, s.229, dn.244.

²⁴⁹ Madde gerekçesinde açıkça külli halefiyet ilkesinden söz edilmiş olmasına rağmen madde metninde de “külli halefiyet” ifadesinin bulunması gerektiği ile ilgili bkz. Moroğlu, E.: **6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Değerlendirme ve Öneriler**, On İki Levha Yayıncılık, 8. Bası, İstanbul, 2016, s.80.

devralır.” Nitekim madde gerekçesinde açıkça külli halefiyet ilkesine yer verildiği ifade edilmiştir.²⁵⁰

Her ne kadar malvarlığı kavramının kapsamına²⁵¹ 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 KVK’nın da incelenmesi gerekmektedir.

D. KVK’da Yer Alan Birleşmeye İlişkin Düzenlemeler

1. 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”

²⁵⁰ Dinç, M. / Bahadır, Ç./ Üner, E. : **Türk Ticaret Kanunu** (Gerekçeli- Karşılaştırmalı), Libra Mevzuat Dizisi, Seçkin Yayıncılık, 13. Baskı, Ankara 2019 (Dinç/Bahadır/Üner), s.230.

²⁵¹ 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/Öz, par.77.

denilmektedir.²⁵² 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.²⁵³ Bu kısımda ilk olarak ilgili düzenlemeler KVK kapsamında açıklandıktan sonra, KVK’nın TTK sistematiğinden ve terminolojisinden farklılığına ilişkin bir değerlendirme yapılacaktır. Nitekim bu husus vergi sorumluluğu konusu açısından önem taşımaktadır.

Farklılığa ilişkin dikkat çeken ilk husus birleşmenin düzenlendiği bölümün başlığında görülmektedir. İlk bakışta devir, birleşmeden farklı bir yeniden yapılandırma türü gibi gözükmektedir. KVK’da birleşme, KVK’nın ikinci kısmının “Tasfiye, Birleşme, Devir, Bölünme ve Hisse Değişimi” başlığını taşıyan dördüncü bölümünde düzenlenmiştir. Bu bölümde ilk olarak tasfiye konusunun düzenlendiği KVK’nın 17. maddesi yer almaktadır. Sonrasında yer alan KVK m.18, birleşmeyi düzenleyen bir maddedir. Kanun’un “devir, bölünme ve hisse değişimi” başlığını taşıyan 19. maddesinde de bazı

²⁵² Karayalçın, Y., s.123.

²⁵³ Altay, A. E.: **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.E., s.177, 197; Maliye Hesap Uzmanları Derneği: **Beyanname Düzenleme Kılavuzu**, MBHUD, İstanbul 2018 (Beyanname Düzenleme Kılavuzu), s.385; Şenyüz, D. / Yüce, M. / Gerçek, A.: **Türk Vergi Sistemi**, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 16. Baskı, Bursa 2019 (Şenyüz/Yüce/Gerçek), s.246-247; Yaltı, B., s.201.

devirlerin, birleşme hükmünde olduğu kabul edilmiştir. Ayrıca 20. maddede de devir, bölünme ve hisse değişimi hallerinde vergilendirmenin nasıl olacağının düzenlendiği görülmektedir.

2. 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; münfesi 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 değerlendirileceği 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.

a. Tasfiye Memurlarının Sorumluluğu

KVK'nın birleşmeyi düzenlediğı 18. maddesinin 3. fıkrasında, birleşilen kurumun 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 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 İİK'nın 207. maddesine uygun bir karşılık ayırmadan, aynı Kanun'un 206. maddesinin dördüncü sırasında yazılı alacaklılara ödeme ve

ortaklara paylaşırma yapamazlar.²⁵⁴ Aksi takdirde bu vergilerin asıl ve zamları ile vergi cezalarından şahsen ve müteselsilen sorumlu olurlar. Dördüncü sırada ise, “imtiyazlı olmayan diğer bütün alacaklar” ifadesi yer almaktadır. Dördüncü sıradaki alacakların imtiyazlı olmayan alacaklar olarak ifade edilmesi karşısında ilk üç sırada yer alan alacakların imtiyazlı olduğu anlamı çıkartılabilir.

İİK’nın 207. maddesine göre; her sıranın alacaklıları, aralarında müsavi hakka maliktirler. Bir sıra evvelki alacaklıların, alacakları tamamen karşılanmadıkça sonra gelen sıradakilere ödeme yapılamaz. Dolayısıyla ilk üç sırada geçen alacaklar ödenmeden dördüncü sırada yer alan imtiyazlı olmayan alacakların ödenmesi mümkün olmayacaktır. Bu sıralamada devletin vergi alacağı üçüncü sırada özel kanunlarda imtiyazlı olduğu belirlenen alacaklar kısmında yer almaktadır.

Vergi alacağından kastedilen ise ortaklığın tahakkuk etmiş borçları ve tasfiye beyannamelerine göre hesaplanan vergilerdir.²⁵⁵ Tahakkuk etmiş vergi borçları açısından

²⁵⁴ Kanun’un 206. maddesinde bu sıralama belirlenmiştir. Buna göre, birinci sırada: A) İşçilerin, iş ilişkisine dayanan ve iflasın 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.

²⁵⁵ Eşgin, O.: **Ortaklıklarda Tasfiye İşlemlerinin Türk Vergi Sistemi Açısından Değerlendirilmesi**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2017, s.183.

konu itibariyle herhangi bir sınırlama olmaksızın²⁵⁶ 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 paylaştırma yapılmış olsun. Sonuç itibarıyla, birleşilen şirketin vergi ödevleri aşağıdaki gibi olup bu ödevler vergi sorumluluğu²⁵⁷ kapsamında değerlendirilebilecektir.

b. 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:

i. Birleşme kârının beyan edilmesi

²⁵⁶ 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 paylaştırma neticesinde tasfiye memurunun sorumluluğu gündeme gelebilecektir.

²⁵⁷ 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.

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 olacağının düzenlendiği 18. maddesinin 3. fıkrasının atfı sebebiyle beyanname verme ödevinin de birleşilen kuruma ait olacağı sonucu çıkartılabilecektir. Nitekim aksi yönde değerlendirmeler olsa da²⁵⁸, öğretide birçok görüş de birleşme beyannamesinin birleşilen kurum tarafından verilmesi gerektiği yönündedir.²⁵⁹

Beyan ödevi birleşilen şirkete atfedildiği takdirde, birleşilen şirketin şekli vergi sorumluluğu kapsamında değerlendirilebilir. Zira vergi sorumluluğu, mükellefin hem

²⁵⁸ 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'nın 18'inci maddesi gereği birleşilen şirkete yüklenemeyeceği yönündeki görüş için bkz. Altay, A. E., s.87.

²⁵⁹ **Beyanname Düzenleme Kılavuzu**, s.385; Kavak, A.: **Sermaye Şirketlerinin Tasfiye, Birleşme, Devir ve Bölünme İşlemleri**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 2009, s.186-187; Kızılot, Ş.: **Kurumlar Vergisi Kanunu Şerhi ve Uygulaması**, C. II, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2000, s. 2354; Nazalı, E.: **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; Özbacı, Y.: **Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamalar**, Oluş Yayıncılık, Ankara 2012, s.546; Yaltı, B., s.201.

şekli hem de maddi ödevlerine ilişkin olabilir.²⁶⁰ Burada da beyan yükümlülüğü birleşilen şirketin vergi sorumluluğu olarak ortaya çıkacaktır.

ii. 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.²⁶¹ Bu beyannamelerin verilmesi, birleşme kârının beyanından sonraya bırakılamaz. Bu beyannamelerin zamanında verilmemesi halinde ortaya çıkabilecek olan cezalardan da birleşilen şirket sorumlu olacaktır.²⁶² Hiç şüphesiz bu durum da birleşilen şirketin şekli vergi sorumluluğu olarak değerlendirilebilecektir.

iii. Birleşme kârı üzerinden tarh edilecek verginin ödenmesi

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

²⁶⁰ Öncel M.: **Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk**, s.41.

²⁶¹ Özbacı, Y., s.546.; Göktuna, H.D.E., s.187; Kızılot, Ş., s.2354, 2355; Yaltı, B., s.201.

²⁶² Nazalı, E., s.113.

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.

iv. 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 öngörülmüş 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.²⁶³ Bu nedenle birleşilen kurumun ödev ve sorumlulukları, itirazlı tarhiyat için karşılık ayrılması ve tahakkuk etmiş vergilerin ödenmesinden doğan sorumluluktur.²⁶⁴

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 ödevlerinin yerine getirilmesinden birleşilen şirketin sorumluluğunun da, vergi sorumluluğu olarak nitelendirilebilmesi gerekir.²⁶⁵ Öğretide ise, birleşme (vergili birleşme) halinde, devirden (vergisiz birleşmeden) farklı olarak, vergi sorumluluğu kapsamında değerlendirilmediği görülmektedir. Şöyle ki, Öncel'in "*Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk*" başlıklı makalesindeki vergi sorumluluğu halleri değerlendirilirken, "*külli halefiyette mirasçılarının ve teşebbüslerin küll olarak devrinde devralan teşebbüsün durumu*" başlığı altında yapılan incelemede, 5422 sayılı KVK'nın

²⁶³ Özbalcı, Y., s.547.

²⁶⁴ Göktuna, H.D.E., s. 187; Kızılot, Ş., s.2356.

²⁶⁵ İtirazlı tarhiyatlar için karşılık ayırma yükümlülüğü de vergi sorumluluğu kapsamında değerlendirilebilir. Nitekim vergi sorumluluğu açısından mutlaka tahakkuk etmiş olan bir verginin ödenmesinden doğan sorumluluk olması gerekmez, önemli olan vergiyi doğuran olayın bir başkasının kişiliğinde gerçekleşmiş olan vergiye ilişkin şekli ve/veya maddi ödevlerden sorumluluktur.

sadece vergisiz birleşmelerin düzenlendiği maddelere (37-39) atıf yapılmıştır. 5422 sayılı KVK'nın vergili birleşmeleri düzenleyen 36. maddesine değinilmemiştir.²⁶⁶

Tuncer ve Şanver'in "Vergi Mükellefiyeti, Vergi Borcu ve Vergi Mesuliyeti" isimli eserinde vergi halefiyeti grubuna mirasçılar ve devir halini ele alan; tasfiye durumunu ise bu kapsamda değerlendirmeyen Prof. Blumenstein'in gruplandırmasından söz edilmiştir.²⁶⁷

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 kül olarak devralan teşebbüsün sorumluluğu*" başlığı altında, sadece sermaye şirketlerinin vergisiz birleşmelerinde külli halefiyete benzer bir durumun söz konusu olduğundan söz etmiş²⁶⁸ ve vergili birleşmeleri vergi sorumluluğunun kapsamının dışında bırakmıştır.

²⁶⁶ Öncel M.: **Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk**, s.48-49.

²⁶⁷ Bir yandan da bu ayrımı suni kalması nedeniyle eleştirmektedir. Bkz. Tuncer, S. / Şanver, S.: "Vergi Mükellefiyeti – Vergi Borcu – Vergi Mesuliyeti", **İktisat ve Maliye Dergisi**, Cilt V, 1959, s. 525-537, s.536.

²⁶⁸ Karakoç, Y.: **Vergi Hukuku**, s.231.

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.²⁶⁹ 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.²⁷⁰

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 kül 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 değerlendirildiğinde, TTK’daki külli halefiyet maddesine

²⁶⁹ Karayalçın, Y., s.123, dn.19.

²⁷⁰ Bilici, N.: s.48, dn.84.

rağmen, vergisiz birleşmelerden farklı olarak, vergili birleşmelerde külli halefiyetin vergi borcu ilişkisini kapsamadığını söylemek mümkün olabilecek midir?²⁷¹

Vergi borcu ilişkisi açısından külli halefiyet ilkesinin uygulanmayacağı²⁷², 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, yukarıda açıklandığı üzere 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.²⁷³ Dolayısıyla, vergili birleşmelerde de vergisiz birleşmede

²⁷¹ Bu hususa aşağıda tekrar değinilecektir.

²⁷² 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.

²⁷³ 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.

olduğu gibi birleşilen şirketin, birleşen şirketin tahakkuk etmiş vergi borçları sebebiyle vergi sorumluluğunun olduğu ifade edilebilir.

v. Birleşme işleminin vergi kanunları yönünden incelenmesinin talep edilmesi

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 değerlendirilmelidir.

c. 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 olduğuna şüphe yoktur. Bununla birlikte, birleşmenin gerçekleşmesinden önce yerine getirilmiş olması gereken vergi ödevlerinin yerine getirilmemesinden doğan sorumluluk, yukarıda açıklanan kapsamda yer almamaktadır.²⁷⁴ Birleşilen kurumun bu borçlardan sorumlu olup olmadığına ilişkin

²⁷⁴ Vergileme ile ilgili ödevlerinden zamanında yerine getirilmemiş olmasından doğan sorumluluk bakımından açıklık olmamakla birlikte tasfiye memurunun sorumlu tutulmaması gerektiği hakkında bkz. Özbacı, Y., s.489.

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 düzenlemede birleşmeden önceki vergi ödevlerinin yerine getirilmemesinden doğacak olan sorumluluğu özel hükümde

düzenlemeyerek bilinçli olarak susmuş mudur²⁷⁵ 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 kullanımı açısından önem taşır. Zira külli halefiyet ilkesinin kabulü ile birleşilen şirket, vergi sorumluluğundan daha geniş yetkiler elde etmektedir. Nitekim birleşilen şirket, 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

²⁷⁵ 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/Barlas, s.97, par.327.)

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. fıkrasında²⁷⁶ yer almaktaydı.²⁷⁷

²⁷⁶ 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 olacağından 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>).

²⁷⁷ 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*

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.²⁷⁸

Söz konusu düzenleme ile genel olarak burada bir değerlendirme yapmak uygun olacaktır. VUK'un 10. maddesine 21.03.2018 tarihinde 7103 sayılı Kanun ile eklenen 5. fıkra ile tasfiye edilerek tüzel kişiliği ticaret sicilinden silinmiş olan mükelleflerin, tasfiye öncesi ve tasfiye dönemlerine ilişkin her türlü vergi tarhiyatı ve ceza kesme işlemi, müteselsilen sorumlu olmak üzere, tasfiye öncesi

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 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 tasarısının 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.

²⁷⁸ “*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, H.D.E., s.187. 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. Nazalı, E., s.113.

dönemler için kanuni temsilcilerden, tasfiye dönemi için tasfiye memurlarından herhangi biri adına yapılacağı düzenlenmiştir.

Tüzel kişiler de 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 sadece tasfiye memurlarını değil; kanuni temsilcileri de ilgilendiren genel nitelikli bir düzenlemedir. Dolayısıyla bu düzenlemenin KVK yerine daha genel bir kanun olan VUK'da doğrudan kanuni temsilcilerle ilgili olan madde içeriğinde düzenlenmiş olmasının daha isabetli olduğu görüşündeyiz.

Bununla birlikte; söz konusu düzenlemenin amacını aşar nitelikte olduğu kanaatindeyiz. Söz konusu düzenleme ile, vergi ödevlerini zamanında ve eksiksiz yerine getiren kanuni temsilci veya tasfiye memurlarının öncesinde veya sonrasında kendilerinin görevde olmadığı ve müdahale imkanının bulunmadığı bir dönemde gerçekleşen bir fiilden herhangi bir süre sınırlaması da olmaksızın, müteselsilen sorumlu tutulmaları sonucu doğmaktadır.

Tasfiye öncesi dönemlerde kanuni temsilcilerde, tasfiye döneminde de tasfiye memurlarında değişiklik olması mümkündür. Vergi tarhiyatının yapılamamış olması belli bir dönemdeki kanuni temsilcinin veya yine belli bir dönemdeki

tasfiye memurunun kusuru sebebiyle gerçekleşmiş olabilir ve öncesinde veya sonrasında kanuni temsilci veya tasfiye memuru değişmiş olabilir. Getirilen bu düzenleme ile, vergi ödevlerini zamanında ve eksiksiz yerine getiren kanuni temsilci veya tasfiye memurlarının öncesinde veya sonrasında kendilerinin görevde olmadığı ve müdahale imkanının bulunmadığı bir dönemde gerçekleşen bir fiilden herhangi bir süre sınırlaması da olmaksızın, müteselsilen sorumlu tutulmaları sonucu doğmaktadır. Benzer bir sonuç, AATUHK'nın mükerrer 35. maddesinin Anayasa Mahkemesince iptal edilen, farklı dönemlerdeki kanuni temsilcileri aynı borçtan müteselsil sorumlu kılan 5. fıkrasına göre de doğmaktaydı. Anayasa Mahkemesi'nin söz konusu fıkrayı iptal ederken gösterdiği gerekçe, VUK'un 10. maddesine eklenen 5. fıkra için de geçerli olabilecek niteliktedir. Öyle ki, vergi ödevlerini zamanında ve eksiksiz yerine getiren kanuni temsilci veya tasfiye memurlarının öncesinde veya sonrasında kendilerinin görevde olmadığı ve müdahale imkanının bulunmadığı bir dönemde gerçekleşen bir fiilden müteselsilen sorumlu tutulmaları, “...adalet ve hakkaniyet ilkeleri karşısında, bireyin bu şekilde belirsiz ve güvencesiz bir biçimde kendi kusurundan kaynaklanmayan bir nedenle, başkalarının eylem veya ihmali sonucu oluşacak sorumluluğa ortak olması adalet ve hakkaniyetle bağdaşmaz.”²⁷⁹

VUK'un 10. maddesine eklenen 5. fıkra sadece vergi tarhiyatına ilişkin olmayıp; kanuni temsilcilerin ve tasfiye memurlarının cezalardan da müteselsil sorumlu

²⁷⁹ Anayasa Mahkemesi Kararı, 2014/144 E. 2015/29 K. 19.3.2015 RG: 3.4.2015-29315. <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2015/04/20150403-7.pdf>

olacağına ilişkin bir ifade içermektedir. Öyle ki, maddeye göre “... her türlü vergi tarhiyatı ve ceza kesme işlemi, müteselsilen sorumlu olmak üzere, tasfiye öncesi dönemler için kanuni temsilcilerden, tasfiye dönemi için tasfiye memurlarından herhangi biri adına yapılır.”

Çağdaş ceza hukukunun temel ilkelerinden biri olan cezaların şahsiliği ilkesi Anayasamızda güvence altına alınmıştır. Anayasamızın "Suç ve cezalara ilişkin esaslar" başlıklı 38. maddesinin 7. fıkrasında "ceza sorumluluğu şahsidir." düzenlemesi yer almaktadır. Modern ceza hukukunda başkasının fiilinden dolayı sorumluluk terkedilmiş; cezaların şahsiliği prensibi benimsenmiştir. Bu ilke doğrultusundaki TCK'nın 20. maddesine göre de "Ceza sorumluluğu şahsîdir. Kimse başkasının fiilinden dolayı sorumlu tutulamaz." Getirilen düzenleme farklı dönemlerde kanuni temsilci olan kişilerden birinin kusuru sebebiyle diğerlerinin de sorumluluğunu öngörmesi nedeniyle kanaatimizce Anayasa'ya aykırılık teşkil etmektedir.

Son olarak belirtmek gerekir ki, KVK m.17(9), yeni VUK m.10(5) sadece kurumlar vergisine ilişkin değildir; bütün vergileri kapsamaktadır. Danıştay'a göre; *“5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 17. maddesinin 9. fıkrasının, tasfiyesi tamamlanmak suretiyle tüzel kişiliği ortadan kalkmış ve hukuk aleminde varlığı sona ermiş mükellefler hakkında, tasfiye dönemine ve tasfiye öncesi*

döneme ilişkin olarak yapılacak her türlü vergi tarhiyatı ve kesilecek cezalar için uygulanması öngörülmüş; bu hükmün, sadece kurumlar vergisi tarhiyatları için uygulanacağı konusunda bir düzenlemeye yer verilmemiş, aksine madde metninde açıkça "her türlü vergi tarhiyatı ve kesilecek cezalar"dan bahsedilmek suretiyle, madde hükmünün, tüm vergi ve cezalar için uygulanması amaçlanmıştır. Bu durumda, söz konusu düzenlemeyi, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'na eklenmiş olması nedeniyle, sadece kurumlar vergisine ilişkin olarak uygulanacağı şeklinde yorumlamak; anılan düzenlemenin, tasfiyesi tamamlanan kurumların vergilendirilmesi konusunda genel bir kanun hükmü getirmiş olan Kanun koyucunun iradesinde öngörülmeven şekilde kurumlar vergisi dışındaki diğer tüm vergiler için uygulanabilirliğini ortadan kaldıracacağı gibi, Kanun koyucunun, söz konusu düzenlemeyi yapmaktaki amacına da aykırı olacaktır.”²⁸⁰ Kaldı ki sorumluluğu sadece kurumlar vergileri ile sınırlayan bir yorum külli halefiyet ilkesi ile de bağdaşmaz.

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 malvarlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacakların, kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin malvarlıklarından alınacağı

²⁸⁰ T.C. Danıştay 9. D., E.2013/11310, K.2013/12989, T.26.12.2013
<http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.html>

düzenlenmiştir. Kanuni temsilcinin²⁸¹ malvarlığına gidebilmek için sağlanması gereken kümülatif koşullar birlikte var olmadıkça, vergi mükelleflerinin veya sorumlularının vergi borçlarından dolayı bunların kanuni temsilcilerinin takip edilmelerine olanak yoktur.²⁸² 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 ödevlerini yerine getirmemiş olmasıdır. Üçüncü koşul ise bu ödevlerin yerine getirilmemesinin kanuni temsilcinin kusurlu davranışından kaynaklanmış olmasıdır.²⁸³

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

²⁸¹ Vergi ve/veya buna bağlı alacağın doğduğu tarihten tahsil tarihine kadar şirketin kanuni temsilcilerinde değişiklik olması mümkündür. Bu durumda hangi aşamanın esas alınması gerektiği, sorumluluk atfedilecek olan kanuni temsilcinin belirlenmesi açısından önem taşır. Bu konuda adil olmayan sonuçları engellemek amacıyla, söz konusu sorumluluğun hangi ödevin yerine getirilmemesi sebebiyle doğduğunun araştırılarak, o dönemde görevli olan ve vergi ödevini gereği gibi yerine getirmeyen kanuni temsilci esas alınması gerektiği görüşündeyiz. Bu konu hakkında ayrıca bkz., Candan, T.: **Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Alacaklardan Sorumluluğu**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Güncelleştirilmiş 3. Baskı, Şubat 2006 (Kanuni Temsilcinin Sorumluluğu), s.76-78.

²⁸² Candan, T.: **Kanuni Temsilcinin Sorumluluğu**, s.94.

²⁸³ Candan, T.: **Kanuni Temsilcinin Sorumluluğu**, s.95.

birleşilen kuruma yükletilemez.²⁸⁴ Ancak bu görüş karşısında da, yukarıda belirttiğimiz üzere, külli halefiyet ilkesine rağmen²⁸⁵, birleşmeden önceki dönemlere ilişkin vergisel yükümlülüklerden neden birleşilen şirketin sorumlu tutulmaması gerektiğinin açıklanması gerekir.

Kanuni temsilcinin sorumluluğu ile ilgili ilk koşulun sağlanıp sağlanmadığını incelerken²⁸⁶, 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.

²⁸⁴ Özbalcı, Y., s.548; Kızılot, Ş., s.2357; Göktuna, H.D.E., s.187.

²⁸⁵ Külli halefiyetin varlığını kabul ettiğimizi varsaydığımız ihtimalde bu açıklamamız geçerlidir.

²⁸⁶ 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.

Dolayısıyla kanuni temsilcinin sorumluluğuna gitmeden önce birleşilen şirketin malvarlığından söz konusu alacağın tamamen ya da kısmen tahsiline imkân olup olmadığının incelenmesi gerekecektir.

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 için²⁸⁷ 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

²⁸⁷ 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, O.: "Vergi Yargılaması Hukukunda Ehliyet", **TAAD**, S.19, Ankara 2014, s.355-414. (Ehliyet), 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>).

gidilmeden önce birleşen mi birleşilen şirketin mi malvarlığına başvurulacağını tespiti açısından dır.

TTK’da açıkça öngörölmüş 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 yapar. Bu durumda özel hukuk kaideleri tamamen vergi hukuku alanında da uygulanacaktır.²⁸⁸ İkinci hal ise, vergi hukukunun özel hukuka zımnen atıf yapması ya da hiç yapmaması halidir.²⁸⁹ 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 durum ise vergi hukukunun özel hukuktan açıkça ayrılan bir düzenleme getirmesi halidir.²⁹⁰

Vergili birleşmelerde külli halefiyetin düzenlenmemiş olması durumunun bilinçli susma olarak değerlendirilip değerlendirilmediğine göre ikinci veya üçüncü kategoride

²⁸⁸ Erginay, A.: “Vergi Hukuku ve Diğer Hukuk Branşlarıyla Münasebeti”, **AÜHFD**, C: 8, Sayı:3 – 4, Eylül - Ekim 1951, s.670-686. (Vergi Hukukunun Diğer Hukuk Branşlarıyla Münasebeti), s. 681.

²⁸⁹ Erginay, A.: **Vergi Hukukunun Diğer Hukuk Branşlarıyla Münasebeti**, s. 682.

²⁹⁰ 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 anlaşılmamalıdır. Yoksa vergi hukukunun özel hukuk alanının etkileyecek bir değişiklik yapması şeklinde anlaşılmamalıdır. KVK’nın bu hususu özel hukuk alanında değiştirdiğini veya aksini öngördüğünü iddia etmek hukukta antinominin varlığını kabul etmek anlamına gelir ki bu mümkün değildir.

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.²⁹¹ Fransız yazar Troabas'a göre de vergi kanunlarının hiç atıf yapmadıkları hallerde vergi hukukunun özel hukuk kaidelerine bağlı olacağı iddiası yanlıştır.²⁹² Nitekim bu kategori kapsamında yapılmış olan

²⁹¹ Erginay, A.: **Vergi Hukukunun Diğer Hukuk Branşlarıyla Münasebeti**, s. 682.

²⁹² Erginay, A.: **Vergi Hukukunun Diğer Hukuk Branşlarıyla Münasebeti**, s. 682.

açıklamalar vergi hukukuna hakim olan vergilerin yasallığı ilkesi açısından ortaya çıkabilecek herhangi bir tereddüdü 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. Birleşmede, birleşmeden önceki vergi ödevlerinin yerine getirilmemesinden doğan sorumluluk açısından birleşilen şirkete başvurulamamasını, KVK’nın külli halefiyeti öngörmediği sonucuna bağlamak bu görüşe göre uygun olmayacaktır. TTK’da külli halefiyetin öngörüldüğü, KVK’da ise öngörülmediği görüşü²⁹³ külli halefiyet ilkesinin TTK’da açıkça öngörülmüş olması sebebiyle de savunulamayacaktır.

Bununla beraber, Yargıtay’ın şirketlerin birleşmesinde (vergili vergisiz birleşme ayrımına girmeksizin) külli halefiyet ilkesini vurguladığı kararları mevcuttur. Örneğin, Yargıtay’ın 2008 tarihinde verdiği bir karara göre: “...*Şirket hisselerinin devri veya şirketlerin birleşmesi halinde, önceki şirketin aktif ve pasifleri tümü ile yeni şirkete*

²⁹³ Karayalçın, KVK’da yer alan birleşme kavramının, TTK’da yer alan birleşme kavramını tam olarak ifade etmediğini ve aralarında başlıca iki fark olduğunu belirtmektedir. “*Farklardan ilki ticaret hukukunda birleşmenin şahıs şirketleri arasında da mümkün olmasıdır, ikincisi ise külli halefiyet açısından*.” Karayalçın, Y., s.123, dn.19.

geçer. Kayden iki ayrı tüzel kişiliğin olması fiili birleşme karşısında bir şey ifade etmez.

Ticari işletmelerde devamlılık esas olduğundan, sonraki öncekinin devamı

niteliğindedir. Külli halefiyet gereği sonradan ticari işletmeyi devralan şirket, daha

önceki şirketin borçlarından sorumludur. İlam borçlusunun borçlarından da külli

halefiyet kuralları gereğince davalı şirket sorumludur....”²⁹⁴ Görüldüğü üzere,

devrolunan şirketin kamusal bir borcundan devralan şirket sorumlu tutulmuştur. Aynı

hususu kamusal bir borç olan ilam harçları dışında vergi borçları için de kabul etmek

uygun olacaktır.

Kanaatimizce KVK’nın, TTK’da öngörülen ilkeye aykırı bir düzen öngörmesinin

kabulündense, bazı vergi borçları açısından farklı bir düzenin getirilmiş olduğunu

söylemek daha doğru olacaktır. Külli halefiyet ilkesinin vergi borcu ilişkisinin tarafını

birleşilen şirket olarak değiştirmesinin tek sonucu, borçların kimin malvarlığından talep

edilebileceğinin tespiti değildir. Eğer külli halefiyetin öngörüldüğünü kabul edersek,

borç ilişkisinden doğan borçlara ilişkin ödevleri yerine getirme yükümlülüğü olduğu gibi

hakları ileri sürebilme imkânı da birleşilen şirkete ait olacaktır.²⁹⁵ Vergi borçları

açısından, hangi borçlardan birleşilen şirketin sorumlu olacağı, tasfiye memurlarının

sorumluluğunu düzenleyen KVK’nın 17. maddesine yapılan atıf suretiyle tasfiye

dönemindeki belirsizlikleri gidermek amacıyla belirlenmiştir. Madde sadece tahakkuk

²⁹⁴ T.C. Yargıtay, 13. HD, E.2008/56, K.2008/6260, T.7.5.2008.(<http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.html>)

²⁹⁵ Bu konu hakkında bkz. s.27-28.

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.²⁹⁶ 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 ayrısı düzenleme de bulunmadığından geçmiş dönem vergi borçları için de kanuni temsilcinin sorumluluğuna gitmeden önce vergi sorumlusu sıfatıyla birleşilen şirkete başvurma'nın gerekli olduğu kanaatindeyiz.

²⁹⁶ Göktuna, H.D.E., s.187.

3. Devir

KVK'nın 19. ve 20. maddeleri devre ilişkindir. KVK madde 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 bilânço değerlerinin, birleşilen kurum tarafından bir bütün halinde devralınması ve aynen bilânçosuna 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 sonuna kadar geçen süre içerisinde yapılması halinde, münfesi kurumun önceki hesap dönemine ilişkin olarak hazırlayacakları ve müştereken imzalayacakları münfesi kuruma ait kurumlar vergisi beyannamesini, birleşmenin Ticaret Sicili Gazetesinde ilan edildiği tarihten itibaren otuz gün içinde münfesi kurumun bağlı bulunduğu vergi dairesine vermeleridir. Ayrıca, birleşilen kurum, münfesi kurumun tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarını ödeyeceğini ve

diğer ödevlerini yerine getireceğini münfesi kurumun birleşme sebebiyle verilecek olan kurumlar vergisi beyannamesinin ekinde vereceği bir taahhütname ile taahhüt edecektir.

Burada KVK'nın 19. maddesinde önem taşıyan husus, münfesi kurumun devir tarihindeki bilanço değerlerinin, birleşilen kurum tarafından "bir bütün halinde" – Kanun'un eski halindeki ifadesiyle "köl 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 öngörölmüştür. Yargı kararları da bu sonucu destekler niteliktedir.²⁹⁷

KVK madde 20(b)'de birleşilen kurumun, münfesi kurumun tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarını ödeyeceğini ve diğer ödevlerini yerine getireceğini münfesi kurumun birleşme sebebiyle verilecek olan kurumlar vergisi beyannamesinin ekinde vereceği bir taahhütname ile taahhüt edeceği ve mahallin en büyük mal memurunun, bu hususta

²⁹⁷ "...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.

birleşilen kurumdan ayrıca teminat isteyebileceği düzenlenmiştir.²⁹⁸ Burada devrolunan şirketin vergi borçlarına ilişkin olarak idareye ek bir güvence getirilmiştir.²⁹⁹ 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, 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.³⁰⁰ İlgili taahhütname idare açısından ek bir güvence getirmese de bu şarta

²⁹⁸ Birleşilen kurumdan ayrıca teminat istenilebilme hakkına ilişkin düzenleme, borçlu kurumu devralmak suretiyle borçtan kurtarmayı taahhüt eden kurumun alacaklının 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.

²⁹⁹ KVK'nın 20. maddesinin (b) bendindeki düzenlemenin hukuki niteliği ile ilgili olarak bir değerlendirme yapılacak olursa, beyannamenin ekinde verilen taahhütname ile bir nevi borcun kanunen dış yüklenilmesinin öngörülmüş olduğunu söylenebilir. Nitekim borcun dış yüklenilmesinde, üçüncü bir şahsın alacaklı ile akit yaparak asıl borçlunun yerine geçmesi söz konusu olmaktadır; borcun pasif süjesi değişmektedir. KVK'nın 20. maddesi uyarınca verilen taahhütname ile benzer bir sonucun doğduğu söylenebilir.

Burada tarafların arasında imzalanan birleşme sözleşmesinin de borcun iç yüklenilmesi olarak değerlendirilmesi mümkündür. Tarafların borcun iç yüklenilmesine ilişkin getirecekleri (kanunların vergi borçları açısından öngördüğünden) farklı bir düzenleme sadece taraflar arasında hüküm ifade edebilir. Ancak yine de taraflar, sözleşmelerinde vergi borcuna ilişkin kanunda öngörülenden farklı bir sonuç doğurabilecek nitelikte bir hüküm kararlaşırlarsa, bu hüküm idare açısından hüküm ifade etmeyecektir. Nitekim, VUK'un 8. maddesinin 3. fıkrasına göre, vergi kanunlarıyla kabul edilen haller müstesna olmak üzere, mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna ilişkin özel mukaveleler vergi dairelerini bağlamaz. Dolayısıyla böyle bir anlaşma vergi idaresini bağlamayacaktır. Vergi borçlarına veya vergi sorumluluğuna ilişkin, vergiyi doğuran olay gerçekleştikten sonra, tasarrufta bulunma yetkisi vergiyi doğuran olay kısmında yer alan taraflara ait olmadığından, borcun iç yüklenilmesine ilişkin bir düzenlemeye gerek bulunmamaktadır. Bu iki hüküm olmasaydı bile, borcun iç yüklenilmesine ilişkin bir anlaşma olmadan, devralan kurumun idareye vereceği taahhütname, bir diğer ifade ile borcun dış yüklenilmesi ile borcun naklinin söz konusu olabileceğini söylemek mümkün olurdu. Zira, borcun dış yüklenilmesi, borcu üzerine almak isteyen üçüncü şahısla borçlu arasında önceden bir akit yapılmasını gerekli kılmaz. Başka bir ifade ile, borcun nakli için devrolunan şirkete, devralan şirketin daha önce borçtan kurtarma taahhüdünde bulunmuş olup olmaması önem taşımaz. Üçüncü şahısla borçlu arasında hiçbir iç münasebet veya hiçbir akdi bağ mevcut olmasa bile borcun nakli mümkün olabilir. Üçüncü şahısla borçlu arasında hiçbir iç münasebet veya hiçbir akdi bağ mevcut olmasa bile borcun naklinin mümkün olduğu hakkında bkz. Tekinay/Akman/Burcuoğlu/Altop, s.273.

³⁰⁰ Aynı yönde bkz. “...ek bir taahhütname verilmesinin hangi çıkarları güvence altına aldığı belirsizdir.” Yaltı, B., s. 215. Bu kapsamda düzenlenen müteselsil sorumluluk esası rücu imkanının getirilmemesi ve

uymamanın sonucu birleşilen şirket açısından birleşme karının vergiye tabi tutulmasıdır.³⁰¹ Birleşme kazancı, zamanında tesbit ve beyan edilmiş olacağı için re'sen takdir suretiyle belirlenir.³⁰² Münfesi kurum adına yapılan re'sen tarhiyatın muhatabı birleşilen kurumdur.³⁰³

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.³⁰⁴

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

sorumluluğun ne kadar süreceğine ilişkin herhangi bir belirleme yapılmamış olması açısından eleştiriye açıktır.

³⁰¹ Yaltı, B., s.216.

³⁰² Yaltı, B., s.216.

³⁰³ Yaltı, B., s.216.

³⁰⁴ 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, S.: “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**, İSMMMO, Yıl 2008, Sayı:85, s.181-188., s.183-185.

sahip olacaktır. Örneğin, KDV iadesi yapılacak ise bu birleşilen şirkete yapılacaktır.³⁰⁵

Belli şartlara uyulması halinde birleşilen kurum, birleşen kurumların birleşme tarihi itibarıyla öz sermaye tutarını geçmeyen zararlarını kazançlarından indirebilmektedir.³⁰⁶

Yine benzer şekilde ve belirli şartlar dahilinde, birleşen şirketin, devir tarihine kadar olan kazançlarının vergilendirilmesi için verilen devir beyannamesinde, hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilemeyen geçici verginin kalması halinde bu tutar birleşilen şirkete ait olabilecektir.³⁰⁷ Bunun gibi, diğer şartların da sağlanması ile, birleşen şirketin devir tarihine kadar olan kazançlarının vergilendirilmesi için verilen devir beyannamesinde, hesaplanan kurumlar vergisinden dönem içerisinde tevkif suretiyle ödenen vergilerin mahsubundan arta kalan tutarların, birleşilen şirketin vergi borçlarının mahsuben iadesi olanaklı bulunmaktadır.³⁰⁸

³⁰⁵ “...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 infisah eden ... tarafından yüklenilen ve devir tarihine kadar indirilemeyen KDV, firmanız tarafından indirim konusu yapılabilecektir. ...nin 2010 yılında gerçekleştirdiği indirimli orana tabi işlemlerle ilgili olarak yüklendiği 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.

³⁰⁶ Güngör, S., s.185.

³⁰⁷ Güngör, S., s.186.

³⁰⁸ Güngör, S., s.186.

E. KVK ile TTK Sisteminin Karşılaştırılması

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 şirkete 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 birbirlerine paralel olup olmadığı yönünde çeşitli görüşler ileri sürülmüştür.³⁰⁹

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” özdeşdir.³¹⁰ Bir diğer görüşe göre³¹¹, TTK ve KVK açısından

³⁰⁹ Bu görüşler hakkında detaylı bilgi için bkz. Yaltı, B., s.166-176.

³¹⁰ Erginay, A.: **Vergi Hukuku**, s.75.

³¹¹ Öncel, M.: **Bankaların Devir ve Birleşmelerinin Vergi Hukuku Açısından İncelenmesi ve Uygulamada Ortaya Çıkan Sorunlar**, Türkiye Bankalar Birliği Yayınları, Ankara 1978. (Bankaların Devir ve Birleşmeleri), s.4-5.; Yaltı, B., s.174.

birleşme kavramı üst bir kavram olarak aynı şeyi ifade etmekle birlikte, devir kavramı farklılık arz eder.³¹²

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.³¹³

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.³¹⁴ Bununla beraber hem özel hukukun hem de kamu hukukunun birçok kavramı vergi hukukunda da kullanılır ancak bu kavramların yorumlanmasında vergi hukukuna özgü bir değerlendirme yapılmalıdır.³¹⁵ Dolayısıyla devir kavramını da TTK'de yer aldığı şekli ile değil; vergi hukukuna özgü bir şekilde nitelendirmek gerekir.

³¹² Yaltı, B., s.170.

³¹³ Aynı yönde bkz. “Kurumlar Vergisi Kanunu açısından da birleşmeden söz ederken, birleşmenin her iki türünün de gön önüne alınması gerekir.” Kızılot, Ş., s.2375.

³¹⁴ Mutluer/Dayanç: **Vergi Hukuku**, s.17.

³¹⁵ “Diğer hukuk kollarının kavramları veya kuralları, vergi hukukunun kendi yapısına göre ve ona uymak üzere şekil alacak ve benimsenmiş olacaktır.” Erginay, A.: **Vergi Hukuku**, s.31

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.

F. AATUHK'da Yer Alan Şirketlerin Birleşmesine İlişkin Düzenlemeler

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.

V. Sermaye Şirketlerinin Bölünmesinde Vergi Sorumluluğu

A. Genel Olarak

Sermaye şirketleri, bölünme işlemini de çeşitli nedenlerle tercih edebilirler. Özellikle büyük şirketlerde yönetsel güçlüklerin önüne geçerek³¹⁶, küçük aktif birimlerin alanlarında uzmanlaşma olanağına sahip olmaları sağlanarak daha verimli kuruluşların yaratılması bölünme ile sağlanabilmektedir.³¹⁷ Bir sermaye şirketinin malvarlığının aktif ve pasifleri ile bütün oluşturan bir bölümünü bir diğer sermaye şirketine devretmesi ve bu devrin karşılığında devreden şirketin pay sahiplerinin malvarlığı bölümünü

³¹⁶ Tekinalp (Poroy/Çamoğlu): **Ortaklıklar Hukuku I**, s.169.

³¹⁷ Doğrusöz, A. B.: Türk Vergi Hukukunda Şirket Bölünmesi ve Hisse Değişimi (I-Tam Bölünme)", **Yaklaşım Yayınları**, Ankara 2001. (Bölünme Hisse Değişimi), s.38.

devralan şirketin pay sahipliği haklarını kazanması şirketler hukuku anlamında bölünme olarak tanımlanmaktadır.³¹⁸ Bölünme, sermaye şirketlerinin ve kooperatiflerin malvarlıklarını tamamen veya kısmen kendilerinden ayırarak tasfiyesiz olarak ve kısmî küllî halefiyet yoluyla başka sermaye şirketlerine veya kooperatiflere devretmeleri ve bunun karşılığında bölünen şirketin ortaklarının devralan şirketlerde ortak konumunu ipso iure elde etmeleridir.³¹⁹ Bölünmede, bir şirket (bölünen/devreden), malvarlığının tamamını veya bir kısmını bir veya daha fazla şirkete (devralan) devretmektedir.³²⁰ taraflar açısından kısmi küllî halefiyet sonucunu doğurmaktadır.³²¹

Bölünme nedeni ile, bölünen ortaklığın sona ermesi halinde, işlemin bölünme olarak nitelendirilebilmesi, bölünen ortaklığın tüm malvarlığının aktif ve pasifleri ile bütün oluşturan bölümlere ayrılan en az iki ortaklığa devredilmesine bağlıdır. Zira, malvarlığının tümünün tek bir ortaklığa devredilmesi, birleşme olarak değerlendirilecektir.³²²

³¹⁸ Coştan, H.: **Anonim Ortaklıklarda Bölünme**, Turhan Kitabevi, 2004, s.23

³¹⁹ <https://www.lexpera.com.tr/mevzuat/gerekciler/turk-ticaret-kanunu-madde-gerekcileri/1>

³²⁰ Ayhan/Çağlar/Özdamar, s.600.; Bölünen şirket, tam veya kısmi olarak bölünen şirketi ifade eder. Devreden şirket ise, tam veya kısmen bölünen ve bölünmeye özgülenmiş bir malvarlığı parçasını veya parçalarını bir bütün halinde ve kanun hükümleri çerçevesinde, mevcut bir veya birden çok şirkete ya da yeni kuruluş yahut kuruluşlara devreden şirket anlamına gelir. Devralan şirket ise, bölünen ortaklıktan ayrılan malvarlığını, bölünmeye ilişkin hükümler uyarınca bir bütün olarak iktisap eden şirket veya şirketlerdir. (Tekinalp (Poroy/Çamoğlu): **Ortaklıklar Hukuku I**, s.170, par.160f.)

³²¹ Ayhan/Çağlar/Özdamar, s.600.

³²² Coştan, H., s.109

B. TTK’da Yer Alan Şirketlerin Bölünmesine İlişkin Düzenlemeler

Bölünme TTK’da tanımlanmamakla birlikte, bölünmenin iki ana türü olan “tam bölünme” ve “kısmi bölünme” kavramsal açıdan açıklanmıştır. TTK’nın 159. maddesine göre, bir şirket tam veya kısmi bölünebilir.

Tam bölünmede, şirketin tüm malvarlığı bölümlere ayrılır ve diğer şirketlere devrolunur. Bölünen şirketin ortakları, devralan şirketlerin paylarını ve haklarını iktisap ederler. Tam bölünüp devrolunan şirket sona erer ve unvanı ticaret sicilinden silinir (TTK m.159(1)(a)).

Kısmi bölünmede ise, bir şirketin malvarlığının bir veya birden fazla bölümü diğer şirketlere devrolunur. Bölünen şirketin ortakları, devralan şirketlerin paylarını ve haklarını iktisap ederler veya bölünen şirket, devredilen malvarlığı bölümlerinin karşılığında devralan şirketlerdeki payları ve hakları elde ederek yavru şirketini oluşturur [TTK (1)(b)].

Bölünme, malvarlığının intikali kapsamında birbiri ile yakından bağlantılı iki ana ilkeye bağlı olarak gerçekleşir. Bu ilkelerden ilki “malvarlıklarının önce ayrılması, sonra birleşmesi, aktif ve pasif özgülmesi ilkesidir”.³²³ Bölünme, bölünen ortaklığın kendisinden ayrılan bir malvarlığı bölümünün veya bölümlerinin, mevcut veya bölünme

³²³ Tekinalp (Poroy/Çamoğlu): **Ortaklıklar Hukuku I**, s.177.

için yeni kurulmuş bir ortaklık ile birleştiği bir işlemdir. Dolayısıyla bölünme ilk olarak bölünme ikinci olarak da bir birleşme işlemidir.³²⁴ Bölünme işlemi de bölünen parçaların büyüklük ve içeriklerinin belirlenmesini gerektirir.³²⁵ Bölünme için, malvarlığı bölümleri aktif ve pasifleri ile bütün oluşturmalıdır ki, daha sonraki birleşme aşamasına geçilebilsin. Nitekim bu husus TTK'nın 167. maddesinin 1. fıkrasının (b) bendi ile açıkça ifade edilmiştir. Buna göre, aktif ve pasif malvarlığı konularının devir amacıyla bölümlere ayrılması ve tahsisi, bölünme sözleşmesinin ve bölünme planının içeriğinde yer almalıdır. Bu şekilde belirleme yapıldıktan sonra birleşme aşamasına geçilir ve birleşme aşaması, şirketlerin birleşmesinden başka bir şey değildir.³²⁶

İkinci ilke bu ilkenin devamı niteliğinde olan kısmi külli halefiyet ilkesidir. Öyle ki, malvarlığının ilk olarak bölünmesi gerekliliği, sonrasındaki birleşmeye hakim olan malvarlığının bir bütün olarak kendiliğinden intikaline imkan veren külli halefiyet ilkesinden ayrışmasına neden olur. Kısmi külli halefiyet, külli halefiyetin ilkelerine tabidir. Tek farkı, külli halefiyetin parçalara özgülenmiş hali olmasıdır.³²⁷

Bölünmede sadece bölünme sonucunda malvarlığının bir kısmı devralan şirkete devredilmiş olmaz; bölünen şirketin veya ortaklarının, devralan şirkette ortaklık sıfatlarının devamının yanında, şirketin bölünen kısmı ile ilgili bütün aktif ve pasifler de

³²⁴ Tekinalp (Poroy/Çamoğlu): **Ortaklıklar Hukuku I**, s.177.

³²⁵ Tekinalp (Poroy/Çamoğlu): **Ortaklıklar Hukuku I**, s.177.

³²⁶ Tekinalp (Poroy/Çamoğlu): **Ortaklıklar Hukuku I**, s.177.

³²⁷ Tekinalp (Poroy/Çamoğlu): **Ortaklıklar Hukuku I**, s.177, par.163b.

halefiyet yoluyla bölünme sözleşmesi veya bölünme planındaki esaslar doğrultusunda (ve esas itibariyle malvarlığının devri oranında), bir bütün halinde, bölünmenin tescili ile birlikte devralan sermaye şirketine intikal eder.³²⁸ Halefiyet hem tam hem de kısmi bölünmede söz konusu olur.³²⁹ Söz konusu halefiyet, malvarlığının aktif ve buna bağlı pasiflerinden oluşan bir kısmı ifade ettiğinden külli halefiyet değil; kısmi külli halefiyettir.³³⁰

TTK'nın 159. maddesinin ilk fıkrasında tam bölünmede, şirketin “tüm malvarlığı”nın bölümlere ayrılacağı ve diğer şirketlere devrolunacağı düzenlenmiştir. “Tüm malvarlığı” ifadesinden, bölünen sermaye şirketlerinin aktif ve pasifleri, alacak ve borçları ve iş ilişkilerinin anlaşılması gerekir.³³¹ “Tüm malvarlığı” ifadesinin kapsamına uygun olarak, TTK'nın 178. maddesinde, tam veya kısmi bölünmede, işçilerle yapılan hizmet sözleşmelerinin, işçi itiraz etmediği takdirde, devir gününe kadar bu sözleşmeden doğan bütün hak ve borçlarla devralana geçeceği düzenlenmiştir. TTK'nın 179. maddesinde de “envanterde yer alan tüm aktifler ve pasifler”in devralan şirkete geçeceği açıkça ifade edilmiştir.

TTK'nın 176. maddesinde kanun koyucu alacaklıların korunması amacıyla, bölünme sözleşmesi veya bölünme planıyla kendisine borç tahsis edilen şirketin, alacaklıların

³²⁸ Ayhan/Çağlar/Özdamar, s.606.

³²⁹ Ayhan/Çağlar/Özdamar, s.606.

³³⁰ Bu yönde bkz. Ayhan/Çağlar/Özdamar, s.606.

³³¹ Ayhan/Çağlar/Özdamar, s.606.

alacaklarını ifa etmemesi halinde, bölünmeye katılan diğer şirketlerin de ikinci dereceden müteselsilen sorumlu olacağını hükme bağlamıştır.³³²

Kısmi külli halefiyet, külli halefiyette olduğu gibi bütün malvarlığı unsurlarının bir bütün halinde intikalini öngörmediğinden, hangi hak ve borçların kendiliğinden intikal ettiğinin cevabının irdelenmesi gerekir. Kısmi külli halefiyette devralan şirkete intikal edecek olan hak ve yükümlülüklerin kapsamı birbirlerine özgü olduğu ölçüde belirlenecektir. Özellikle de kamu hukuku kaynaklı hukuki ilişkiler açısından devralan şirketlerin devreden şirketin yerine geçeceğini kolaylıkla söylemek mümkün değildir.

Tam bölünmede, birden fazla şirkete malvarlığı unsuru intikal edeceğinden hangi aktif ve pasiflerin birbirine özgü olduğu devralan şirketler arasında sorun yaratabilir. Kısmi bölünmede ise, birtakım malvarlığı değerleri devreden şirket bünyesinde kalmaya devam edeceğinden bu sefer de devreden ve devralan şirketler arasında aynı sorun ortaya çıkabilecektir. Vergi ödevleri dahil olmak üzere kamusal yükümlülükler devredilen malvarlığı unsurlarına özgü ise, söz konusu yükümlülükler devralan şirkete intikal edecektir.³³³ Eğer söz konusu borçlar bölünen şirkete özgülenebiliyorsa bölünen şirkete kalacaktır.³³⁴

³³² Ayhan/Çağlar/Özdamar, s.607.

³³³ OVG Schleswig-Holstein DVBl. 2000, 1877 ; Teichmann in Lutter Rn. 79 .

³³⁴ BFH, Urteil vom 7. 8. 2002 - I R 99/00 (Baden-Württemberg, Außensenate Freiburg)
<https://beck-online.beck.de/Dokument?vpath=bibdata%2Fzeits%2Fnjw%2F2003%2Fcont%2Fnjw.2003.1479.1.htm&anchor=Y-300-Z-NJW-B-2003-S-1479&readable=2&VorgaengerDokumentStreffer3=Urteil%20vom%2031.07.2002%20->

Nitekim kanaatimizce külli halefiyetin kısmi olması, birleşilen şirket açısından ayrılan, bölünen malvarlığı değerleri için selefin yerine geçmesi anlamını taşıyacağından vergi borcu ilişkisi dahil olmak üzere bütün borç ilişkilerini devredilen malvarlığı değerlerine atfedilebilir olduğu ölçüde kapsayacaktır.

C. KVK’da Yer Alan Şirketlerin Bölünmesine İlişkin Düzenlemeler

TTK, bölünmenin geçerlilik şartları, alacaklıların hakları, devreden ve devralan ortaklığın sorumlulukları gibi temel esasları ortaya koymuştur. KVK’da yer alan düzenlemeler ise bölünme işleminin vergisel boyutlarına ilişkindir; hangi hallerde vergisel olarak daha avantajlı olduğunu düzenlemektedir.

KVK’nın 19. ve 20. maddelerinde bölünme kurumu düzenlenmiştir. KVK’nın 19. maddesinin 3. fıkrasında tam bölünme ve kısmi bölünmenin tanımı yapılmaktadır. KVK’nın 20. maddesinin 2 ve 3. fıkralarında da bölünme halinde vergilendirmenin esasları düzenlenmektedir.

KVK kapsamında TTK da olduğu gibi bölünme genel olarak tanımlanmamış türleri açısından kavramsal açıklama getirilmiştir. TTK’ya paralel bir şekilde KVK’da da tam

[%20B%204%20RA%20120%2F00%20R&VorgaengerDokumentFullname=bibdata%2Fzeits%2Fnjw%2F2003%2Fcont%2Fnjw.2003.1474.3.htm](#)

bölünme; tam mükellef bir sermaye şirketinin tasfiyesiz olarak infisah etmek suretiyle bütün malvarlığını, alacaklarını ve borçlarını kayıtlı değerleri üzerinden mevcut veya yeni kurulacak iki veya daha fazla tam mükellef sermaye şirketine devretmesi ve karşılığında devredilen sermaye şirketinin ortaklarına devralan sermaye şirketinin sermayesini temsil eden iştirak hisseleri verilmesi olarak tanımlanmıştır.

Kısmî bölünmenin ise, tam mükellef bir sermaye şirketinin veya sermaye şirketi niteliğindeki bir yabancı kurumun Türkiye’deki iş yeri veya daimî temsilcisinin bilânçosunda yer alan taşınmazlar ile en az iki tam yıl süreyle elde tutulan iştirak hisseleri ya da sahip oldukları üretim veya hizmet işletmelerinin bir veya birkaçını kayıtlı değerleri üzerinden aynî sermaye olarak mevcut veya yeni kurulacak tam mükellef bir sermaye şirketine devretmesi olarak tanımlandığı görülmektedir (KVK m.19(3)(b)). KVK’nın 19. maddesinin 3. fıkrasının (b) bendinin devamında da, üretim veya hizmet işletmelerinin devrinde, işletme bütünlüğü korunacak şekilde faaliyetin devamı için gerekli aktif ve pasif kalemlerin tümünün devredilmesinin zorunlu olduğu ifade edilmiştir. Yine aynı bent kapsamında, kısmî bölünmede devredilen varlıklara karşılık edinilen devralan şirket hisseleri, devreden şirkette kalabileceği gibi doğrudan bu şirketin ortaklarına da verilebileceği düzenlenmiştir. Son olarak taşınmaz ve iştirak hisselerinin (b) bendi kapsamında devrinde, devralan şirketin hisselerinin devreden şirketin ortaklarına verilmesi halinde, devredilen taşınmaz ve iştirak hisselerine ilişkin borçların da devrinin zorunlu olduğu ifade edilmiştir.

D. AATUHK’da Yer Alan Şirketlerin Bölünmesine İlişkin Düzenlemeler

AATUHK’da yer alan şirketlerin bölünmesine ilişkin düzenlemeler birleşmeye ilişkin düzenlemelerden farklılık arz etmemektedir.³³⁵

IV. Bir Malvarlığı veya İşletmenin Devrinde (TBK 202) Vergi

Sorumluluğu

Ticaret hukukunun temel sükelerinden biri olan ticari işletme, gelir ve kurumlar vergisinin sükesi olmadığı gibi³³⁶ bir malvarlığı veya ticari işletme dışında bir işletme de başlı başına gelir ve kurumlar vergisinin sükesi değildir. Bununla birlikte bir ticari işletmeyi kısmen de olsa kendi adına işleten gerçek kişi tacir veya işletmesi veya malvarlığı üzerinden gelir elde eden³³⁷ kişi gelir vergisi bakımından vergi hukukunun sükisini oluşturur. Bununla birlikte kişi, malvarlığı veya işletmesinde bulunan bazı değerler için de bunlardan gelir elde etmese de sadece bunlara sahip olmak bakımından vergilendirilecektir. Örneğin motorlu taşıtlar vergisi ve emlak vergisi. Bu malvarlığı unsurlarına sahip olmak vergi yükümlülüğünü oluşturduğu için söz konusu unsurların devri için de vergi hukuku bakımından vergi alacağını güvence altına almak için özel bazı düzenlemeler getirilmiştir.

³³⁵ Bu konu hakkında bkz. İkinci Bölüm/IV/F.

³³⁶ Kocaer, Ş.: **Şirket Yeniden Yapılandırılmaları**, Seçkin Yayınları, 4. Bası, Ankara 2018, s.239.

³³⁷ Malvarlığı veya işletme bakımından bu gelir teşebbüs geliri veya servet geliri olarak genellikle görünüm sağlayacaktır.

Bir malvarlığının veya ticari işletmeler dahil olmak üzere her türlü işletmenin aktif ve pasifleriyle devri, TBK'nın 202. maddesinde düzenlenmiştir. Malvarlığı, bir kişinin malvarlıksal -para ile ölçülebilen- hak ve borçlarını ihtiva eder.³³⁸ Başka bir ifade ile, bir hukuk süjesinin sahip bulunduğu iktisadi gücün tamamını ifade eder.³³⁹ Madde kapsamındaki “işletme” ifadesi, tartışmalı olmakla birlikte, ticari işletme olabileceği gibi esnaf işletmesi veya serbest meslek işletmesi de olabilir.³⁴⁰ Bir başka ifade ile, işletmenin devrinde söz konusu olan işletmenin bir ticari işletme olması şart değildir.³⁴¹ Bununla birlikte, eğer bir ticari işletmenin devri amaçlanıyor ise, tarafların bu devri çalışmamız kapsamında ayrıca inceleme konusu yapılmış olan TTK'nın 11. maddesinin 3. fıkrası kapsamında gerçekleştirmesi de mümkündür.

Taahhüt aşamasında bir işletme veya bir malvarlığı tümüyle devre konu olabilir. Bunun için bir şekil şartı da öngörülmemiştir. Ancak, malvarlığının veya işletmenin devri hususunda tarafların anlaşmış olması her zaman malvarlığına veya işletmeye dâhil olan bütün hakların bu sözleşme ile talep edilebilmesini sağlamaz. Eğer devir sözleşmesi

³³⁸ Becker, H.: **Berner Kommentar zum Schweizerisches Privatrecht**, Band VI, Obligationenrecht Allgemeine Bestimmungen, Art. 1-183 OR, Bern, 1945, s.835, par.7.

³³⁹ Windscheid, B.: **Lehrbuch des Pandektenrecht**, erster Band, Frankfurt am Main 1906, s.178, dn.1 naklen Acemoğlu, K.: **Borçlar Kanunu'nun 179. Maddesine göre Malvarlığı ve Ticari İşletme Devri**, İstanbul, Fakülteler Matbaası, 1971, s.9.

³⁴⁰ Ancak aşağıda incelendiği üzere ticari işletme dışındaki işletmelerin büyük bir kısmı pasiflerin devrine elverişli olmamasından dolayı TBK 202 uygulama alanı bulmaz.

³⁴¹ Bu işletmenin muhakkak bir ticari işletme olması gerektiği ile ilgili doktrinde bazı görüşler bulunmakla birlikte hakim görüş bu işletmenin her türlü işletme olabileceğini kabul etmektedir. Ticari işletme olarak ele alınması gerektiği ile ilgili bkz. Acemoğlu, K., s.16. Ayrıca Tekinay Borçlar Hukuku adlı eserde konunun başlığı Kanun'un madde başlığı ile uyumlu olacak şekilde “bir malvarlığı veya işletmenin devri” olarak belirlenmişse de başlığın altındaki ifadelerde hep “ticari işletme” tabiri kullanılmıştır. (Tekinay/Akman/Burcuoğlu/Altop, s.280)

mahiyeti gereği şekle bağlı bir sözleşme ise bu şekle uyulmaksızın yapılan sözleşme geçerli olmayacaktır.³⁴² Örneğin, bir bağışlama sözleşmesine ticari işletmenin devri konu olmuşsa, bunun yazılı şekilde yapılması gerekir. Bunun dışında devre konu değerler arasında özel bir şekle uyulmasını gerektiren unsurlar varsa, söz konusu şekle uygun olarak sözleşmelerin yapılması gerekir.³⁴³

Tasarruf aşamasında ise haklar ve borçlar ayrı bir düzene tabi tutulmuştur. Madde kapsamında külli halefiyet öngörülmediğinden, hakkın transferinde, devir için gerekli olan tasarruf işlemlerinin ayrı ayrı geçerli olacak şekilde yapılması gerekir.³⁴⁴ Malvarlığı içinde ne kadar hak objesi varsa o kadar da tasarruf muamelesi vardır ve bu tasarruf muameleleri, her bir hak objesi için kanunun öngördüğü şekil şartına tabidir. Örneğin, bir taşınır eşya söz konusu ise zilyetliğin devri, taşınmaz söz konusu ise tescil, bir alacak söz konusu ise yazılı şekle uygun olarak temlik söz konusu olacaktır. Burada külli halefiyetten farklı olarak malvarlığını veya işletmeyi iktisap eden kişi, malvarlığının veya işletmenin önceki sahibinin hukuki durumuna girmez; fakat bir malvarlığı olarak nitelendirilebilecek veya işletmenin tek başına devamını sağlayabilecek kadar münferit hak ve borca sahip olur.³⁴⁵

³⁴² Acemoğlu, K., s.51.

³⁴³ Acemoğlu, K., s.51.

³⁴⁴ Becker, H., s.838.; TBK 202 sağlararası iradi devirlere özgü bir düzenlemedir. (Becker, H., s.838.) Bir ticari işletmenin aktif ve pasifiyle devri, miras hükümlerine göre, külli halefiyet ilkesi uyarınca veya tarafların iradesine bakılmaksızın başkaca özel bir kanun hükmü ile gerçekleşiyorsa, TBK 202 uygulanmayacaktır. (Acemoğlu, K., s.72, dn.19.)

³⁴⁵ **Ayiter, N.:** Mamelek Kavramı Üzerinde İnceleme, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, No:229, Sevinç Matbaası, 1968, s.51.

Borçların devralan işletmeye intikali ise kanunen gerçekleşir.³⁴⁶ Borçların tamamı devralan tarafından alacaklılara yapılacak bir ihbarla devralana geçmiş olur.³⁴⁷ Borçlar, bunları üstlenecek kişi ile alacaklı arasında yapılacak bir dış üstlenme sözleşmesiyle değil; malvarlığını veya işletmeyi devredenle devralan arasında yapılan bir sözleşmeyi takip eden bir bildirim (ihbar) veya duyuru (ilan) ile kanunen nakledilmiş olmaktadır.³⁴⁸ Burada borcun üstlenilmesinde, alacaklı ile borcu üstlenecek olan kişi arasında dış üstlenme sözleşmesi yapılmaksızın borcun intikali kabul edilmiştir. Bu durum külli halefiyet olarak nitelendirilemez ve külli halefiyete bağlanan sonuçlar burada uygulama alanı bulmaz. Mehaz Kanun, İsviçre Borçlar Kanunu'nun TBK'nın 202. maddesine karşılık gelen 181. maddesinde de külli halefiyet öngörülmemektedir. İlgili maddede, malvarlığının veya işletmenin özel bir şekilde devri ile borçların intikali düzenlenmektedir.³⁴⁹ Tek bir tasavvur açıklaması ile sadece borçların intikalinin öngörüldüğü bir hükmün varlığı, külli halefiyete bağlanan sonuçların uygulanması sonucunu doğurmamaktadır. Zira külli halefiyet geneldir ve tüm hak, borç ve hukuki ilişkilerin (aktif ve pasiflerin) intikalini kapsar.³⁵⁰ Ayrıca madde kapsamında da açıkça öngörülmemektedir.

³⁴⁶ Becker, H., s.838.

³⁴⁷ TBK 202 borçların kanundan dolayı, topyekün üstlenilmesi ve nakline ilişkindir ve bu yönüyle de borç ilişkisinden doğan münferit bir borcun bir başka kişiye nakline ilişkin olan borcun naklinden ayrılır.

³⁴⁸ Oğuzman/Öz: **Borçlar Hukuku II**, s.612

³⁴⁹ Spirig, E., s.216, par.38

³⁵⁰ Helvacı, M., s.104.

TBK'nın 202. maddesinin 2. fıkrasında, işletmenin borçlarından dolayı devredenin de, devralanla birlikte iki yıl boyunca müteselsilen sorumlu olacağı düzenlenmiştir. Burada devredenin sorumluluğunun devir ile birlikte sona ermediği için borca katılmanın söz konusu olduğunu söylemek mümkündür.³⁵¹ Öngörülen iki yıllık sorumluluk süresinin ardından da devralanın sorumluluğunun sebebi borcun kanun gereği dış üstlenilesi olacaktır.³⁵² Devredenin sorumluluğunun bu şekilde devamı, işletmenin devri halinde borçların, alacaklıların rızası alınmaksızın devralana geçmesinin alacaklılar bakımından doğurabileceği olumsuz sonuçları azaltmaya yöneliktir.³⁵³ Eğer alacaklı ile devralan arasında borcun dış üstlenilmesine ilişkin bir sözleşme yapılırsa bunun anlamı devredenin sorumluluğu açısından önem taşır. Şöyle ki, böyle bir durumda, devredenin, alacaklının üstlenilmesine rıza gösterdiği borç açısından sorumluluğu sona erer. Devralan ile iki yıl boyunca müteselsil sorumlu olmaz.³⁵⁴

Kanunda malvarlığının veya işletmenin devralınmasında, devralınan borçların kapsamı ve niteliği ile ilgili olarak bir sınırlama yapılmadığı görülmektedir. Doktrinde malvarlığının veya işletmenin devrinde devralanın hangi borçlardan sorumlu olacağının belirlenmesinde üç şart kabul edilmiştir. Bunlardan ilki, borcun devir konusu işletmeye veya malvarlığına dahil olmasıdır. İkincisi, borcun devrin kapsamı dışında bırakılmamış

³⁵¹ Aynı yönde bkz.: Oğuzman/Öz: **Borçlar Hukuku II.**; Arıcı, M. F.: **Ticari İşletmenin Aktif ve Pasifi ile Devri**, s.193.; Külli halefiyetin aktif ve pasif olmak üzere bir ayrıma tabi tutulamayacağı, kısmi olması bir kısım aktif ve onlar ile ilgili pasifler anlamına geleceği yönünde bir değerlendirme yapılabilir.

³⁵² Arıcı, M. F.: s.193.

³⁵³ Arkan, S.: **Ticari İşletme Hukuku**, 24. Bası, BTHAE, Ankara, 2019, s.46.

³⁵⁴ **VON TUHR/SIEGWART** s.845

veya sınırlanmamış olmasıdır. Üçüncüsü ise, devrolunan borcun nakledilebilir nitelikte olmasıdır³⁵⁵. Bunlar dışında devralanın devir sırasında bilmediği borçlardan dahi sorumlu olduğu kabul edilmektedir.³⁵⁶

İlk olarak borcun devir konusu işletme veya malvarlığına dahil olma şartını inceleyecek olursak, devredilmek istenen borcun malvarlığı veya işletmeye ait bir borç olup olmadığının tespitinin her zaman kolay olmadığı söylenebilir. Ticaret şirketlerinde ortakların malvarlığı ile şirketin malvarlığının sınırlarını belirlemek zor değildir. Ancak gerçek kişi tacirin veya esnaf veya serbest meslek erbabının malvarlığı veya işletmesi, kişisel malvarlığının bir parçası olduğundan bir borcun veya da bir alacağın söz konusu malvarlığı veya işletmeye dahil olup olmadığının tespiti güçtür. Her iki malvarlığı iktisadi açıdan ayrı olmakla birlikte sorumluluk hukuku açısından bir bütündür.³⁵⁷ Sermaye şirketlerindeki farklı olarak malvarlığı veya işletme kapsamındaki bir borç sebebiyle kişinin özel malvarlığına başvurulabileceği gibi kişi özel malvarlığındaki borçlarından, devre konu işletme veya malvarlığı ile de sorumludur. Vergi borçları açısından konuya yaklaştığımızda ise, hangi vergilerin işletme veya malvarlığı ile ilgili olduğunu tespit etmek güç olmayacaktır.

Borçların kapsam dışında bırakılması için, işletmenin devri sırasında, hangi borçların devir kapsamı dışında bırakıldığı, diğer bir ifade ile hangi borçların devredende kalmaya

³⁵⁵ Arıcı, M. F., s.195.; Çelikboya, K., s.291 vd.

³⁵⁶ Arkan, S., s.46.

³⁵⁷ Schmidt, K.: Handelsrecht, Fünfte Neue Bearbeitete Aufl. Köln, 1999, s.83.

devam edeceği, yapılacak ilanda veya alacaklılara yapılacak ihbarda açıkça belirtilmelidir.³⁵⁸ Vergi borçları açısından tartışma, vergi borçlarının TBK m.202’de öngörülen şekilde intikale konu olup olmaması noktasındadır. Yoksa, devrin kapsamı dışında bırakılması kanaatimizce düşünülemez.

Yukarıda belirtildiği üzere, malvarlığı veya işletmenin devri açısından bir borcun alacaklılara yapılan ilan ve ihbar ile topyekûn devralana intikal edebilmesi için, devrolunan borcun nakledilebilir nitelikte olması gerekir. Nakle elverişli olmayan borçlar devralana intikal etmez ve devreden kişinin malvarlığından tahsil edilir. Şahsen ifa edilmesi gereken bir borç nakle elverişli olmadığından devir kapsamında değerlendirilmeyecektir. Böyle bir durumda devralan şahsen ifa edilmesi gereken borçtan sorumlu olmayacaktır.³⁵⁹

Vergi borçlarının intikale elverişli olup olmadığı noktasında doktrinde farklı görüşler bulunmaktadır. İlk bakışta, TBK m.202 kapsamında intikal edecek borçların mahiyetine ilişkin herhangi bir sınırlama olmadığı ve malvarlığı veya işletmenin devir tarihine kadar olan vergi borçlarının da öngörülen iki yıllık müteselsil sorumluluk süresinden sonra devralana geçeceği söylenebilir. Nitekim, Acemoğlu açıkça vergi hukukundan doğan borçların, mahiyeti icabı şahsa bağlı olan vergi cezaları dışında³⁶⁰ devralana geçeceğini

³⁵⁸ Çelikboya, K., s.299.

³⁵⁹ Acemoğlu, K., s.130.

³⁶⁰ Vergi cezaların külli halefiyetin öngörüldüğü hallerde dahi cezaların şahsiliği ilkesi gereği intikale elverişli değildir.

kabul etmiştir.³⁶¹ Acemoğlu'nun bu görüşü benimserken atıf yapmış olduğu İsviçre Federal Mahkemesi'nin kararında³⁶² bir malvarlığını veya bir işletmeyi aktif ve pasifiyle devralan kişinin devralmayı alacaklılara bildirdiği veya gazetede ilan ettiği tarihten itibaren borçlardan sorumlu olacağı (OR Art.181) belirtildikten sonra, devreden borca bağlı ödemelerinden de devralanın sorumlu olup olmayacağının özel hukukta düzenlenmemiş olduğu ifade edilmiştir. Bazı kurumlara kıyas yolu ile özel hukuk kurallarının da kamu hukuku kurallarının da– ilgili kuralların amaçlarındaki farklılıkların gerektirdiği nüanslar dikkate alınmak kaydıyla- uygulanabileceği belirtilmiştir. Ücretlerin ödenmesi (özel hukuk) ve buna bağlı olan kamusal borçların ödenmesinin (kamu hukuku) ayrılmaz bir biçimde bağlı olduğu ifade edilmiştir. Dolayısıyla, örneğin, işletme sahibi çalışanının ücretini ödememişse ve bu sırada işletmesini devretmişse; diğer şartların da sağlanması ile yeni işletme sahibi söz konusu ücreti ve ücrete bağlı olarak ilgili vergileri ödemekle sorumlu olacaktır.

Burada bir noktaya dikkat çekmekte fayda vardır. Türk hukuku açısından tartışmalı olan husus devir tarihinden önceki vergi borçlarına ilişkindir. Devirden sonra gerçekleşen vergiyi doğuran olaya bağlı olarak tahakkuk eden vergiye ilişkin yükümlülüklerin muhatabının devralan olacağında şüphe yoktur.

³⁶¹ Acemoğlu, K., s.127.

³⁶² Journal Des Tribunaux, 30.09.1966, No.15, s.432-489

Acemoğlu'nun görüşünden ayrılan Arıcı'nın görüşe göre³⁶³, vergi borçlarının intikale elverişli olmaması sebebiyle bir malvarlığı veya işletmenin devrinde vergi borçlarının intikalinden söz edilemez. Kamu hukukuna tâbi hukuki ilişkilerden doğan borçlar, TBK'nın 202. maddesi kapsamında nakledilebilir nitelikte değildir; meğerki söz konusu hukuki ilişkilerin veya borçların nakledilebilirliği konusunda, bunların tâbi olduğu hukuk kuralları arasında özel bir hüküm bulunsun. Kaldı ki, özel hukuktan kaynaklanan borçların nakledilebilirliği konusunda da TBK m.202 özel bir kural içermemektedir.³⁶⁴ Bu görüş, borçların ve borç ilişkilerinin devredilebilirliği açısından, özel hukuk–kamu hukuku ayrımı dikkate almaktadır. Buna göre özel hukukta sözleşme serbestisi vardır ve hakların, hukuki ilişkilerin ve nihayet borçların kural olarak devredilebileceği esası mevcuttur. Hâlbuki kamu hukukundan doğan hukuki ilişkilerde kural olarak hukuk süjesi/tafa değişikliğine izin verilmediği gibi; haklar ve borçlar dahi devredilebilir değildir. Vergi borçlarının da bu şekilde devredilebilir olmadığı belirtilmiştir.³⁶⁵

Kanaatimizce de Arıcı'nın görüşüne paralel olarak, TBK 202 kapsamında bir malvarlığı veya işletme devrinde vergi borçlarının intikal edeceğini söylemek güçtür. Söyle ki, vergi borcuna ilişkin yapılan sözleşmeler vergi dairesi açısından hüküm ifade

³⁶³ Arıcı, M. F., s.196-197.

³⁶⁴ Arıcı, M. F., s.196. Arıcı'nın "Ticari İşletmenin Aktif ve Pasifi ile Devri" isimli eseri 818 sayılı Borçlar Kanunu zamanında yayımlandığından eserde yürürlükte olan TBK'nın 202. maddesinin eski hali olan 818 sayılı Borçlar Kanunu'nun 179. maddesinden söz edilmektedir.; Vergi borçlarının nakle elverişli olmadığı yönündede bkz. Akçaal, M.: İşletmenin Devri, Yetkin Yayınları, Ankara 2014, s.182.

³⁶⁵ Arıcı, F.M.,196-197.; Aynı yönde bkz Cengil, M.F.: **Ticari İşletmenin Devri**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2018, s.237-238: "İşletmenin vergi borçları, ticari işletme devri kapsamında yer almayacak ve devreden vergi dairelerine karşı mükellefiyeti devam edecektir."

etmemektedir. Bu hususta vergi kanunları ile kabul edilen haller saklıdır. Bir özel hukuk sözleşmesi olan malvarlığının veya işletmenin aktif ve pasifiyle devri sözleşmesi ile kamu alacağının borçlusunun değiştirilebilmesine imkân vermek kamu hukuku prensipleri ile bağdaştırılması açısından uygun değildir. Eğer vergi borçlarının bu şekilde nakli kabul edilmiş olsaydı bunun açıkça kanunda düzenlenmiş olması gerekirdi. Nitekim şirketlerin devrinde ve bölünmesinde devralınan kurumların tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarından devralan kurumların müteselsil sorumluluğu açıkça öngörülmüştür. Benzer şekilde AATUHK'nın 36. maddesi ile de devralan tüzel kişiliğin devrolunan tüzel kişiliğin yerine geçeceği açıkça öngörülmüştür. Dolayısıyla TBK 202 kapsamında yapılan malvarlığı veya işletme devri, KVK 19, 20 anlamında kurumların devri ve bölünmesi teşkil etmediği sürece ne müteselsil sorumluluk ne vergi borçlarının nakli sonucunu doğuracağı kanaatindeyiz.

Bu noktada ayrıca belirtmek gerekir ki, vergi borçlusunun vergi borcu üzerinde tasarrufta bulunmasına imkân vermeyen VUK'un 8. maddesinin 3. fıkrasında, “vergi kanunlarıyla kabul edilen haller” istisna olarak belirlenmiştir. Söz konusu istisnanın kapsamı ile külli halefiyet halleri bir ölçüde örtüşmektedir. Ticari işletmenin, işletme ve malvarlığının devrinde külli halefiyet öngörülmediği gibi, vergi borçlarına ilişkin vergi kanunlarında özel bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu nedenle ilk etapta, VUK'da öngörülen istisna kapsamında olmaması sebebiyle, vergi borçlarının intikalinin mümkün olmadığı söylenebilecektir. Ancak belirtmek gerekir ki, bu işlemler neticesinde borçların alacaklıların rızası aranmaksızın devralana geçişinin alacaklılar bakımından doğurabileceği olumsuz sonuçları önlemek için medeni hukuk mevzuatında birtakım

güvenceler öngörülmüştür. Bir malvarlığı veya işletmeyi devreden ile devralanın iki yıl süre ile müteselsil sorumluluğu bulunmaktadır. Bu süre muaccel borçlar için, bildirme ve duyuru tarihinden itibaren, müeccel borçlar için de muacceliyet tarihinden itibaren başlar (TBK m.202/2). Nitekim müteselsil sorumluluk düzenlemesi ile ticari hayatın kolaylaşmasına hizmet eden ticari menfaatler ile devir tarihinden önceki alacaklıların korunması menfaati arasında denge sağlanmıştır. Bu güvenceler karşısında, vergi idaresinin vergi alacağını güvence altına almak için getirilen VUK'un 8. maddesinin 3. fıkrası, işletme ve malvarlığı devrinde vergi idaresinin durumunu alelade alacaklılara nazaran daha dezavantajlı bir durumda bırakabilecektir.

VI. Ticari İşletmenin Devrinde (TTK 11/3) Vergi Sorumluluğu

Ticari işletmenin devrini, bir ticari işletmenin faaliyetlerinin devralan tarafından sürdürülmesi sağlanacak şekilde, ticari işletmeye dahil malvarlığı unsurlarının işletmenin bütünlüğünü koruyarak iradi olarak devredilmesi şeklinde tanımlamak mümkündür.³⁶⁶ Ticari işletmenin devri özel olarak TTK'nın 11. maddesinin 3. fıkrasında düzenlenmiştir. Bu düzenlemeye göre; ticari işletme, içerdiği malvarlığı unsurlarının devri için zorunlu tasarruf işlemlerinin ayrı ayrı yapılmasına gerek olmaksızın bir bütün hâlinde devredilebilir ve diğer hukuki işlemlere konu olabilir. Aksi öngörülmemişse,

³⁶⁶ Çelikboya, K., s.62.

devir sözleşmesinin duran malvarlığını, işletme değerini, kiracılık hakkını, ticaret unvanı ile diğer fikrî mülkiyet haklarını ve sürekli olarak işletmeye özgülenen malvarlığı unsurlarını içerdiği kabul olunur. Bu devir sözleşmesiyle ticari işletmeyi bir bütün hâlinde konu alan diğer sözleşmeler yazılı olarak yapılır, ticaret siciline tescil ve ilan edilir.

Şu halde, TTK'nın 11. maddesinin 3. fıkrasına göre, ticari işletmenin, kendisini meydana getiren münferit malvarlığı unsurlarının devri için öngörülen borçlandırııcı ve tasarruf işlemlerine gerek kalmadan, sadece yazılı bir sözleşme ile bir bütün olarak devri mümkündür.³⁶⁷

Bu düzenleme TBK m.202'de yer alan düzenlemeden üç yönüyle ayrılır. İlk farklılık kapsam bakımındandır. TTK m.11/3 sadece ticari işletmelere yönelik olması bakımından TBK m.202'den ayrılır. Yukarıda değinildiği üzere, TBK m.202'nin uygulanabilmesi için mutlaka ticari işletme olması gerekmez, herhangi bir işletme veya bir malvarlığının devrinde TBK m.202 uygulanabilecektir. Bu anlamda TBK 202'nin kapsamı TTK m.11/3'ten daha geniştir. Bir ticari işletmenin devrinde taraflar bu devri isterlerse TBK m.202'ye göre, isterlerse de daha kolay bir yöntem olan TTK m.11/3'e göre yapabileceklerdir.³⁶⁸ Bunun dışında, TBK m.202 sadece devredilen işletme veya

³⁶⁷ Sirmen, L.: "Ticari İşletmenin Devri (TTK 11/3)", **Ticaret Hukukuna ve Hukuku Diğer Alanlarıyla Birlikte Bakış Sempozyumu Bildirimleri**, 15-16 Mayıs 2014, Edt. Hakan Bilgeç, Doğu Akdeniz Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Gazimağusa, KKTC, s.97-113, (Ticari İşletmenin Devri), s.99

³⁶⁸ Taraflar, dilerlerse ticari işletmenin devri sözleşmesini ticaret siciline tescil ederek, ticari işletmeye dahil malvarlığı unsurlarını bir bütün olarak devredebilecekleri gibi dilerlerse işletmeye dahil malvarlığı

malvarlığının sadece pasif kısmına ilişkin özel bir düzenleme getirirken, TTK m.11/3 tüm malvarlığının devrine ilişkin bir düzenlemedir. Başka bir ifade ile kül olarak intikal TBK m.202’de sadece borçlarla sınırlandırılmışken; TTK m.11/3’te tüm malvarlığı için söz konusu olur. Son olarak TBK m.202’de iki yıllık bir müteselsil sorumluluk süresi öngörüldükten sonra pasiflerin intikal edeceği öngörülmüş olup TTK 11/3’te böyle bir müteselsil sorumluluk süresi düzenlenmemiştir.³⁶⁹

TTK’nın 11. maddesinin 3. fıkrası kapsamındaki devrin karşı edimi serbestçe taraflar arasında kararlaştırılabilir. Karşı edimin türü kural olarak işlemin “ticari işletme devri” olarak nitelendirilmesi bakımından önem taşımaz. Ancak karşı edimin, devralan şirketin ortaklık hakları olması halinde işlemin “ticaret şirketinin ticari işletme ile birleşmesi”, “ticaret şirketinin ticari işletmeye dönüşmesi” veya “bölünme” gibi farklı bir yeniden yapılandırma yöntemi niteliği kazanması ihtimal dahilindedir.³⁷⁰ Bu durumda devir konusu ticari işletme olmakla birlikte, kanunda bu konuya ilişkin özel hüküm bulunduğu için, artık devre TTK m.11/3 veya TBK m.202 değil, şirketlerin yeniden yapılandırılması hakkındaki hükümler uygulanacaktır.³⁷¹

Taraflar işletme malvarlığında yer alan bazı unsurları devrin kapsamı dışında bırakabilirler. Devrin kapsamı dışında bırakılan mal ve haklar işletmenin devamlılığını

unsurlarına ilişkin tasarruf işlemlerini ayrı ayrı gerçekleştirebilirler. TTK m.11/3’ün emredici olmadığı yönünde bkz. Çelikboya, K., s.194-195.

³⁶⁹ Sirmen, L.: **Ticari İşletmenin Devri**, s.111

³⁷⁰ Çelikboya, K., s.65.

³⁷¹ Çelikboya, K., s.65.

bozacak dereceye varmışsa artık TTK 11/3 kapsamında bir devirden söz edilmeyecektir.³⁷² Nitekim Ticaret Sicili Yönetmeliğinin 133. maddesinin 1. fıkrasına göre: “Ticari işletme, Kanun’un 11. Maddesi uyarınca bir bütün halinde ve devamlılığı sağlanmak suretiyle devredilebilir.” Bu durumda devir sırasında işletmenin bir bütün halinde devrine ilişkin kolaylıktan faydalanılmayacak ve söz konusu hak veya borcun devri için gerekli olan şekle uyulması aranacaktır.³⁷³ Dolayısıyla eğer bir vergi borcu devredilmek isteniliyorsa işletme tamamen devredilmeden bu söz konusu olamayacaktır.

Özetlemek gerekirse, ticari işletmenin devri, TTK’nın 11. maddesinin 3. fıkrası kapsamında ayrıca düzenlenmiştir. TTK m. 11/3’ün sonraki tarihli özel kanun olması dolayısıyla ticari işletmeler bağlamında TTK m.202’ye göre öncelikli olduğu kabul edilmektedir. Ancak TTK m.11/3’te borçların intikali (sorumluluk) bağlamında bir düzenleme olmadığından, ticari işletmedenin aktifindeki malvarlığı unsurları açısından öncelik TTK. m.11/3’te olmasına karşın sorumluluk rejimi açısından TBK m.202 uygulanmaktadır. Bir başka ifade ile, ticari işletme düzeyindeki devirler (işletmeye ait aktif ve pasifin bir bütün halinde devri) için esasen TTK m.11/3 -*bütünlük ilkesi, şekli koşul, kapsama dâhil olan unsurlar*- ve TBK m.202 -*sorumluluk rejimi- birlikte* uygulama alanı bulacaktır.

³⁷² Sirmen, L.: **Ticari İşletmenin Devri**, s.100. **Öz, T.:** “Ticari İşletme Malvarlığının Devrine İlişkin Yeni Türk Ticaret Kanunu Düzenlemesi”, **Ersin Çamoğlu’na Armağan**, Ulusoy, Erol (Edt.), Vedat Kitapçılık, Şubat 2013, s. 115.

³⁷³ Öz, T., s.9

Bu durumda, aktifler açısından, devreden malvarlığının belirli bir kısmı, tek bir işlem ile (*uno actu*), her bir unsur için tek tek işlem yapmaya gerek kalmaksızın devralana geçmektedir.

Söz konusu maddeye göre, bir ticari işletmenin, kendisini meydana getiren münferit malvarlığı unsurları için öngörülen borçlanma ve tasarruf işlemlerinin yapılmasına gerek kalmadan yazılı bir sözleşme ile bir bütün halinde devri mümkündür (TTK m.11/3).

Yazılı şeklin geçerlilik şartı olduğu bu sözleşme aynı zamanda tasarruf işlemi niteliğindedir. Bu yazılı sözleşme ticaret siciline tescil olunur (TTK m.11/3 son cümle) ve devir tescille hüküm ifade eder (TSY m. 133.3). Bu anlamda tescil kurucudur. Ticari işletmenin devri sonucunda, kural olarak işletmeye daimi şekilde tahsis olunan tüm unsurlar devralana geçer (TTK m.11/3). Ancak taraflar devir sözleşmesine hüküm koymak suretiyle münferit bazı unsurları devrin kapsamı dışında tutabilirler.

TTK m.11/3 kapsamında ticari işletmenin bütünlüğünü ve devamlılığını koruyacak şekilde aktiflerde yer alan malvarlığı unsurları için küll olarak intikal söz konusu olur.

TTK'nın m.11/3 kapsamında yapılan ticari işletme devri, gerçek kişi tacirin bütün malvarlığını kapsamadığından ve ticari işletmeye özgülenen malvarlığının intikali açısından söz konusu olacağından, kısmi külli halefiyet hali olarak değerlendirilmektedir. Borçların intikali ve devreden ve devralanın borçlardan iki yıllık müteselsil sorumluluğu açısından ise TBK m. 202 uygulanacaktır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM: KÜLLİ HALEFİYET KAPSAMINDA İNTİKAL EDECEK OLAN MALVARLIĞI UNSURLARINA BAĞLI VERGİ BORÇLARININ ÖZEL SERVET VERGİLERİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

I. Genel Olarak

Bu kısımda ilk olarak taşınmazların ve özel sicile tescili gereken taşınırınların mülkiyetinin devren kazanılmasındaki düzen açıklandıktan sonra, külli halefiyet yoluyla sicile kayıt yapılmaksızın mülkiyet hakkı devrinin emlak vergisi ve motorlu taşıtlar vergisi açısından doğurabileceği sorunları, miras durumunda, ticaret şirketlerinin birleşmesi ve bölünmesinde ve ticari işletmenin TTK'nın 11. maddesinin 3. fıkrasında göre devrindeki durumlar kapsamında açıklayacağız.

A. Taşınmazların Devri

Kural olarak, taşınmaz mülkiyetinin devren hukuki işlemle kazanılabilmesi, tapu kütüğüne yapılacak tescile bağlıdır.³⁷⁴ Nitekim TMK'nın 705. maddesine göre, taşınmaz mülkiyetinin kazanılması, tescille olur [m.705(1)].

³⁷⁴ Sirmen, L.: **Eşya Hukuku**, s.350.; Özçelik, B.: **Tapu Siciline Güvenin Korunması**, Yetkin Yayınları, Ankara 2016, s.86.

Bununla birlikte bazı durumlarda tescilden önce mülkiyet kazanılabilir. TMK'nın 705. maddesine göre; miras, mahkeme kararı, cebri icra, işgal, kamulaştırma halleri ile kanunda öngörülen diğer hallerde mülkiyet tescilden önce kazanılır. Ancak bu hallerde de malikin tasarruf işlemlerini yapabilmesi, mülkiyetin tapu kütüğüne yapılmış olmasına bağlıdır [m.705(2)]. Madde kapsamında sayılan haller örnek kabilinden sayılmış olup kanunda öngörülen diğer hallerde de mülkiyetin tescilden önce kazanılabilmesi mümkündür. Bunun dışında, TMK'da başka tescilden önce kazanım halleri de vardır: m.708, m.54, m.105, m.256.³⁷⁵ TTK'da ise, ticaret şirketlerinin birleşmesi ve bölünmesi, ticari işletmenin devri hallerinde de mülkiyetin tescilden önce kazanımı söz konusu olur. Bu hallerde aynı hak sicil dışı el değiştirmektedir.³⁷⁶

B. Taşınırın Devri

Taşınırın devrini konu alan borçlandırııcı işlem açısından kural olarak şekil serbestisi vardır ve taşınır mülkiyetinin nakli için kural olarak zilyetliğin devredilmesi gerekir.³⁷⁷ Bununla birlikte, bazı taşınır için özel bir rejim benimsenmiştir.³⁷⁸

³⁷⁵ Özçelik B., s.90-91.

³⁷⁶ Özçelik B., s.91-92.

³⁷⁷ Sirmen, L.: **Eşya Hukuku**, s.497.

³⁷⁸ Özel bir rejim benimsenmiş olmasının altına genellikle ekonomik nedenler yatar. Örneğin özel sicile kayıt yapılmak suretiyle genellikle görece büyük bir malvarlığı değeri taşıyan ticari işletme ve gemi, araba motorlu taşıtlar rehin işlemine konu olabilecektir.

Gemiler, niteliği itibariyle cismani, taşınabilen bir şey olmakla birlikte, taşınmazlardakine benzeyen özel bir rejime tabi tutulmuştur.³⁷⁹ TTK'nın 1001. maddesine göre, gemi siciline kayıtlı olan bir geminin³⁸⁰ devri için, malik ile iktisap edenin, mülkiyetin iktisap edene devri hususunda anlaşmaları ve geminin zilyetliğinin geçirilmesi şarttır. TTK'nın 1001. maddesinin 2. fıkrasına göre de, mülkiyetin devrine ilişkin anlaşmanın yazılı şekilde yapılması ve imzaların noterce onaylı olması gerekir. Bu anlaşma gemi sicil müdürlüğünde de yapılabilir. Söz konusu maddenin son fıkrasında TTK'nın 11. maddesinin 3. fıkrası saklı tutulmuştur. Sadece ticari işletmenin devrini konu alan TTK'nın 11. maddesinin 3. fıkrası değil; diğer külli halefiyet hallerinde (miras ve ticaret şirketlerinin birleşme ve bölünmesi) gemiler, hem devrini konu alan sözleşmenin şekline uymaksızın hem de zilyetlik geçirilmeksizin mülkiyet kazanımına konu olacaktır. Gemilere ilişkin bu açıklamamız, külli halefiyet yoluyla intikalindeki istisnaya yer vermek adınadır. Motorlu taşıtlar vergisi kapsamından 2009 yılında gemiler çıkartılmış olduğu için³⁸¹ aşağıda değinilecek olan vergisel çekincelerimiz gemiler için geçerli değildir.

³⁷⁹ Sirmen, L.: **Eşya Hukuku**, s.493.

³⁸⁰ Türk Gemi Sicili'ne kayıtlı değilse, Türk gemileri üzerindeki mülkiyet ve sınırlı ayni haklara, TMK'nın taşınırlara ilişkin hükümleri uygulanacaktır (TTK m.997).

³⁸¹ 06.05.2009 tarihli 5897 sayılı Kanun'un 2. maddesi ile gemiler MTVK'nin kapsamından çıkartılmıştır. Kanun'un ilgili gerekçesi şu şekildedir: "Denizciliğin ve denize bağlı sektörlerin gelişimi amatör denizciliğin, başka bir deyişle deniz sevgisinin gelişimine bağlıdır. Ülkemizde deniz aracı temininde ve daha sonraki aşamalarda yaşanan güçlükler, kişi başına düşen deniz aracı sayısının düşük kalmasına, amatör denizciliğe olan ilginin azalmasına ve tekne imal sektöründe beklenen gelişimin gerçekleşmemesine sebep olmaktadır. Hazırlanan Kanun Teklifi ile, özel amaçla kullanılan yat, kotra ve her türlü motorlu teknelerden alınmakta olan motorlu taşıtlar vergisi kaldırılarak, denizciliğe ilgi duyan vatandaşlarımız üzerindeki mali yük hafifletilmektedir. Mali dengeyi bozmamak için de, motorlu taşıt vergisi yerine, "bağlama kütüğüne" kayıtlı olan gemi, deniz ve iç su aracına verilecek ruhsatnameler ile bu taşıtlara yönelik vize işlemleri için harç alınması öngörülmekte ve buna ilişkin düzenlemeler yapılmaktadır."

Hava araçları için de gemilerinkine benzer bir rejim 2920 sayılı Türk Sivil Havacılık Kanunu (TSHK)'nın 50. ila 84. maddeleri kapsamında öngörülmüştür.³⁸²

Motorlu kara taşıtları da gemiler ve hava taşıtları gibi sıradan taşınır eşya niteliğinde değildir. Bunların satışı ve mülkiyetinin devri için gerekli olan işlemler noterlikte yapılır ve noterler tarafından yapılmayan her çeşit satış ve devir geçersizdir (KTK m.20(d)).³⁸³ Bu bir geçerlik şartıdır ve buna uyulmaksızın yapılan bir devir işlemi batıl olup, mülkiyeti karşı tarafa geçirmez.³⁸⁴

II. İradi Devirlerde Vergi Alacağının Güvence Altına Alınması ve Külli Halefiyet Halleri Açısından Değerlendirme

A. İradi Devirlerde Vergi Alacağının Güvence Altına Alınması

³⁸² Sirmen, L.: **Eşya Hukuku**, s.493.

³⁸³ Konunun detaylı olarak düzenlendiği söz konusu KTK'nın 20 (d) maddesi şu şekildedir: "Tescil edilmiş araçların her çeşit satış ve devirleri, satış ve devri yapılacak araçtan dolayı motorlu taşıtlar vergisi, gecikme faizi, gecikme zammı, vergi cezası ve trafik idari para cezası borcu bulunmadığının tespit edilmesi ve taşıt üzerinde satış ve/veya devri kısıtlayıcı herhangi bir tedbir veya kayıt bulunmaması halinde, araç sahibi adına düzenlenmiş tescil belgesi veya trafik tescil kayıtları esas alınarak noterler tarafından yapılır. Noterler tarafından yapılmayan her çeşit satış ve devirler geçersizdir. Satış ve devir işlemi, siciline işlenmek üzere üç işgünü içerisinde ilgili trafik tescil kuruluşu ile vergi dairesine bildirilir. Bu bildirimle birlikte alıcı adına trafik tescil işlemi gerçekleşmiş sayılır. Satış ve devir tarihi itibarıyla, 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu hükümleri uyarınca eski malikin vergi mükellefiyeti sona erer, yeni malikin vergi mükellefiyeti başlar."

KTK'nın 20. maddesi hükmünün yanında benzer bir düzenleme 31.01.2018 tarihli R.G.'de yayımlanan Araçların Satış, Devir ve Tescil Hizmetlerinin Yürütülmesi Hakkında Yönetmelik kapsamında getirilmiştir. Söz konusu Yönetmelik'in 18. maddesine göre, tescil edilmiş araçların her türlü satış ve devirleri, satış veya devri yapılacak araçtan dolayı motorlu taşıtlar vergisi, gecikme faizi, gecikme zammı, vergi cezası ve trafik idari para cezası, ilgili kanuna göre verilen idari para cezaları ile geçiş ücreti borcu ve taşıt üzerinde satış ve/veya devri kısıtlayıcı herhangi bir tedbir veya kayıt bulunmadığının ve trafikten çekilmiş veya çekilecek araçlar hariç olmak üzere aracın geçerli muayenesi ile zorunlu mali sorumluluk sigortasının bulunduğu tespit edilmesi halinde noterler tarafından yapılacağı, noterler tarafından yapılmayan satış ve devir işlemleri geçersiz olacaktır.

³⁸⁴ Kurt, E.: "Motorlu Araç Mülkiyetinin Devri, Tescili ve Harici Devirler", **Journal of Yaşar Üniversitesi**, Y. 2013, C.8, Sayı Özel, s.1857-1930, s. 1863

Vergi hukukunda, mülkiyet vergileri ya da varlıktan alınan vergiler olarak da adlandırılan³⁸⁵ servet vergilerinde, verginin konusu servet unsuru üzerinden alınan verginin güvence altına alınabilmesi için hem EVK'da hem de MTVK'da çeşitli önlemler alınmıştır. Bu önlemlerin özünde devre bağlı olduğu söylenebilir. İlk olarak emlak vergisi açısından öngörülen güvenlik önlemi sonra da motorlu taşıtlar vergisinde öngörülen güvenlik önlemi incelenecektir.

1. EVK'da İradi Devre İlişkin Getirilen Güvenlik Önlemleri

a. Genel Olarak

Hemen belirtelim ki, külli halefiyet kapsamında emlak vergisi açısından getirilmiş olan güvenlik önlemlerinin bertaraf edilmesi söz konusu olmayacaktır.³⁸⁶ Kanaatimizce söz konusu güvenlik önlemlerinden yeni malik ile eski malikin müteselsil sorumluluğunu öngören 30. madde hükmünde tek yönlü düzenlenmiş olan rücu mekanizması eleştiriye açıktır ve bu başlık altında ilk olarak EVK'daki güvenlik önlemleri incelenecek, sonrasında da rücu mekanizmasına ilişkin değerlendirmelerime yer vereceğiz ve rücu mekanizması kapsamında ortaya çıkan sorunun çözümüne ve istisnai nitelikte öngörülmesi gereken (gerçekte kendisine ait olmayan bir vergi borcunu ödeme mecburiyeti getiren) vergi sorumluluğu

³⁸⁵ Öncel/Kumrulu/Çağan, s.357.

³⁸⁶ Kaldı ki, bildirim dışı kalan gayrimenkullerin vergi borcu için zamanaşımının işlememesi, vergi idaresine bu anlamda yeterli bir güvence sağlamaktadır. Ancak devreden tüzel kişiliğinin sona erdiği hallerde (birleşme ve tam bölünme) güvenlik önleminin işlevsiz kalması söz konusu olabilecektir ancak bu durumda da gerekli şartlar sağlanmışsa tüzel kişiliği sona eren şirketin kanuni temsilcilerinin sorumluluğu gündeme gelebilecektir. Devrenle devralanın müteselsil sorumluluğu da borçla ilgisi olmayan bir kişiyi sorumlu tuttuğundan vergi idaresi için fazlasıyla güvenlik sağlamaktadır.

mekanizmasının burada kullanılmasını gerektirecek bir menfaat olmaması sebebiyle, bir öneri olarak 3239 sayılı Kanun ile getirilen teselsül hükmünden önceki dönemdeki borç ödenmeksizin devir ve ferağın önüne geçen güvenlik önleminin esas alınmasının uygun olduğu yönündeki değerlendirmelerimizi sunacağız.

Bina vergisinin mükellefine ilişkin düzenleme EVK'nın 3. maddesinde yer almaktadır. Buna göre, bina vergisinin mükellefi, *“binanın maliki, varsa intifa hakkı sahibi, her ikisi de yoksa binaya malik gibi tasarruf edenler”*dir.; arazi vergisinin mükellefine ilişkin paralel düzenleme ise, EVK'nın 13. maddesinde yapılmıştır. Buna göre de, arazi vergisinin mükellefi, *“arazinin maliki, varsa intifa hakkı sahibi, her ikisi de yoksa araziye malik gibi tasarruf edenler”* dir.

b. EVK'da Yer Alan Güvenlik Önlemleri

EVK kapsamında vergi alacağının güvence altına alınması için çeşitli önlemler yer almaktadır. Bunlardan ilki mülkiyet değişikliğinde yeni yükümlülerin izlenebilmesi amacını taşır.³⁸⁷ EVK'nın 30. maddesinin 7. fıkrası uyarınca, tapu dairelerinin devir ve ferağ işlemleri, işlemin yapıldığı ayı takip eden ayın 15. günü akşamına kadar ilgili belediyelere bildirir. Diğer bir güvenlik önlemi ise, bildirim dışı kalan gayrimenkullerin vergi borcu için zamanaşımının işlememesidir. Bu durum külli

³⁸⁷ Öncel/Kumrulu/Çağan, s.371.

halefiyet halleri sebebiyle bildirim dışı kalan gayrimenkullere ilişkin bir güvenlik önlemidir.

EVK kapsamında yer alan bir diğer güvenlik önlemi ise, emlak vergisinin konusu oluşturan bina veya arazinin devrinde³⁸⁸ vergi borçlarının hukuki akıbetine ilişkindir. Bu husus, EVK'nın "ödeme süresi" başlıklı 30. maddesinin 7. fıkrasında düzenlenmiştir. Buna göre; *"devir ve ferağı yapılan bina ve arazinin, devir ve ferağın yapıldığı yıl ile geçmiş yıllara ait ödenmemiş Emlak vergisinin ödenmesinden devreden devralan müteselsilen sorumlu tutulurlar. Devralanın mükellefe rücu hakkı saklıdır."*

Görüldüğü üzere, devreden ile devralanın idareye karşı müteselsil borçluluğu öngörülmüştür. Kanundan doğan bu teselsül, eski yükümlü (eski malik) ile yeni yükümlü (malik) arasında kurulmaktadır ve yeni malike sırf gayrimenkulü temellük etmesi sebebiyle bir kanuni sorumluluk getirilmiştir.³⁸⁹ Müteselsil borçlulukta (*Solidarschuld / Gesamtschuld*)³⁹⁰ yapı olarak alacaklı karşısında aynı hukukî sebeple borç altına girmiş birden fazla borçlu bulunmaktadır. Bunların her biri

³⁸⁸ Kural olarak taşınmaz mülkiyeti devren tescil ile kazanılır. Tescil, aynı hakkın kazanılmasını sağlayan tasarruf işleminin tamamlayıcı olgusunu teşkil eder. Tescil işlemi ile varlık kazanan bu tasarruf işlemi tescilin yapılmasıyla da hükümlerini doğurmaya başlar. Ancak taşınmaz üzerindeki aynı hakkın kazanılmasını sağlayan tasarruf işlemi illi, sebebe bağlı bir işlem olduğundan, tescilin hukuki sebebini teşkil eden geçerli bir kazanma sebebi yoksa bu işlem geçersiz onu tamamlayan tescil işlemi de yolsuz bir tescil olur (TMK. m.1024). Detaylı bilgi için bkz. Sirmen, L.: **Eşya Hukuku**, s.313 vd.

³⁸⁹ Öncel/Kumrulu/Çağan, s.372.

³⁹⁰ Almanca terimlerden ilki İsviçre Hukukunda, ikincisi ise Alman Hukukunda aynı kavramı ifade etmek üzere kullanılmaktadır.

alacaklıya karşı bir borcun tamamından asıl borçlu sıfatıyla sorumludur, ancak içlerinden herhangi biri veya birkaçı ifada bulunduğu ve borcu sona erdirdiği durumda, ifa edilen miktar oranında diğer borçlular da borçtan kurtulmaktadır³⁹¹.

c. Bir Güvenlik Önlemi Olarak Eski ve Yeni Yükümlü Arasındaki Teselsülün Rücu Mekanizması Bakımından Değerlendirilmesi

Külli halefiyet kapsamında olmayan, münferit bir bina ve/veya arazi devinde EVK'da yer alan düzenleme, devreden ile devralanın müteselsil sorumluluğunu öngörmüştür ancak taraflar arasındaki iç ilişki açık bir şekilde düzenlenmemiştir. Bununla birlikte, maddenin 7. fıkrasının son cümlesinde, devralanın mükellefe rücu hakkının saklı olduğu düzenlenmiştir. Bu son cümleden aslında rücu miktarının, devralanın ödemiş olduğu, devreden mükellefin geçmiş yıllara ait emlak vergisi borcu kadar olduğu anlaşılmaktadır. Söz konusu maddede devreden rücu hakkından hiç söz edilmemiştir. İlk bakışta devreden kendi vergi borcu nedeniyle devralan rücu etmesinin anlamsız olduğu düşünülebilir. Ancak devir eğer külli halefiyet kapsamında gerçekleşmişse, devralanın taşınmazı vergi borçları ile birlikte devraldığı kabul edilir. Devre rağmen, devir tescilsiz olduğu için vergi idaresinin tapuda gözüken eski malikten söz konusu vergiyi talep etmesi mümkündür. Hatta devralan taşınmaz üzerinde bulunan vergi borçlarını bilerek devralmış, ve taraflar bu

³⁹¹ Kapancı, K. B.: **Birlikte Borçlulukta Borçlular Arası İlişkiler**, 2. Tıpkı Baskı, Vedat Kitapçılık, İstanbul 2015, s.24.

durum devir bedelinin belirlenmesinde dikkate almışlarsa, devreden açısından olumsuz sonuçlar çıkabilecektir. Bu durumda idarenin tapuda gözüken devredene başvurması devredenin ödediği borçlar için devralana rücu etmesi gerekecektir. Devredenin rücu hakkının düzenlenmemiş olmasına dikkat çekme gereği duymaktayız. Bu durumda devralanın ödemek zorunda kaldığı vergileri devreden ile aralarındaki sözleşmeye aykırılık kapsamında devredenden talep edebilmesi mümkündür.

Rücu, bir başkasının nihai olarak üstlenmesi gereken yükü geçici olarak üstlenen başka bir kişinin geriye dönerek ona başvuruda bulunması ve oluşan geçici durumun giderilmesinde kullanılan bir araç olarak nitelendirilmektedir.³⁹² Vergi idaresine karşı vergi borcunun tamamının, müteselsil borçlular arasından devredenin nihai olarak üstlenmesi gerektiği yük olarak düzenlendiği anlaşılmaktadır.³⁹³ Nitekim ancak bu durumda sadece devralanın rücu hakkının düzenlenmiş olması bir anlam taşıyacaktır.

³⁹² **Gautschi, A.: Solidarschuld und Ausgleich**, Zurich – St Gallen, Dike Verlag AG, 2009. s. 84 naklen Kapancı, K. B. s. 322.

³⁹³ Kanunda müteselsil borçlular arasındaki iç ilişkiye ilişkin bir düzenleme yapılmadıysa ve müteselsil borçlular tarafından da bu konuda bir belirleme yapılmamışsa müteselsil borçluluğa ilişkin genel düzenleme niteliğinde olan TBK'nın 167. maddesi uygulanabilecektir. Bu düzenlemeye göre; “aksi kararlaştırılmadıkça veya borçlular arasındaki hukuki ilişkinin niteliğinden anlaşılmadıkça, borçlulardan her biri, alacaklıya yapılan ifadan, birbirlerine karşı eşit paylarla sorumludurlar. Kendisine düşen paydan fazla ifade bulunan borçlunun, ödediği fazla miktarı diğer borçlulardan isteme hakkı vardır. Bu durumda borçlu, her bir borçluya ancak payı oranında rücu edebilir.” Ancak, EVK'nın 30. maddesinin 7. fıkrasının son cümlesinde bu hususun **zımni** olarak düzenlenmiş olduğunu görüyoruz. Rücuyla ilişkin düzenleme ile nihai olarak borçlulardan hangisinin bu yükü üstlenilmesi gerektiği sonucuna varabiliyoruz. Dolayısıyla bu durumda TBK'nın 167. maddesi uygulama alanı bulmayacaktır.

Münferit olarak bir bina veya arazinin devrinde, devreden kişinin ödenmemiş vergi borçlarından devralan da sorumlu olmaktadır. Devralan, vergiyi doğuran olay kendi kişiliğinde gerçekleşmemiş olmakla beraber devreden vergi borcunu ödemek durumunda olduğundan vergi sorumlusu olarak değerlendirilebilecektir³⁹⁴. Ancak devreden ödenmemiş vergi borçlarını idareye ödediği ölçüde devredene rücu edebilecektir. Bu konuda bir sorun yoktur. Fakat bina veya arazinin devri külli halefiyet neticesinde olacaksa bu durumun çeşitli açılardan değerlendirilmesi gerekir. Şöyle ki, her ne kadar müteselsil sorumluluk esası öngörülmüş olsa da külli halefiyet hallerinde seletin bünyesindeki bina ve arazilere ilişkin vergi borçlarının devralana geçip geçmeyeceğine ilişkin açık bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu hususun düzenlenmemiş olması vergi idaresi ile borçlular arasındaki ilişki (dış ilişki) açısından bir önem arz etmez. Ancak, müteselsil borçluluk, vergi idaresi ile borçluların ilişkisini kapsayan dış ilişki ve borçluların kendi aralarındaki iç ilişkiden oluşan bir bütündür. Dolayısıyla dış ilişki açısından, külli halefiyet neticesinde selet bünyesindeki bina ve arazilere ilişkin vergi borçlarının devralana geçip geçmemesi bir özellik arz etmese bile, iç ilişkide, borçlu ile vergi sorumlusu arasındaki ilişki açısından önem taşır. Kimin nihai olarak vergi yükünü taşıması gerektiği, rücu mekanizmasının işletilebilmesi için başlangıç noktasını oluşturur.

³⁹⁴ Nitekim bu durum birlikte vergi borçluluğu ile karıştırılmamalıdır. Birden fazla asıl borçlunun bulunduğu durumlarda, sorumluluktan söz edilemeyecektir. EVK m. 3. ve 13. maddelerinde bir bina veya araziye iştirak halinde sahip olanlar, vergilerin ödenmesinden de müteselsilen sorumluluğu, EVK m.30'daki sorumluluktan farklıdır.

Nitekim, rücu hakkı, bir başkasının nihai olarak üstlenmesi gereken yükü geçici olarak üstlenen başka bir kişinin geriye dönerek ona başvuruda bulunması ve oluşan geçici durumun giderilmesinde kullanılan bir araçtır³⁹⁵. Her bir birlikte borçluluk yapısında rücu hakkının doğacağından bahsedilemez. Rücu hakkının doğabilmesi için borçluların aralarında tespit ettikleri iç ilişkideki nihai borç yüklerinin üzerinde ifade bulunmuş olmaları şarttır. Nitekim rücu hakkı sayesinde bozulan bu denge yeniden sağlanmış olmaktadır³⁹⁶

Nihai vergi yükünü devreden mi devralanın mı üstlenmesi gerektiği ile ilgili açık bir düzenleme olmamakla beraber, külli halefiyet kapsamındaki devirlerde devralana, söz konusu borçların da haklar gibi geçeceğini söylemek uygun olacaktır. Ancak bununla beraber emlak vergisine ilişkin devir durumunda uygulanacak maddede tarafların müteselsil sorumluluklarının düzenlenmiş olmasının yanı sıra “*devralanın mükellefe rücu hakkı*”nın saklı olduğundan söz edilmektedir. Bu düzenlemeden nihai yüklenicinin devreden olduğu anlaşılmaktadır. Külli halefiyet kapsamındaki devir neticesinde EVK m.30 belirsiz hale gelmektedir. Devralanın mükellefe rücu hakkı saklıdır. Burada külli halefiyet gereği vergi borçlarının da geçtiğini kabul ettikten sonra bu borçlar için devralanın devredene rücu edebileceğini kabul etmek çelişki yaratabilecektir. Öyle ki, borç artık devreden borcu değildir ve o borcun nihai olarak üstlenen devralandır. Devralanın bu borcu ödedikten sonra devralana rücu etmesi hukuki nedensellik açısından sorgulanabilir hale gelebilecektir.

³⁹⁵ Gautschi, A., s. 84 naklen Kapancı, K. B., s. 322

³⁹⁶ Kapancı, K. B., s. 322

Bu gibi durumlar uygulamada borcun ödenmeden devrin yapılmaması yönünde bir uygulamaya itmektedir.³⁹⁷ Bu nedenle EVK'nın 30. maddesinin uygulama ile uyumlu hale getirilerek, bu konudaki uyuşmazlık sayısını da azaltmak adına 1985 yılından önceki düzenlemeye dönmenin sonuçları itibariyle daha uygun olduğu görüşündeyiz.³⁹⁸

EVK'da 1985 yılında 3239 sayılı Kanun'un 110. maddesi ile değişiklik yapılmadan önce taşınmazlara ilişkin borçlar ödenmeden devri mümkün değildi. Eski düzenleme, *“içinde bulunan bütçe yılının taksitleri ile önceki bütçe yıllarına ait bina ve arazi vergileri ödenmedikçe veya tarhiyat ihtilaflı ise yapılan tarhiyat miktarı kadar nakit veya Hazine tahvili (Tasarruf bonusu hariç) veya banka teminat mektubu emaneten yatırılmadıkça bina ve arazinin (Bina apartman ise dairelerin) başkalarına devir ve ferağı yapılamaz ve üzerinde aynî bir hak tesis ve ref'edilemez.”* şeklindeydi.

³⁹⁷ Tarafların iradesinin de ötesinde uygulamada belediyeden alınan “vergi borcu yoktur” yazısı ile geçmiş borç dökümü çıkarılmakta, borç olması durumunda alıcı ve satıcı anlaşarak fiyatı yeniden belirlemektedirler ancak bu durum tapuda devir işlemini engellememektedir.

³⁹⁸ Nitekim Amerika Birleşik Devletleri'nde yaygın bir şekilde görülen taşınmaz devreden ile devralan arasında yer alan “title company” olarak anılan şirketler, taşınmazlar üzerinde herhangi bir borç bulunmadığını garanti etmektedirler. Almanya'daki uygulamaya baktığımızda AO'da bu konuya ilişkin genel bir düzenleme olduğunu görüyoruz. Sorumluluk kurumunun yer aldığı dördüncü bölümde kurumların devrinde vergi sorumluluğu AO §75 kapsamında düzenlenmiştir. Diğer vergi sorumluluğu hallerinde olduğu gibi bu düzenlemenin de amacı vergi alacağını güvence altına almaktır. AO §75 amaçsal olarak HGB §25'ten ayrılmaktadır. HGB 25 de düzenlenen sorumluluk şahsi bir sorumluluktur. AO §75 kapsamında öngörülen sorumluluk ise devralınan şirketin malvarlığı ile sınırlıdır.

6 seri no.lu EVK Genel Tebliği'nde de söz konusu maddeye ilişkin düzenlemede de EVK'nın 30. maddesinin son fıkrası hükmü, tahakkuk ettirilen bina, arazi ve arsa vergisinin ödenmesini, güven altına aldığını ifade etmektedir. Bina ve arazinin başkalarına devir ve temlik edilebilmesi veya üzerinde aynı bir hak tesisi veya kaldırılabilmesi için içinde bulunulan bütçe yılının taksitleri ile önceki bütçe yıllarına ait olup ödenmemiş bulunan (tecil edilenler dahil) bina ve arazi vergilerinin tamamen ödenmesinin gerektiği de belirtilerek, vergi ilişkisinin kesilmesi gereken bu tür işlemlerin yapılmasından önce tapu idarelerince mükelleflerden, işleme konu gayrimenkulün vergi ilişkisi olmadığına dair vergi dairelerinden alacakları bir belgeyi ibraz etmelerinin isteneceği düzenlenmişti. Böylece emlak vergisinin satış işleminin tescilinden önce ödenmesi sağlanmaktaydı.

Bu şekilde, emlak vergisi borcunun gayrimenkulün aynından doğmuş olduğu göz önünde bulundurularak, ödenmesi gereken emlak vergisi miktarı, satış bedelinden ayrılarak ilgili vergi dairesine yatırıldıktan sonra yeni malik adına tescil yapılmaktaydı.³⁹⁹

2. MTKV' da İradi Devre İlişkin Getirilen Güvenlik Önlemleri

³⁹⁹ EVK'nın 30. maddesinin son fıkrası hükmü değiştirilerek, devir ve ferağdan önce vergi ilişkisinin (Emlak Vergisinin ödenmiş olup olmadığının) aranılmayacağı hükme bağlanmıştır. Bu değişiklik ile devir ve ferağı yapılan bina ve arazinin, devir ve ferağın yapıldığı yıl ile geçmiş yıllara ait ödenmemiş emlak vergisinin ödenmesinden devreden ve devralan için müteselsil sorumluluk esası getirilmiştir. Devralanın ödeyeceği vergiden dolayı devredene rücu hakkı saklı bulunmaktadır. (17 No.lu EVK. Genel Tebliği)

a. Genel Olarak

MTVK’da doğrudan vergiyi doğuran olaya ilişkin bir madde bulunmamaktadır.

MTVK’nın 1. maddesine göre yetkili makamlar tarafından tutulan sicillere kayıt ve tescil edilen motorlu kara taşıtları ile uçak ve helikopterler motorlu taşıtlar vergisinin konusunu oluşturmaktadır.

MTVK’nın 7. maddesi uyarınca da vergi yükümlülüğü araçları ilgili sicillere kayıt ve tescili ile başlamaktadır. Bu iki hüküm birlikte değerlendirildiğinde vergiyi doğuran olayın araçların ilgili sicillere kayıt ve tescili olduğunu söyleyebiliriz.⁴⁰⁰

Motorlu taşıtlar vergisi mükellefiyetinin doğması için kayıt ve tescilin yapılması şart olmakla birlikte, bu kayıt ve tescille kurulan mülkiyet ilişkisinin devamı da zorunludur. Anayasa mahkemesinin bir kararında da motorlu taşıtlar vergisinin doğumu mülkiyet ilişkisinin kurulması ile açıklanmıştır.⁴⁰¹ Kanun’un 3. maddesinde tanımlanmıştır. Buna göre; motorlu taşıtlar vergisinin mükellefi; trafik sicili ile Ulaştırma Bakanlığınca tutulan sivil hava vasıtaları sicilinde adlarına motorlu taşıt kayıt ve tescil edilmiş olan gerçek ve tüzel kişilerdir. İlgili sicillerde adlarına motorlu araç kayıt ve tescil edilen gerçek ve tüzel kişiler verginin mükellefidir. Kayıt ve tescil esas olarak mülkiyet ilişkisini belirlemektedir. Mülkiyetteki değişiklik sicildeki değişikliğe, sicildeki değişiklik de mükellefte değişikliğe yol açacaktır. Sicilden

⁴⁰⁰ İlgili sicile kayıt ve tescil yapılmasının vergiyi doğuran olay olarak kabul edilmesi aslında bir servet vergisi olan motorlu taşıtlar vergisinin bünyesine çok da uygun düşmediği söylenebilir.

⁴⁰¹ «Bir motorlu taşıta sahip olunması bu verginin doğumu için yeterlidir.» AYM 07.11.1989 gün ve E.1989/6, K. 1989/42.

kaydın silinmesi durumunda da mükellefiyet de sona erecektir. Aracın mülkiyeti ile ilgili uyuşmazlık söz konusu olursa, sicilde değişiklik olmadıkça yükümlülük etkilenmeyecektir.

b. MTKV’da Yer Alan Güvenlik Önlemleri

MTVK’nın 13(a) maddesi uyarınca; trafik sicil memurları ile Ulaştırma Bakanlığı sivil hava vasıtaları sicil memurları kayıt ve tescil ettikleri motorlu taşıtları bu taşıtların cins, nevi, nitelikleri ve kullanım maksatları ile verginin alınmasına esas olabilecek diğer bilgileri ve bunlarda meydana gelen değişiklikleri, kayıt ve tescilin yapıldığı ve değişikliğin tespit olunduğu tarihten itibaren bir ay içinde ilgili vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar.

MTVK’nın 13(c) maddesi uyarınca da, noterler, trafik sicil memurları ile Ulaştırma Bakanlığı sivil hava vasıtaları sicil memurları gibi, taşıtların her türlü satış veya devir işlemlerini yapanlar, motorlu taşıtların her türlü satış veya devir işlemlerini yapmadan önce, bu taşıtlara ait o güne kadar ödenmemiş motorlu taşıtlar vergileri ile gecikme zamları, gecikme faizleri ve vergi cezalarının ödendiğini gösterir belgeyi istemeye mecburdurlar.

Satış, devir temlik işlemlerini yapan noterler, kayıt ve sicil memurları ile muayene görevlileri, gerekli araştırmayı yapmadan işlemleri yürüttükleri takdirde ödenmeyen

veya noksan ödenen vergiler ile gecikme zamları, gecikme faizleri ve vergi cezalarından, mükelleflerle birlikte müteselsilen sorumlu olurlar. Ancak, bunlar sorumlu sıfatı ile ödemek mecburiyetinde kaldıkları vergiler dolayısıyla mükelleflere rücu hakkına sahiptirler.

B. Külli Halefiyet Halleri Açısından Değerlendirme

Külli halefiyet, yukarıda detaylı açıklamış olduğumuz üzere şirketlerin birleşme ve bölünmesinde hem KVK’da hem de AATUHK’da öngörülmüştür ve külli halefiyetin bu kapsamda  ng r lm ş olmasının altında vergi alacağının güvence altına alınması yatar.⁴⁰² Kanaatimizce gelir üzerinden alınan vergiler açısından külli halefiyet, vergi alacağını güvence altına alırken, özel servet vergileri⁴⁰³ açısından belli durumlarda vergi idaresi açısından bu güvenceyi kısmen ortadan kaldırır.

Çalışmamız kapsamında inceleme konusu yaptığımız külli halefiyet hallerinden biri olan miras halinde mülkiyetin tescilden önce kazanılacağı düzenlenmiştir.⁴⁰⁴ Bunun

⁴⁰² Vergi alacağının güvence altına alınması kapsamında külli halefiyet statüsünün kabul  hakkında bkz.  ncel/Kumrulu/ ağan, s.173.

⁴⁰³ Vergi konusu olan servet unsurlarının tümünü kapsamına alan vergi genel; sadece bir veya birkaç servet unsurunu kapsamına alan vergi ise özel servet vergisidir. ( ncel/Kumrulu/ ağan, s.357.) Türk Vergi Sisteminde yer alan servet vergileri, veraset ve intikal vergisi dışında özel servet vergisi niteliğini taşımaktadır. ( ncel/Kumrulu/ ağan, s.358.)

⁴⁰⁴ Miras halinde mülkiyetin geçişi tescilden önce olur. (Sirmen, L.: **Eşya Hukuku**, s.314) Terekede, bulunan diğer hak ve borçlar gibi taşınmazlar ve sicile kaydı gereken taşınırlar da kendiliğinden, sicil dışı intikal edecektir. Miras halinde ölüm hukuki olayına bağlı olarak intikal gerçekleştiğinden emlak vergisi veya motorlu taşıtlar vergisi açısından özellik arz eden bir durum yoktur.; Gayrimenkuller üzerinden alınan tek vergi emlak vergisi değildir; gayrimenkulün karşılıksız kazanımında veraset ve intikal vergisi doğar. Bu vergiler benzer olmakla birlikte, gerek vergicilik tekniği yönünden taşıdıkları olanaklar, gerek dayandıkları teorik temeller birbirinden farklıdır. Gayrimenkullerin vergilendirilmesi hakkında detaylı bilgi için. bkz. Mutluer, M. K.: **Türkiye’de Gayrimenkullerin Vergilendirilmesi**, Eskişehir İktisadi ve Ticari Bilimler Akademisi Yayınları, No.105/60, Ankara, 1973, s.1-2 vd.

dışında ticaret şirketlerin birleşmesi (TTK m.136, m.153) ve bölünmesi (TTK m. 159, m. 179) ve TTK'nın 11. maddesinin 3. fıkrası uyarınca ticari işletmenin bir bütün olarak devrine yönelik yazılı şekilde yapılan bir sözleşme ile taşınmazların mülkiyeti tescilden önce kazanılacaktır.

Külli halefiyet hallerinin ortak özelliği, malvarlığını oluşturan hukuki ilişkilerin ve bu ilişkilerden doğan hak ve borçların devri için kanunun aradığı şartların gerçekleşmesine ihtiyaç duyulmaksızın kısmen veya tamamen bir kişiden bir başka kişiye intikal etmesidir. Malvarlığı unsurlarının devri için gereken şekil şartı yerine getirilmeksizin devir gerçekleşmektedir. Bu anlamda külli halefiyet yolu ile kazanma istisnai nitelik arz eder.

Külli halefiyette, malvarlığı unsurlarının devri için gerekli şartlar ayrı ayrı yerine getirilmeksizin intikal gerçekleştiği için vergi idaresinin vergi alacağını güvence altına almak adına öngördüğü yukarıda belirtmiş olduğumuz bazı tedbirlerden de mahrum kalması söz konusu olabilecektir.

III. Ticaret Şirketlerinin Birleşmesinde Külli Halefiyetin Emlak Vergisi ve Motorlu Taşıtlar Vergisi Açısından Değerlendirilmesi

A. EVK m.30 Açısından

TTK'nın birleşmeyi düzenleyen 136. maddesine göre, birleşmeyle, devralan şirket devrolunan şirketin malvarlığını bir bütün halinde devralır. Birleşme ile devrolunan şirket sona erer ve ticaret sicilinden silinir. TTK'nın 153. maddesinde de birleşmenin ticaret siciline tescili ile geçerlilik kazanacağı ve tescil anında, devrolunan şirketin bütün aktif ve pasifinin kendiliğinden devralan şirkete geçeceği düzenlenmiştir. Dolayısıyla şirketin aktif ve pasifinde yer alan unsurlar arasında bir taşınmaz bulunuyorsa, devrolunan şirketin taşınmazlarının mülkiyeti, devralan şirkete tapu siciline tescilden önce intikal edecektir.⁴⁰⁵

Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'nın, 28453 Sayılı Şirketlerde Yapı Değişikliği ve Aynı Sermaye Konulmasında Siciller Arası İşbirliği Tebliği'ne göre şirkete birleşmesi ve bölünmesinde, ticaret siciline tescili yapan müdürlük tarafından durum ilgili tapu siciline (tapu müdürlüğüne) bildirilir (m.4).; bunun üzerine durumun bildirildiği tapu müdürlüğü, taşınmazın mülkiyeti yeni şirket adına tescil edilinceye kadar tapu kütüğüne bu konuda bir şerh koyar (m.6). Tebliğde her ne kadar şerh denmişse de böyle bir kayıt beyan niteliğini taşımakta; taşınmazın mülkiyetinin sicil dışı yeni şirkete geçmiş olduğunu açıklamaktadır.⁴⁰⁶

Her ne kadar şirket birleşmesinde ticaret sicili durumu tapu siciline bildirecek olsa da sicilde malik olarak devir sebebiyle infisah etmiş olan devrolunan şirket

⁴⁰⁵ Sirmen, L.: **Eşya Hukuku**, s.353.

⁴⁰⁶ Sirmen, L.: **Eşya Hukuku**, s.353.

gözükebilecektir. İster devralma ister yeni kuruluş şeklinde olsun şirketlerin birleşmesinde devrolunan şirket sona erecektir.

Sona ermiş olması kural olarak sorumluluğunu da kaldıracaktır. Kaldı ki, külli halefiyet ile bütün hak ve borçları da yeni kurulan ya da devralan şirkete geçmiş olacaktır. EVK m. 30 devredenle devralanı müteselsil sorumlu tutmaktadır ancak tam bölünen şirket infisah etmiştir. Bu durumda ilk olarak aynı mirasbırakanın sorumluluğu kalmadığı gibi tam bölünen şirketin de sorumlu tutulmaması gerektiği çözümü akla gelecektir.

Şirket sona ermiş olduğu için bir sorumluluğu kalmasa da şirketin geçmiş dönemdeki kanuni temsilcisinin sorumluluğu söz konusu olabilecektir. Şirketlerin infisah etmiş olsa da kanuni temsilcilerin tasfiye öncesi sorumluluklarının devam edeceğine ilişkin düzenleme VUK'un 10. maddesinin 4. ve 5. maddesinde yer almaktadır.

Söz konusu maddeler, birleşmenin gerçekleştirilmesinden önce yerine getirilmiş olması gereken herhangi bir vergi ödevi olup da (ki incelediğimiz hal kapsamında bu bir emlak vergisi borcuna ilişkin olacaktır) bu ödev yerine getirilmemişse bundan kimin sorumlu olacağı sorusuna cevap vermektedir.

“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, tasfiye edilerek tüzel kişiliği ticaret sicilinden silinen mükelleflerin; tasfiye öncesi dönemlerdeki kanuni temsilcilerini, tasfiye döneminde ise tasfiye memurlarını sorumlu tutmaktadır. Ancak unutmamak gerekir ki, kanuni temsilcilerin sorumluluğunu düzenleyen VUK'un 10. maddesinin uygulanabilmesi için belli şartların gerçekleşmesi gerekir.⁴⁰⁷ Bu koşullardan biri, vergi alacaklarının vergi mükellefi veya sorumlusunun malvarlığından tamamen veya kısmen alınamamış olmasıdır. Bu durumda artık külli halefiyet sebebiyle birleşilen veya yeni kurulan şirkete öncelikli olarak başvurulması gerekecektir. Ondan vergi ve buna bağlı alacağın tahsil edilememesi ihtimalinde devrolunan şirketin sorumluluğu ihtimali gündeme gelebilecektir.

B. MTKV m. 13 Açısından

Şirketlerin birleşmesinde devrolunan şirket malvarlığında motorlu taşıtlar vergisi kapsamında yer alan, özel sicile kaydı gereken, motorlu hava veya kara taşıtı varsa söz konusu sicile yapılacak kayıttan önce mülkiyet hakkı kazanılmış olacaktır. Bu durum ticaret şirketlerinin birleşmesi açısından malvarlığı unsurlarının devri sicil dışı gerçekleştiği için vergi idaresinin, vergi alacağını güvence altına almak adına

⁴⁰⁷ Bu şartlar, 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.

MTVK'nın 13. maddesinde öngörülen güvenlik önleminden mahrum kalması sonucunu doğuracaktır. Dolayısıyla MTVK'nın 13. maddesinde öngörülen noterler, trafik sicil memurları ile Ulaştırma Bakanlığı sivil hava vasıtaları sicil memurlarının MTVK m.13 kapsamında sorumluluğu külli halefiyet ile devre dışı kalacaktır.

Motorlu hava ve kara taşıtlarının intikalinde vergi alacağının güvence altına alınması için öngörülen MTVK'nın 13. maddesinde düzenlenen mekanizma, külli halefiyetin öngörüldüğü şirketlerin birleşmesi hallerinde işlevsiz kalacaktır. Nitekim motorlu taşıtın devrine ilişkin sözleşme noterde yapılamayacaktır ve noterin motorlu taşıta ait önceki vergi ve buna bağla borçları araştırma yükümlülüğü de söz konusu olamayacaktır. Dolayısıyla mülkiyet hakkı sahibi külli halefiyete bağlı olarak değişecektir.

Bununla birlikte, motorlu taşıtlar vergisinin (MTV) mükellefi; trafik sicili ile Ulaştırma Bakanlığınca tutulan sivil hava vasıtaları sicilinde adlarına motorlu taşıt kayıt ve tescil edilmiş olan gerçek ve tüzel kişilerdir. Kayıt ve tescil esas olarak mülkiyet ilişkisini belirlemektedir ancak külli halefiyet hallerinde adına kayıt ve tescil yapılmış kişi gerçek hak sahibinden ayrılabilir. Bununla birlikte, kanaatimizce vergi idaresi açısından sicilde değişiklik yapılmadıkça yükümlülük etkilenmeyecektir. Bu durumda hak sahibi olmayan kişinin, devrettiği motorlu taşıta ilişkin vergileri ödemek zorunda kalması mümkündür. Devreden ile devralan arasındaki rücu mekanizması da kanunda düzenlenmediğinden tarafların bu durumu düzenlemeleri, özellikle devreden açısından uygun olacaktır.

IV. Ticaret Şirketlerinin Bölünmesinde Külli Halefiyetin Emlak

Vergisi ve Motorlu Taşıtlar Vergisi Açısından Değerlendirilmesi

Bölünmede, bir şirket (bölünen/devreden), malvarlığının tamamını veya bir kısmını bir veya daha fazla şirkete (devralan) devretmektedir. Bu işlem taraflar açısından kısmi külli halefiyet sonucunu doğurmaktadır. Bölünmede devrin mümkün olabilmesi için, devre konu malvarlığı bölümleri aktif ve pasifleri ile bütün oluşturmalıdır. Ticaret şirketlerinin bölünmesine ilişkin ise TTK'nın 179. maddesine göre, bölünme ticaret siciline tescille geçerlilik kazanır. Tescil ile tescil anında envanterde yer alan bütün aktifler ve pasifler devralan şirketlere geçer. Bölünmede kısmi külli halefiyetin öngörülmüş olması, belirlenen malvarlığındaki aktif ve pasif değerlerin devri için gerekli işlemler yapılmaksızın kanundan dolayı kül olarak devralan şirketlere intikali sonucunu doğurur.

Bölünme işlemi aynı birleşmede olduğu gibi ticaret siciline tescil edilecektir ve bölünme tapu siciline bildirilecektir ancak bu durum mülkiyetin sicil dışı geçişine bir engel değildir.⁴⁰⁸

⁴⁰⁸ Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'nın, 28453 Sayılı Şirketlerde Yapı Değişikliği ve Ayni Sermaye Konulmasında Siciller Arası İşbirliği Tebliği'ne göre şirkete birleşmesi ve bölünmesinde, ticaret siciline tescili yapan müdürlük tarafından durum ilgili tapu siciline (tapu müdürlüğüne) bildirilir (m.4).; bunun üzerine durumun bildirildiği tapu müdürlüğü, taşınmazın mülkiyeti yeni şirket adına tescil edilinceye kadar tapu kütüğüne bu konuda bir şerh koyar (m.6). Tebliğde her ne kadar şerh denmişse de böyle bir kayıt beyan niteliğini taşımakta; taşınmazın mülkiyetinin sicil dışı yeni şirkete geçmiş olduğunu açıklamaktadır. Sirmen, L.: **Eşya Hukuku**, s.353.

Tam bölünme ve kısmi bölünmedeki durumu aşağıda ayrı ayrı incelemeyi uygun gördük. Tam bölünmede aynı birleşmede olduğu gibi devreden şirketin tüzel kişiliği sona ererken, kısmi bölünmede devreden ve devralan hukuk dünyasında mevcudiyetini taşıyacaktır. Bu durum hem emlak vergisi hem de motorlu taşıtlar vergisi açısından değerlendirmelerimde etkili olacaktır.

A. Tam Bölünmede

1. EVK m.30 Açısından

Tam bölünmede, birden fazla şirkete malvarlığı unsurları intikal edeceğinden hangi aktif ve pasiflerin birbirine özgülendiği önem taşır. Nitekim özgülünen hak ve borçlar birlikte intikal edecektir. Örneğin A şirketi B ve C şirketlerine bölünecekse ve B şirketine özgülünen malvarlığı değerlerinde bir taşınmaz varsa, A şirketin malvarlığında yer alan taşınmaz, ödenmemiş emlak vergisi borçları ile birlikte B şirketine intikal edecektir.

Tam bölünmede aynı birleşmede olduğu gibi devrolunan (bölünen) şirket infisah edecektir. Devreden şirketin sona ermiş olması sorumluluğunu da kural olarak sona erdirecektir çünkü külli halefiyet yoluyla devre özgü bütün hak ve borçlar devralan şirketlerden ya birine ya da diğerine intikal edecektir. Bölünmenin dışında kalan

malvarlığı unsuruna ilişkin olarak da bölünmeye katılan şirketlerin müteselsil sorumlulukları öngörülmüştür.⁴⁰⁹

Tam bölünen şirket sona ermiş olduğu için vergi idaresi tam bölünen şirkete başvuramayacaktır ancak, şartları sağlanmışsa tüzel kişiliği sona eren şirketin VUK'un 10. maddesinin 4. ve 5. fıkraları kapsamında kanuni temsilcinin sorumluluğu gündeme gelebilecektir. Bu konuda birleşmeye ilişkin yaptığımız değerlendirmeler geçerlidir.

2. MTKV m. 13 Açısından

MTVK'nın 13. maddesinde motorlu taşıta ait borç ödenmeden devrin yapılmamasına yönelik getirilen güvenlik önlemi, aynı birleşmelerde olduğu gibi, kısmi külli halefiyet hali olan bölünmede de işlevsiz kalmış olacaktır. Külli halefiyetin güvenlik önlemini işlevsiz bırakmasının yanında intikal sicil dışı gerçekleşeceğinden devreden, sicilde kendisi gözüktüğünden gerçek hak sahibi ve borçlu olmamasına rağmen, kendisine ait olmayan bir borcu ödemek durumunda kalacaktır. Bu durumda da birleşmeye ilişkin yapmış olduğumuz açıklamalarımız geçerlidir.⁴¹⁰

⁴⁰⁹ Bölünmenin dışında bir malvarlığı değeri kaldıysa, TTK'nın 168. maddesinin 3. fıkrasının uyarınca, tam bölünmeye katılan şirketler, bölünme sözleşmesi veya bölünme planına göre herhangi bir şirkete tahsis edilmeyen borçlardan müteselsilen sorumlu olacaklardır.

⁴¹⁰ İkinci Bölüm/VIII/C/2

B. Kısmi Bölünmede

1. EVK m.30 Açısından

Kısmi bölünmede ise, bölünme kapsamında malvarlığı unsurları kısmi külli halefiyet yoluyla bölünen şirkete intikal edecektir. Bölünme kapsamında yer almayan malvarlığı değerleri ise devreden şirket bünyesinde kalmaya devam edecektir. Kısmi bölünmede bölünen şirket infisah etmeyecek, hukuki varlığını devam ettirecektir.⁴¹¹

Bölünme kapsamında intikal edecek malvarlığı değerleri arasında bir taşınmaz varsa söz konusu taşınmaz vergi borcuyla birlikte devralan şirkete intikal edecektir.

Bununla birlikte, vergi idaresi devir tarihinden önceki emlak vergisi borçları açısından EVK m.30 kapsamında devreden ile devralanın müteselsil sorumluluğunu öngörmüştür. Dolayısıyla söz konusu borçlar açısından isterse devredene isterse de devralana başvurabilecektir.⁴¹²

Burada tek sorun tek yönlü belirlenmiş olan rücu mekanizması ile ilgilidir. Şöyle ki, bilindiği üzere, taşınmazlar üzerlerinde bulunan vergi borçlarıyla birlikte devredilebilmektedirler. Devreden ve devralan taraflar, bu durumu bilerek ticari ilişkilerini düzenlemiş olabilirler. İç ilişkilerinde taşınmaz üzerinde vergi borcu olduğu için devreden karşı edim olarak daha az pay sahipliğine razı olmuş olabilir.⁴¹³

⁴¹¹ Göktuna, H.D.E., s.12.

⁴¹² Kısmi bölünmede, tam bölünmeden ve birleşmeden farklı olarak her iki şirket de varlığını koruyacağından VUK m.10'un 4. ve 5. fıkralarının uygulanması ihtimali söz konusu olmayacaktır.

⁴¹³ Örneğin bölünme konusu malvarlığı değerleri içinde üzerinde vergi borcu olan bir taşınmaz varsa, taşınmaz üzerinde vergi borcu olduğu için bölünen ortaklığı pay sahipleri, devralan ortaklığın daha az payını almaya razı olmuş olabilirler.

Kısmi külli halefiyet ilkesi gereği taşınmaz üzerindeki vergi borcu ve buna bağlı diğer borçlar ile devralana sicil dışı geçecektir. Fakat sicilde gözüken hala eski malik olabilecektir. Bu durumda eski malik olan devreden, yeni malike geçen vergi borcunu ödemek durumunda kalması söz konusu olabilir. Ancak kanunda sadece devralanın devredene rücusu düzenlendiğinden, devredene aralarındaki ilişkide rücu imkanını öngörmedikleri sürece devreden devralana ödediği vergiler sebebiyle başvuramayacaktır.⁴¹⁴

2. MTVK m. 13 Açısından

MTVK'nın 13. maddesinde motorlu taşıta ait borç ödenmeden devrin yapılmamasına yönelik getirilen güvenlik önlemi, aynı birleşmelerde olduğu gibi, kısmi külli halefiyet hali olan bölünmede de işlevsiz kalmış olacaktır. Külli halefiyetin güvenlik önlemini işlevsiz bırakmasının yanında intikal sicil dışı gerçekleşeceğinden devreden, sicilde kendisi gözüktüğünden gerçek hak sahibi ve borçlu olmamasına rağmen, kendisine ait olmayan bir borcu ödemek durumunda kalacaktır. Bu durumda da birleşmeye ilişkin yapmış olduğumuz açıklamalarımız geçerlidir.⁴¹⁵

V. Ticari İşletmenin Devrinde Külli Halefiyetin Emlak Vergisi ve Motorlu Taşıtlar Vergisi Açısından Değerlendirilmesi

⁴¹⁴ Bu konu hakkındaki detaylı açıklamalarımız için bkz. İkinci Bölüm/VIII/B/1/a.

⁴¹⁵ İkinci Bölüm/VIII/C/2

Ticari işletmenin devrinde aktif ve pasiflerin intikali açısından iki ayrı düzen getirilmiştir. Aktiflerin intikalinde, devreden malvarlığının belirli bir kısmı, tek bir işlem ile (*uno actu*), her bir unsur için tek tek işlem yapmaya gerek kalmaksızın devralana geçmektedir. Kısmi külli halefiyet hali olarak değerlendirilen bu devir için taraflar arasında yazılı sözleşme yapılması ve bu sözleşmeyi ticaret siciline tescil ettirmeleri gerekir.

Bu durumda EVK m.30 ve MTVK'nın 13. maddesi açısından kısmi bölünmeye ilişkin yaptığımız açıklamalar ticari işletmenin devrinde öngörülen kısmi külli halefiyet netiesinde de söz konusu olacaktır.⁴¹⁶

A. EVK m.30 Açısından

Ticari işletme kapsamında intikal edecek malvarlığı değerleri arasında bir taşınmaz varsa söz konusu taşınmaz vergi borcuyla birlikte devralan şirkete intikal edecektir. Bununla birlikte, vergi idaresi devir tarihinden önceki emlak vergisi borçları açısından EVK m.30 kapsamında devreden ile devralanın müteselsil sorumluluğunu öngörmüştür. Dolayısıyla söz konusu borçlar açısından isterse devredene isterse de devralana başvurabilecektir. Burada tek sorun tek yönlü belirlenmiş olan rücu mekanizması ile ilgilidir.⁴¹⁷

⁴¹⁶ İkinci Bölüm/VIII/D/2.

⁴¹⁷ Şöyle ki, bilindiği üzere, taşınmazlar üzerlerinde bulunan vergi borçlarıyla birlikte devredilebilmektedirler. Devreden ve devralan taraflar, bu durumu bilerek ticari ilişkilerini düzenlemiş olabilirler.

B. MTVK m. 13 Açısından

Ticari işletmenin devrinde kısmi külli halefiyetin MTVK m.13’de yer alan güvenlik önlemini işlevsiz bırakmasının yanında intikal sicil dışı gerçekleşeceğinden devreden, sicilde kendisi gözüktüğünden gerçek hak sahibi ve borçlu olmamasına rağmen, kendisine ait olmayan bir borcu ödemek durumunda kalabilecektir. Bu durumda da birleşmeye ilişkin yapmış olduğumuz açıklamalarımız geçerlidir.⁴¹⁸

⁴¹⁸ Üçüncü Bölüm/III/B.

DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

Külli halefiyet yoluyla intikal, bilinen hak ve borç transferi tekniklerinden apayrı, ilginç bir tekniktir ve temelinde kişiliğin sona ermesi gibi son derece özel bir durum için öngörülmüştür. Sadece ölüm hukuki olayı sonucunda değil; hukukun taraf iradelerinin sonucu olarak da öngördüğü külli halefiyet, sınırlı da olsa kişiliğin devam ettiği haller için de uygulanmaktadır.

Külli halefiyet sistemi, bir taraftan işlem maliyetlerinin azaltılması suretiyle ticari hayatın kolaylaştırılması gibi önemli bir menfaate hizmet ederken; olağan hak ve borç intikali dışında bir sistem olduğundan sadece özel hukuk açısından değil, vergi hukuku açısından da önemli bazı sorunları beraberinde getirmektedir.

Vergi borcunun naklinin mümkün olmaması genel kuralının istisnasını külli halefiyet halleri oluşturur. Külli halefiyetin, vergi idaresi açısından iki yönlü etkisinden söz edilebilir. Olumlu etkisi, vergi borçlusunun kişiliğinin sona erdiği hallerde, vergi alacağının haleften de talep edilebilmesi açısından bir güvence yaratıyor olmasıdır. Olumsuz etkisi ise, devri özel şekle bağlanmış malvarlığı unsurlarının intikalinde özel şeklin bertaraf edilmiş olmasının, vergi idaresi açısından vergi alacağının elde edilmesinde bazı riskler yaratmasıdır.

Koruduğu ve taviz verdiği menfaatler açısından hassas bir dengede olan külli halefiyet ilkesinin, kanunda öngörüldüğü hallerde hüküm ve sonuçlarının net bir şekilde belirlenmesi gerekir. Özellikle de vergi hukukunun en önemli ilkelerden biri olan vergilerin yasallığı ilkesi, bu gerekliliği zorunluluk haline çevirir. Dolayısıyla

külli halefiyet halleri sonuçları itibariyle net bir şekilde ortaya konmalı ve vergi idaresi ile sorumlusu arasındaki menfaat dengesi sağlıklı bir zeminde yer almalıdır.

Çalışmada varılan sonuçlar ile kanunun uygulanmasında ve ileride yapılacak yasalaştırma çabalarında dikkate alınması umut edilen öneriler şu şekilde sıralanabilir:

1. Özel hukuk borç ilişkilerinde alacaklının rızası olmaksızın, borcun üçüncü bir kişiye devrinin mümkün olmaması kuralı, vergi hukukunda vergi borcunun naklinin mümkün olmamasını ifade eder. Vergi hukuku ilişkisinin kamusal karakteri gereği, vergi idaresinin borçlunun vergi borcunu devretmesine onay vereceği düşünülemeyeceğinden, VUK m.8(3) kapsamında böyle bir devrin vergi idaresini bağlamayacağı düzenlenmiştir.
2. Vergi hukukunda borcun naklinin mümkün olmaması kuralının (VUK m.8(3)) istisnasını külli halefiyet halleri oluşturur.
3. Külli halefiyet, bir kimseye ait malvarlığı unsurlarının bir bütün olarak, tek bir olayla veya tek bir hukuki işlemle, söz konusu malvarlığı unsurlarının devri için kanunun aradığı özel şartların yerine getirilmesine gerek kalmaksızın bir başkasına geçmesidir.
4. Külli halefiyet ilkesi; mirasbırakanın ölümü neticesinde terekenin mirasçılara intikalinde, şirketlerin birleşmesinde ve bölünmesinde, devreden veya

bölünen şirkete ait malvarlığı değerlerinin devralan şirkete intikalinde ve ticari işletmenin devrinde ticari işletmeye ait malvarlığı değerlerinin devralana intikalinde kabul edilmiştir.

5. VUK m.8(3)'te, “vergi kanunlarıyla kabul edilen haller” dışında, vergi mükellefiyetine ve sorumluluğuna ilişkin sözleşmelerin (“özel mukaveleler”in) vergi dairelerini bağlamayacağı belirtilmiştir. Bir diğer ifade ile ancak vergi kanunlarıyla kabul edilen hallerde, vergi mükellefiyeti ve sorumluluğuna ilişkin sözleşmeler vergi idaresini bağlayacaktır. Maddenin lafzı, külli halefiyet hallerini kapsam dışı bırakmaktadır. Öyle ki, külli halefiyet hallerinden, mirasın intikalini “hukuki işlem” olmaması sebebiyle; ticari işletmenin devrini de “vergi kanunlarıyla kabul edilmemiş olması” sebebiyle kapsam dışı bırakmaktadır. Ticaret şirketlerinin birleşmesi ve bölünmesinde vergi borcunun intikali “vergi kanunlarıyla kabul edilmiş”tir ancak; vergi borcunun intikali doğrudan hukuki işlem sonucunda meydana gelmemektedir. Söz konusu intikal hukuki işlem sonucu kanundan doğmaktadır. Maddenin lafzının bu halleri kapsamaması sebebiyle VUK m.8(3)'ün lafzı ile ruhu arasında bir uyumsuzluk olduğu söylenebilir.

Mirasın intikali, hukuki işlem olmaması sebebiyle gerçek anlamda istisna oluşturmaz da vergi borçlarının intikalini engellemez. Nitekim bu husus ayrı bir maddede düzenlenmiştir. Şirketlerin birleşmesi ve bölünmesinde vergi borçlarının intikaline KVK kapsamında izin verilmiştir. Ticari işletmenin devri ise, vergi kanunlarında düzenlenmemiş olduğundan istisna kapsamında

değerlendirilmeyecektir. Ancak ticari işletmenin devri dışındaki külli halefiyet hallerinde vergi borcunun intikali mümkünken, ticari işletmenin devri için farklı bir esası kabul etmek için bir neden yoktur. Kaldı ki, sırf vergi hukukunda değil; özel hukukta da istisnai bir nitelik arz eden külli halefiyet hallerinde, alacaklıların korunmasına ilişkin özel bazı tedbirler öngörülmüştür. O yüzden külli halefiyet açısından belirsizlikler taşıyan VUK'un 8. maddesinin 3. fıkrası ile uyumluluk arz edecek, özel hukuk ile vergi hukuku arasında bir köprü kuracak, genel bir külli halefiyet maddesine ihtiyaç olduğu düşüncesindeyiz.

6. Mirasın külli halefiyet yoluyla geçişini ölüm, yani bir hukuki olay oluşturmaktadır. Ticaret şirketlerinin birleşmesi ve bölünmesi ile ticari işletmenin devrinin temelinde ise bir malvarlığı veya işletmenin devrini konu alan bir hukuki işlem olsa da, birleşen veya bölünen şirketin malvarlığı unsurları kanun gereği devralana intikal eder.
7. Külli halefiyet sonucu bağlanan hukuki işlemin karşı ediminin niteliğine göre, söz konusu hukuki işlem ya bir birleşme veya bölünme işlemi ya da ticari işletme devri olarak nitelendirilecektir ve bu nitelendirmeye göre de ilgili olduğu kanun hükümleri uygulama alanı bulacaktır.
8. Ticari işletmenin, işletme ve malvarlığının devrinde ivazın mahiyeti işlemin niteliğini etkilemez meğer ki; devredilen malvarlığı unsurları karşısında devralan ortaklığın ortaklık hakları ivaz olarak öngörülmüş olsun. Eğer

devredilen malvarlığı unsurları karşısında ortaklık hakkı veriliyorsa, bu işlem birleşme veya bölünme işlemi olarak değerlendirilecektir.

9. Külli halefiyet hallerinin biri diğerinin kapsamında yer alabilir. Bu durumda da uygulanacak hükümler değişiklik arz edecektir. Ticari işletmenin devri, şirket birleşmesi veya bölünmesi işleminin (veya terekenin) konusunu oluşturuyorsa, ticari işletmenin devrine ilişkin hükümler uygulama alanı bulmayacak ve şirketlerin birleşme ve bölünmesine (veya mirasın intikaline) ilişkin hükümler uygulama alanı bulacaktır. Ticari işletmenin devrine ilişkin hükümler, ticari işletmenin devrinin şirket birleşmesi veya bölünmesi (ya da tereke) kapsamında olmadığı hallerde uygulanabilecektir.
10. Külli halefiyet neticesinde vergi sorumluluğundan söz etmek için selefın kişiliğinde doğmuş olan vergi borcunun, halefe intikal etmiş olması gerekir. Külli halefiyet hallerinde vergi sorumluluğu; vergi sorumluluğu kümesi ile külli halefiyet halleri kümesinin bir kesişimini oluşturur. Vergi sorumlusu, külli halefiyet hallerinde aynı zamanda önceki yükümlünün yerine geçer ve bu nedenle yükümlünün tüm hak ve borçları kendisine ait olur. Külli halefiyet neticesinde vergi idaresinin muhatabı değişmektedir. Vergi ödevlisi, vergi idaresinin karşısında, külli halefiyet konusu hukuki olay veya hukuki işlem gerçekleşmeden önceki vergi ödevleri açısından “vergi sorumlusu”; külli halefiyet konusu hukuki olay veya hukuki işlem gerçekleştikten sonraki vergi ödevleri açısından ise “vergi yükümlüsü” sıfatıyla yer almaktadır.

11. İster hukuki olay, ister hukuki işlem neticesinde öngörölmüş olsun külli halefiyet hallerinde devralanın sorumluluğunu, çerçevesini -sağlıklı bir şekilde belirlemek suretiyle- vergi sorumluluğu hali olarak değerlendirmek mümkündür. Külli halefiyet hallerinde halef, selefin yerine geçtiğinden adeta onun devamı niteliğindedir. Bu nedenle vergi sorumlusunun “vergiyi doğuran olayla ilişkisi olmayan üçüncü kişi” niteliği ve başkasının borcu için ödeme yapma ölçütünü zayıflamaktadır ancak, söz konusu vergilere ilişkin vergiyi doğuran olay, bizzat mirasçılarının veya devralanın kişiliğinde meydana gelmediğinden söz konusu haller, vergi sorumluluğu kapsamında değerlendirilebilecektir.

12. Külli halefiyette intikal kapsamındaki malvarlığı unsurlarının geçişi için kanunun aradığı özel şartların yerine getirilmesi gerekmediğinden aynı haklara hakim olan belirlilik ve açıklık ilkeleri açısından ayrıksı bir durum oluşmaktadır.

13. Mirasçılarının sorumluluğu bağlamında TMK m.599, bir kamusal borç ilişkisi olan vergi borcu ilişkisi kapsamında özel bir düzenleme getirmeksizin, mirasçılarının mirasbırakanın ölümü ile mirası bir bütün olarak kazanacaklarını düzenlemektedir. Kamu hukuku ilişkilerinden doğan hak ve yükümlölüklerin miras yoluyla geçebilmesine ilişkin düzenlemeler kamu hukukundaki özel düzenlemelerde yer almaktadır. VUK’un 12. maddesinde mirasçılarının miras bırakanının vergi borçlarından sorumluluğu düzenlenmiştir. Kanun’un 12. maddesinin 1. fıkrasına göre; ölüm halinde mükelleflerin ödevleri, mirası

reddetmemiş kanuni ve atanmış (mansup, iradi) mirasçılara geçer. Bu hususun açıkça düzenlenmiş olması, külli halefiyet kapsamında vergi borcunun intikal edip etmeyeceği tartışmasını miras hallerinde ortadan kaldırmaktadır. Nitekim bu konuda özel hukuk düzenlemeleri ve vergi hukuku düzenlemeleri paralellik arz etmektedir.

Bununla birlikte, mirasçılardan her birinden terekede yer alan borçların tamamının talep edilebilmesine izin veren medeni hukuktaki müteselsil sorumluluktan farklı olarak, mirasbırakanın vergi borçlarından sorumluluğu bağlamında, mirasçılardan her birinin miras hisseleri oranında sorumluluğu öngörülmüştür.

Mirasçılara yapılacak ihbarnamenin her mirasçı adına ve hissesi oranında yapılmasının tarhiyatın geçerliliğine etkisi ile ilgili olarak da ihbarnamedeki hatanın esaslı olup olmadığı kapsamında değerlendirme yapmak gerekecektir.

14. Ticaret şirketlerinin birleşmesinde, devrolunan şirket veya şirketlerin bütün hak ve borçları devralan şirkete geçer ve bu geçiş külli halefiyet ilkesine bağlı olarak gerçekleşir. Nitekim külli halefiyet ilkesi, TTK'nın 136. maddesinde açıkça öngörülmüştür. Şirketlerin birleşmesinde vergi borçlarının intikali açısından TTK'ya göre daha özel düzenleme niteliğinde olan KVK'da ise belli şartları taşıyan birleşmelere belli birtakım vergisel avantajlar sağlanmış ve bu birleşmeler “devir” olarak nitelendirilmiştir. KVK'nun “devir” olarak nitelendirdiği vergisiz birleşmelerde külli halefiyetin öngörüldüğü konusunda bir tereddüt yoktur. Vergisiz birleşmelerde, aynı mirasçılardan 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 tutulabilecektir.

KVK'nın "birleşme" olarak nitelendirdiği vergili birleşmelerde ise, külli halefiyet açıkça düzenlenmemiştir. Tahakkuk etmiş vergi borçları açısından özel hüküm bulunmaktadır. Birleşilen şirketin vergi sorumluluğu hakkında tasfiye memurlarının sorumluluğuna ilişkin doğrudan uygulama atfı bulunmaktadır. KVK'nın 18. maddesine göre, KVK'nın 17. maddesi kapsamında tasfiye memurlarına düşen sorumluluk ve ödevler, birleşme halinde birleşilen kuruma ait olacaktır. 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 kanaatimizce 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 malvarlığından tamamen veya kısmen vergi veya buna bağlı alacağın alınamamasıdır. Bu noktada, TTK'da öngörülmüş olan külli halefiyet ilkesinin vergi borcu ilişkisini de kapsayıp kapsamadığının tespiti 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 başvurulacağının tespiti açısından dır.

Külli halefiyet ilkesinin vergili birleşmeleri de kapsadığı ve vergi sorumlusu olarak öncelikle birleşilen şirketin malvarlığına başvurulması gerektiği kanaatindeyiz. Ancak külli halefiyetin “vergili birleşmelerde” açıkça düzenlenmemiş olmasından hareketle, 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 bağılı olarak da KVK’da öngörülen ödevler dışında kendisine başka bir sorumluluk yüklenemeyecektir.

15. Şirketlerin birleşmelerinde tam bölünmede, devrolunan ve bölünen şirketlerin tüzel kişiliği sona erecektir. Bu hallerde külli halefiyet vergi kanunlarında açıkça öngörülmediğinden hangi hükümlerin uygulanacağı tartışması gündeme gelmektedir. Eklenecek genel bir külli halefiyet maddesi, hiç vergi kanunlarında düzenlenmiş olan ticari işletmenin devrine netlik kazandıracığı gibi vergi kanunlarında düzenlenmiş olmasına rağmen belirsizlik taşıyan hallere de çözüm olacaktır.

16. Şirketlerin birleşmelerinde ve tam bölünmede, devrolunan ve bölünen şirketlerin tüzel kişiliği ortadan kalkacaktır. Şirketler sona ermiş olsa da VUK m.10(6) kapsamında kanuni temsilcilerinin sorumluluğu devam etmektedir.

VUK 10. maddesinin 6. fıkrası kapsamında, tüzel kişilerin sona ermesi halinde, sona erme tarihinden önceki dönemlere ilişkin her türlü vergi tarhiyatı ve ceza kesme işlemi, müteselsilen sorumlu olmak üzere, kanuni temsilcilerden, herhangi biri adına yapılacağı düzenlenmiştir. Kanaatimizce bu hükmün Anayasa'ya aykırılığı ileri sürülebilir. Adalet ve hakkaniyet ilkeleri karşısında, bireyin bu şekilde belirsiz ve güvencesiz bir biçimde kendi kusurundan kaynaklanmayan bir nedenle, süre sınırlaması olmaksızın başkalarının eylem veya ihmali sonucu oluşacak sorumluluğa ortak olmasının kabul edilemeyeceğini düşünüyoruz. Yakın tarihte getirilen bu hükmün yerine bir öneri olarak şirketlerin tasfiye edilmesinden itibaren belli bir süre (örneğin iki yıl) tahakkuk etmiş borçlardan sona erme tarihinden itibaren iki yıl, henüz tahakkuk etmemiş borçlardan da tahakkuku takip eden iki yıl boyunca ilgili dönemdeki kanuni temsilcinin veya tasfiye memurunun sorumluluğunun öngörülmesi belirlilik açısından daha uygun olabilir.

17. Külli halefiyet mekanizması, EVK ve MTVK açısından bazı sorunları gündeme getirir:

MTVK açısından, taşınırların devrini konu alan borçlandırııcı işlem açısından kural olarak şekil serbestisi vardır ve taşınır mülkiyetinin nakli için kural olarak zilyetliğin devredilmesi gerekir. Bununla birlikte, bazı taşınırlar için özel bir rejim benimsenmiştir. Bu taşınırlardan motorlu kara ve hava taşıtları, MTVK kapsamında yer alır. Bu taşıtların devrinde vergi alacağı noterlere, trafik sicil memurları ile Ulaştırma Bakanlığı sivil hava vasıtaları sicil memurlarına devir işlemini yaparlarken vergilerin ödendiğini gösterir belgeyi istemeleri ödevi

yüklenmiştir. MTVK'nın 13. maddesinde getirilen söz konusu güvenlik önlemi külli halefiyet halinde işlevsiz kalacaktır.

EVK açısından ise, taraflar arasındaki rücu mekanizması bağlamında kanun koyucunun tercihi dikkat çekmek gerekir. Zira rücu, tek taraflı olarak devralanın devredene karşı kullanabileceği bir imkan olarak öngörülmüştür ancak külli halefiyet neticesinde borcu nihai olarak yüklenmesi gereken kişi değişeceğinden aralarındaki ilişkide bu hususu belirlemedikçe Kanun'da kendileri için bir dayanak bulamayacaklardır.

EVK'da vergi konusu taşınmazı devreden ile devralanın müteselsil sorumluluğu öngörülmüştür. Çalışmamız kapsamındaki külli halefiyet hallerinde devreden tüzel kişiliği birleşmede ve tam bölünmede insifah edeceğinden, müteselsil sorumluluk hükmü, vergi borcunun da intikal ettiğinden bahisle işlevsiz kalabilecektir. Bir diğer açıdan infisah eden şirketin kanuni temsilcisinin VUK'un 10. maddesinin 4. ve 5. fıkraları kapsamında sorumluluğu gündeme gelebilecektir. VUK'un 10. maddesinin uygulanabilmesinin ön koşulu yükümlünün malvarlığından söz konusu verginin tahsil edilememiş olmasıdır. Külli halefiyet açıkça öngörülmediğinden öncelikle kimin malvarlığına başvurulacağı belirsizdir. Bu durumda kanaatimizce devralan şirketten tahsil edilemezse olan hukuk açısından devrolunan veya tam bölünen şirketin kanuni temsilcisine başvurulabilecektir.

İşlem kolaylığı amacıyla getirilmiş olan EVK m. 30 öncesinde, devir ve temlik konusu taşınmazın vergi borçları ödenmeden devir ve temlik işlemi yapılmamaktaydı. EVK m.30 vergi borçlarıyla birlikte devri mümkün kılması sebebiyle bu konudaki uyuşmazlık sayısını arttırabilecek niteliktedir. O nedenle, 1985 yılından önceki düzenlemenin sonuçları itibariyle daha uygun olduğu görüşündeyiz.

18. Sonuçları itibariyle belirsizlikler taşıyan hukuki işlemde doğan külli halefiyet hallerine ilişkin olarak Vergi Usul Kanunumuza vergilerin yasallığı gereği bir hüküm eklenilmesinin uygun olacağı kanaatindeyiz. Türk Vergi Hukuku’ndan farklı olarak Alman Vergi Usul Kanunu’nda külli halefiyete ilişkin bir hüküm bulunmaktadır. AO § 45 külli halefiyet hallerinin vergisel sonuçları düzenlemektedir. Bu madde miras hukukundaki külli halefiyet haline ilişkin özel bir madde olmayıp bütün külli halefiyet hallerini kapsamaktadır. İlgili maddeye göre, *“külli halefiyet hallerinde vergi borçlusu ve alacaklısı arasındaki borç ilişkisinden doğan bütün alacak ve borçlar kanuni halefe intikal eder. Ancak miras sebebiyle söz konusu olan halefiyet durumunda cezalar için söz konusu durum geçerli değildir. Mirasçılar terekedeki borçlardan medeni hukuktaki mirasçıların terekedeki borçlarından sorumluluğu uyarınca sorumlu olacaklardır. Mirasçıların vergi borçlarından sorumluluğuna ilişkin hükümler saklıdır.”*

AO § 45 külli halefiyeti düzenlemekte ancak hangi hallerde külli halefiyetin söz konusu olduğunu düzenlememektedir. Bu noktada başka hukuk kuralları, özellikle de medeni hukuk kuralları uygulama alanı bulmaktadır. Örneğin

mirasçılarının durumunda veya şirketlerin birleşmesi halinde külli halefiyet söz konusu olmaktadır.

Kanaatimizce de özel hukukta külli halefiyet hallerinin öngörüldüğü durumların Türk Vergi Hukuku açısından da vergilerin yasallığı ve vergi hukukunda belirlilik ilkesi gereği hukuki temele kavuşturulması uygun olacaktır. Bu nedenle benzer bir maddeye Vergi Usul Kanunumuzda yer verilmesinin gerekli olduğu kanaatindeyiz.

KAYNAKÇA

Acemoğlu, K.: Borçlar Kanunu'nun 179. Maddesine göre Malvarlığı ve Ticari İşletme Devri, İstanbul, Fakülteler Matbaası, 1971.

Akçaal, M.: İşletmenin Devri, Yetkin Yayınları, Ankara 2014.

Akkaya, M.: "Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu", AÜHFD, C. 46, Sayı 1-4, 1997, s. 185-208. (Vergi Sorumlusu)

Akkaya M.: "Özel Hukuk Sözleşmelerinde Yer Alan Vergisel Hükümlerin Geçerliliği ve Bağlayıcılığı Sorunu," Yaklaşım Dergisi, S.95, s.145-151, Kasım 2000. (Özel Hukuk Sözleşmeleri)

Al Kılıç, Ş.: Türk Ticaret Kanunu Tasarısına Göre Ticaret Şirketlerinin Birleşmesi, Beta Basım Yayım, İstanbul, 2009.

Aliefendioğlu, Y.: Türk Vergi Sisteminde Verginin Kaynakta Kesilmesi (Stopaj), Ankara 1975.

Altay, A. E.: Şirket Birleşmeleri ve Devralmalarının Kurumlar Vergisi Yönünden İncelenmesi, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı, Ankara 2009.

Arıcı, M. F.: Ticari İşletmenin Aktif ve Pasifi ile Devri, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2008.

Arkan, S.: Ticari İşletme Hukuku, 24. Bası, BTHAE, Ankara, 2019.

Aybay, R. / Aybay, A.: Hukuka Giriş, 14. Baskı, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul 2018.

Ayhan, R. / Çağlar, H./ Özdamar, M.: Şirketler Hukuku Genel Esaslar, Yetkin Yayınları, Ankara 2019. (Ayhan/Çağlar/Özdamar)

Ayiter, N.: Mamelek Kavramı Üzerinde İnceleme, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, No:229, Sevinç Matbaası, 1968.

Başaran Yavaşlar, F.: Vergi Ödevi İlişkisinin Tarafları Üzerinden Alman Vergilendirme Usulü, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2013.

Becker, H.: Berner Kommentar zum Schweizerisches Privatrecht, Band VI, Obligationenrecht Allgemeine Bestimmungen, Art. 1-183 OR, Bern, 1945.

Bilici, N.: Vergi Hukuku, Savaş Yayınevi, 47. Baskı, Ankara 2019.

Bozkurt, T.: Ticaret Hukuku – Cilt II, Şirketler ve Kooperatifler Hukuku, XII Levha Yayınları, 8. Baskı, İstanbul 2013.

Böttcher, L. / Habighorst, O./ Schulte, C. (Hrsg.): Umwandlungsrecht, Namos Kommentar, 2. Auflage 2019. (Böttcher/Habighorst/Schulte)

Candan, T.: Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Alacaklardan Sorumluluğu, Maliye ve Hukuk Yayınları, Güncelleştirilmiş 3. Baskı, Şubat 2006. (Kanuni Temsilcinin Sorumluluğu)

Candan, T.: Vergisel Kabahatler ve Suçlar, Yetkin Yayınları, 4. Baskı, Ankara 2019. (Vergisel Kabahatler ve Suçlar)

Canyaş, O.: Yeminli Mali Müşavirlerin Vergisel Sorumluluğu, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 2006. (Yeminli Mali Müşavirler)

Canyaş, O.: “Vergi Yargılaması Hukukunda Ehliyet”, TAAD, S.19, Ankara 2014, s.355-414. (Ehliyet)

Cengil, M.F.: Ticari İşletmenin Devri, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2018.

Centel, N. / Zafer, H. / Yenener Çakmut, Ö.: Türk Ceza Hukukuna Giriş, Beta Basım Yayın, 10. Baskı, İstanbul 2017.

Couret, A.: “The Universal Succession as a Technique of Corporate Restructuring: Efficiency and Limits”, 6 ECFLR, s.373-390, 2009.

Coştan, H.: Anonim Ortaklıklarda Bölünme, Turhan Kitabevi, 2004.

Çağan, N.: “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”, AÜHFD, C.:37, S.:1-4, Ankara 1980. (Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme)

Çağan, N.: Vergilendirme Yetkisi, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul 1982. (Vergilendirme Yetkisi)

Çağan, N.: “Anayasa Tasarısında Vergi ve Benzeri Yükümlülükler”, Vergi Dünyası, MHUD, S.:13, İstanbul 1982. (Vergi ve Benzeri Yükümlülükler)

Çağlayan Aksoy, P.: Hukuka Aykırılık ve Ahlaka Aykırılık Unsurları Çerçevesinde Salt Malvarlığı Zararlarının Tazmini, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2016.

Çağlayan, R.: İdari Yaptırımlar Hukuku, Asil Yayın Dağıtım, 1. Baskı, Ankara 2006.

Çelikboya, K.: Ticari İşletmenin Devri, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2017.

Dayanç Kuzeyli, N.N.: “Sermaye Şirketlerinin Birleşmesinde Vergi Sorumluluğu”
Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi, C:9, S:1, 2019, s.129-159.

Dinç, M. / Bahadır, Ç./ Üner, E.: Türk Ticaret Kanunu (Gerekçeli- Karşılaştırmalı),
Libra Mevzuat Dizisi, Seçkin Yayıncılık, 13. Baskı, Ankara 2019.
(Dinç/Bahadır/Üner)

Doğrusöz, A. B.: Türk Vergi Sisteminde Kaynakta Vergileme “Stopaj”, İSMMM
Yayınları, İstanbul 1992. (Kaynakta Vergileme)

Doğrusöz, A. B.: Türk Vergi Hukukunda Şirket Bölünmesi ve Hisse Değişimi (I-Tam
Bölünme)”, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2001. (Bölünme Hisse Değişimi)

Doğrusöz, A. B.: “Cezaların Kişiselliği ve Mirasçılarının Sorumluluğu”, 2017.
(<https://www.dunya.com/kose-yazisi/cezalarin-kisiselligi-ve-mirascilarin-sorumlulugu/371138>) (Cezaların Kişiselliği)

Dörner, H.: “Die Entwicklung des Steuerrechts”, NJW, C.H. Beck, Münih 1986.

Dural, M./Öğüz, T.: Türk Özel Hukuku, Cilt II, Kişiler Hukuku, Filiz Kitabevi, 19.
Baskı, İstanbul 2018

Dural, M / Öz, T.: Türk Özel Hukuku, C. IV, Miras Hukuku, Filiz Kitabevi, İstanbul 2017. (Dural/Öz)

Erdinç, B.: “İdari Yaptırımların Kavramsal Çerçevesi ve Cezai Yaptırımlarla Karşılaştırılması” Ankara Barosu Dergisi, 2012/2, s.241-276.

Eren, F.: Borçlar Hukuku Genel Hükümler, Yetkin Yayınevi, 23. Baskı, Ankara 2018.

Erginay, A.: “Vergi Hukuku ve Diğer Hukuk Branşlarıyla Münasebeti”, AÜHFD, C: 8, Sayı:3 – 4, Eylül - Ekim 1951, s.670-686. (Vergi Hukukunun Diğer Hukuk Branşlarıyla Münasebeti)

Erginay, A.: Vergi Hukuku, İlkeler – Vergi Tekniği Türk Vergi Sistemi, Savaş Yayınları, 16. Baskı, Ankara 1998. (Vergi Hukuku)

Eşgin, O.: Ortaklıklarda Tasfiye İşlemlerinin Türk Vergi Sistemi Açısından Değerlendirilmesi, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2017.

Furtun, İ. H.: Vergi Hukukunda Mahkemelerin Hukuk Yaratma – Kanun Boşluğu Doldurma Yetkileri, Yetkin Yayınları, Ankara 2009.

Gautschi, A.: Solidarschuld und Ausgleich, Zurich – St Gallen, Dike Verlag AG, 2009.

Gerçek, A.: “Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi”, AÜHFD, Cilt 54, Sayı 3, 2005, s. 157-193.

Göker, C.: Yönlendirici Vergilendirme, Turhan Kitabevi, Ankara 2011.

Göktuna, H. D. E.: Vergi Hukuk unda Birleşme, Bölünme ve Hisse Değişimi İşlemleri, Legal Yayıncılık, İstanbul 2013.

Gözübüyük, Ş./Tan, T.: İdare Hukuku Cilt I Genel Esaslar, Turhan Kitabevi, 12. Bası, Ankara 2018.

Güneş, G.: Verginin Yasallığı İlkesi, Alfa Basım Yayım Dağıtım, İstanbul 1998.

Güngör, S.: “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 İSMMMO, Yıl 2008, Sayı:85, s.181-188.

Halaczinsky, R. : Die Haftung im Steuerrecht, Verlag Neue Wirtschafts-Briefe, 4. Auflage, Berlin 2013

Helvacı, M.: Anonim Ortaklıkların Bölünmesi, Beta Yayınları, İstanbul, 2004.

Heuermann, B. / Brandis, P. (Hrsg.): Blümlich EStG, KStG, GewStG, Kommentar, Verlag Franz Vahlen, C.H. Beck, 139. Ergänzungslieferung, München 2017.
(Blümlich /İlgili bölüm yazarı: EStG, KStG, GewStG Kommentar)

İmre, Z./Erman, H.: Miras Hukuku, Der Yayınları, 13. Baskı, İstanbul 2017.
(İmre/Erman)

Kallmeyer, H. : Umwandlungsgesetz, Verschmelzung, Spaltung und Formwechsel bei Handelsgesellschaften. Kommentar, Otto Schmidh, 6. Auflage, 2017.

Kaneti, S.: Vergi Hukuku, Filiz Kitabevi, İstanbul 1989.

Kapancı, K. B.: Birlikte Borçlulukta Borçlular Arası İlişkiler, 2. Tıpkı Baskı, Vedat Kitapçılık, İstanbul 2015.

Karabulut, M.: “İdari Yaptırımların Hukuki Niteliği ve Anayasa Mahkemesi’nin Kabahatler Kanunu Hakkındaki Kararı”, Terazi Hukuk Dergisi, C:1, S:3, Kasım, Ankara 2006, s.63-68

Karakoç, Y.: Genel Vergi Hukuku Ders Kitabı, Yetkin Yayınevi, 8. Baskı, Ankara 2017. (Vergi Hukuku Ders Kitabı)

Karakoç, Y.: Genel Vergi Hukuku, Yetkin Yayınevi, 7. Baskı, Ankara 2014. (Vergi Hukuku)

Karakoç, Y.: Vergi Ceza Hukuku, Yetkin Yayınları, Ankara 2016. (Vergi Ceza Hukuku)

Karataş Ulusu, A. E.: “Türk Miras Hukukunda Mirasın Kazanılmasında Halefiyet Türleri ve Türk Milletlerarası Özel Hukukundaki Yansımaları”, İÜHFM C. LXXIII, S. 2, s. 357-390, 2015.

Karayalçın, Y.: Bilanço Hukuku “Kavramlar – İlkeler – Başlıca Sorunlar – Yeni Gelişmeler”, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Ankara 1979.

Kavak, A.: Sermaye Şirketlerinin Tasfiye, Birleşme, Devir ve Bölünme İşlemleri, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 2009.

Kılıçoğlu, M. A. : Türk Borçlar Kanunu’nda Kanuni Halefiyet, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, No. 448, Ankara 1979.

Kırbaş, S.: Vergi Hukuku, Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar, Siyasal Kitabevi, 20. Bası, Ankara 2015.

Kızılot, Ş.: Kurumlar Vergisi Kanunu Şerhi ve Uygulaması, C. II, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2000.

Klein, F./ Orlopp, G. (Gersch, E. M. / Jäger, M. / Rätke, B. / Ratschow, E./ Rüsken,R. / Werth, F.): Abgabenordnung, einschließlich Steuerstrafrecht, 14. vollig veuarbeitete Aufl. C.H. BECK, München 2018. (İlgili bölüm yazarı/Klein: Abgabenordnung)

Kling, L. R. / Nugent, E. T.: Negotiated Acquisitions of Companies and Divisions, Volume 1, Law Journal Press, New York 2005, 1-7(3).

Kocaer, Ş.: Şirket Yeniden Yapılandırmaları, Seçkin Yayınları, 4. Bası, Ankara 2018.

Kocayusufpaşaoğlu, N.: Miras Hukuku, Filiz Kitabevi, 3.Bası, İstanbul 1987.

Kocayusufpaşaoğlu, N. / Arpacı, A. / Hatemi, H. / Serozan, R.: Borçlar Hukuku, Genel Bölüm, Cilt I, Filiz Kitabevi, İstanbul 2014.

Kuntalp, E.: “Teminat Kavramı, Teminat Türleri ve Bunlardan Doğan Sorumluluk” Reha Poroy’a Armağan, İstanbul 1995, s.263-299.

Kurt, E.: “Motorlu Araç Mülkiyetinin Devri, Tescili ve Harici Devirler” , Journal of Yaşar Üniversitesi, Y. 2013, C.8, Sayı Özel, s.1857-1930.

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

Mimaroğlu, S. K.: Ticaret Hukuku C.II, Sevinç Matbaası, Ankara 1972.

Moroğlu, E.: 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Değerlendirme ve Öneriler, On İki Levha Yayıncılık, 8. Bası, İstanbul, 2016.

Mutluer, M. K. : Türkiye’de Gayrimenkullerin Vergilendirilmesi, Eskişehir İktisadi ve Ticari Bilimler Akademisi Yayınları, No.105/60, Ankara, 1973.

Mutluer, M. K. / Öner, E./ Kesik, A.: Teoride Ve Uygulamada Kamu Maliyesi, Değiştirilmiş Ve Güncelleştirilmiş 4.Baskı, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul 2014.

Mutluer, M.K./Dayanç Kuzeyli, N.: Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, 2014. (Vergi Hukuku)

Mutluer, M.K./Dayanç Kuzeyli, N.: Vergi Ceza Hukuku, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul 2019. (Vergi Ceza Hukuku)

Nacke, A. T.: Haftung für Steuerschulden, Beratung Gestaltung Verfahren, 4. Aufl., Ottoschmidt, München 2017.

Nazalı, E.: 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.

Nomer, H. N. : “Halefiyet ile Rücu Hakkı Arasındaki İlişki Özellikle Sosyal Sigortalar ile Özel Sigortaların Rücu Hakları Bakımından Halefiyetin Rolü”, İÜHFM, C. 55, S.3, İstanbul 1997, s.243-260.

Oğuzman, K./Barlas, N.: Medeni Hukuk, Vedat Kitapçılık, 24. Baskı, İstanbul 2018.
(Oğuzman/Barlas)

Oğuzman, K./Öz, T.: Borçlar Hukuku Genel Hükümler, Cilt II, 13. Bası, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2017 (Oğuzman/Öz: Borçlar Hukuku II)

Oktar, A.: Vergi Hukuku, Türkmen Kitabevi, 14. Baskı, İstanbul 2019. (Vergi Hukuku)

Oktar, A.: “Vergi Usul Kanunu’nda Vergi Kesenlerin Sorumluluğu ve Müteselsil Sorumluluk Üzerine Düşünceler”, Sayıştay Dergisi, 135. Kuruluş Yıldönümü Özel Sayısı, S.:25, Nisan-Haziran 1997. (Vergi Kesenlerin Sorumluluğu)

Ortaç, F. R.: Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk, T.C. Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara 1990.

Öncel, M.: “Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk”, Prof. Dr. Fadıl Hakkı Sur’un Anısına Armağan, AÜSBF Yayını No:552, Ankara 1983, s.39-55. (Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk)

Öncel, M.: Bankaların Devir ve Birleşmelerinin Vergi Hukuku Açısından İncelenmesi ve Uygulamada Ortaya Çıkan Sorunlar, Türkiye Bankalar Birliği Yayınları, Ankara 1978. (Bankaların Devir ve Birleşmeleri)

Öncel, M. / Kumrulu, A. / Çağan, N.: Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, 27. Bası, Ankara 2018.

Öner, E.: Vergi Hukuku, Seçkin Yayıncılık, 10. Baskı, Ankara 2018.

Ozanemre Yayla, H. T.: “Borcun Naklinin Borca İlişkin Benzer Etkili Diğer Hukuki Kurumlar Karşısında Teorik Sınırları”, MÜHF-HAD, Yıl:2016, C.22, S.3, s.2927-2948.

Öz, T.: “Ticari İşletme Malvarlığının Devrine İlişkin Yeni Türk Ticaret Kanunu Düzenlemesi”, Ersin Çamoğlu’na Armağan, Ulusoy, Erol (Edt.), Vedat Kitapçılık, Şubat 2013.

Özbalcı, Y.: Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamalar, Oluş Yayıncılık, Ankara 2012.

Özçelik, B.: Tapu Siciline Güvenin Korunması, Yetkin Yayınları, Ankara 2016.

Öztürk, O.: Bir Vergi Tekniği Olarak Kaynakta Vergileme, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2018.

Piper, H.: Steuerschuld und Steuerhaftung, Dissertation Rechts und Staatswissenschaftliche Fakultät der Westfälischen Wilhelms-Universität, Münster 1964.

Poroy, R./Tekinalp, Ü/Çamoğlu, E.: Ortaklıklar Hukuku I, Vedat Kitapçılık, 14. Bası, İstanbul 2019. (Ortaklıklar Hukuku I)

Reichsabgabenordnung Vom 22. Mai 1931: FinanzArchiv / Public Finance Analysis, vol. 48, no. 2, 1931, pp. 240–336, JSTOR. (www.jstor.org/stable/40907136)

Saban, N.: Vergi Hukuku, Beta Yayıncılık, 8. Tıpkı Baskı, 2016 İstanbul. (Vergi Hukuku)

Saban, N.: Vergi Hukukunda Sorumluluk, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul 1991. (Vergi Hukukunda Sorumluluk)

Säcke, F.J./ Rixecker, R./ Oetker, H./ Limperg, B. (Hrsg.): Münchener Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, Band 2, Recht der Schuldverhältnisse, Rn.1-81, C.H. Beck, 8. Aufl. München 2019. (İlgili bölüm yazarı: Münchener Kommentar zum BGB)

Saraçoğlu, F.: Türk Vergi Sisteminde Verginin Kaynakta Kesilmesi (Tevkifat) Uygulaması, Gazi Kitapevi, Ankara 2018.

Sarılı, M. A.: Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk, Kazancı Hukuk Yayınevi, İstanbul 2004.

Scheel, T./ Brehm, B./ Holzner, S.: Abgabenordnung Finanzgerichtsordnung, Erich Fleischer Verlag, Bremen 2018. (Scheel/Brehm/Holzner: Abgabenordnung)

Schmidt, K.: Handelsrecht, Fünfte Neue Bearbeitete Aufl. Köln, 1999.

Schmitt, J. /Hörtnagl, R. (Hrsg.) : UmwG, UmwStG, 8th Auflage, C.H. Beck, 2018. (Schmitt/Hörtnagl/ Stratz: UmwG, UmwStG)

Schwarz, A. B.: (Çeviren: Bülend Davran), Borçlar Hukuku Dersleri, C.I, Kardeşler Basımevi, İstanbul 1948.

Semler, J. / Stengel, A. / Leonard, N.: Umwandlungsgesetz, 4. Auflage, C.H. Beck, 2017. (Semler/Stengel: UmwG)

Serozan, R./Engin, B. İ.: Miras Hukuku, Seçkin Yayıncılık, 5. Baskı, Ankara 2018.
(Serozan/Engin)

Sirmen, L.: Eşya Hukuku, 6. Baskı, Yetkin Yayınevi, Ankara 2018. (Eşya Hukuku)

Sirmen, L.: “Ticari İşletmenin Devri (TTK 11/3)”, Ticaret Hukukuna ve Hukuku Diğer Alanlarıyla Birlikte Bakış Sempozyumu Bildirimleri, 15-16 Mayıs 2014, Edt. Hakan Bilgeç, Doğu Akdeniz Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Gazimağusa, KKTC, s.97-113. (Ticari İşletmenin Devri)

Spirig, E.: Die Abtretung von Forderungen und die Schuldübername, Zweite Lieferung, Art. 175/183 OR, Zürcher Kommentar zum Schweizerischen Zivilgesetzbuch, Band/Nr. V/1k, 3. Aufl. 1994.

Şahenk, E.: “Murisin Vergi Borcundan Mirasçılarının Mes’uliyeti Bahsinde İrs Hakkı Olarak İntifa Hakkına Sahip Olanların Vaziyeti”, Ankara Barosu Dergisi, Yıl:1954, Sayı: 3, s.201-205.

Şenyüz, D.: Vergi Kabahatleri ve Suçları, Ekin Yayınevi, 6. Baskı, Bursa 2012.

Şenyüz, D. / Yüce, M. / Gerçek, A.: Türk Vergi Sistemi, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 16. Baskı, Bursa 2019. (Şenyüz/Yüce/Gerçek)

Tandoğan, H.: Türk Mesuliyet Hukuku (Akit Dışı ve Akdi Mesuliyet), Ankara Hukuk Fakültesi Yayınları No.159, Ajans, Türk Matbaası, Ankara 1961.

Tanilli, S.: Devlet ve Demokrasi, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No.2858, İstanbul 1981.

Taşkın, Y. : Vergi Hukukunda Tevkifattan Doğan Sorumluluk, Türkmen Kitabevi, İstanbul 2017.

Tayyar, Y. : Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Kamu Hukuku Programı Yayınlanmamış Doktora Tezi, İzmir 2013.

Tekinalp, Ü. : Sermaye Ortaklıklarının Yeni Hukuku, Anonim ve Limited Ortaklıklar, Tek Kişi Ortaklığı, Ortaklıklar Topluluğu, Birleşme, Bölünme ve Tür Değiştirme, Kuramdan Kurala Serisi:4, Vedat Kitapçılık, 4. Bası İstanbul 2015. (Sermaye Ortaklıklarının Yeni Hukuku)

Tekinay, S. S. : Medeni Hukuka Giriş Dersleri, İstanbul Üniversitesi Yayınlarından No:1533, Fakülteler Matbaası, İstanbul 1970. (Medeni Hukuka Giriş Dersleri)

Tekinay, S. S./Akman, S./Burcuoğlu, H/Altop, A.: Tekinay Borçlar Hukuku, Filiz Kitabevi, 7. Bası, İstanbul 1993. (Tekinay/Akman/Burcuoğlu/Altop)

Tipke, K. / Lang, J. / Seer, R. / Hey, J. / Montag H. / English, J. / Hennrichs J.: Steuerrecht, Ottoschmidt 22. Auflage, Köln 2015. (İlgili Bölüm Yazarı/Tipke/Lang: Steuerrecht)

Tipke, K. / Kruse, W.H. / Seer, R. / Brandis, P. / Drüen, K.D. /Loose, M./Krumm, M.: Kommentar zur AO und FGO, Band I, Rn. 1-107, Ottoschmidt, 2016. (İlgili bölüm yazarı/Tipke/Kruse: Kommentar zur AO und FGO)

Tuncer, S.: “Kaynakta Tevkif “Stopaj” Usulü Hakkında Bir Deneme”, Maliye Vekaleti Maliye Tetkik Kurulu Neşriyatı, 1953.

Tuncer, S. / Şanver, S.: “Vergi Mükellefiyeti – Vergi Borcu – Vergi Mesuliyeti”, İktisat ve Maliye Dergisi, Cilt V, 1959, s. 525-537. (Tuncer/Şanver)

Turhan, S.: Vergi Teorisi, İstanbul 1982.

Türk, H. S.: Ticaret Ortaklıklarının Birleşmesi, BTHAE, Ankara 1986.

Uluatam, Ö. / Methibay, Y.: Vergi Hukuku, İmaj Yayıncılık, 5. Baskı, Ankara 2001.

Ülgen, H. /Arıcı, F.: “İsviçre Hukukunda Yeniden Yapılandırma Türü Olarak Malvarlığı Devri” Prof. Dr. Rona SEROZAN’a Armağan, C.II, İstanbul 2010, s.1768-1804. (Ülgen/Arıcı)

Von Tuhr, A. : Borçlar Hukukunun Umumi Kısım, Cilt 1-2 (Çeviren: Cevat Edege), Olgaç Matbaası, Yargıtay Yayınları No:15, Ankara 1983.

Von Tuhr, A./Escher, A.: Allgemeiner Teil, Des Schweizerischen Obligationenrechts, Band II, Dritte Aufl. Schulthess Polygraphischer Verlag, Zürich 1974. (Tuhr/Escher)

Windscheid, B.: Lehrbuch des Pandektenrecht, Erster Band, Frankfurt am Main 1906.

Yaltı, B.: 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.

Yasaman, H.: “Şirketlerin Birleşme ve Bölünmeleri”, Bilgi Toplumunda Hukuk-Ünal Tekinalp’e Armağan Cilt I, Beta Yayınları, İstanbul 2003.