

**6102 SAYILI TÜRK TİCARET KANUNUNDA TEK ORTAKLI  
ŞİRKET: ZORUNLU BAZI DÜZENLEMELERİN VERGİ  
HUKUKUNDA YARATTIĞI EKSİKLİK**

***THE ONE PARTNER COMPANY IN TURKISH COMMERCIAL  
CODE WHICH NUMBERED 6102: THE DEFICIENCY ON TAX  
LAW CAUSED BY SOME COMPULSORY RULES***

**Yrd. Doç. Dr. Özgür BİYAN\***

**Öz**

Uzun bir serüvenin sonunda yayınlanarak kabul edilen Yeni Türk Ticaret Kanunu ticari yaşam kurallarına yeni bir boyut kazandırmıştır. Yeniliklerin başında şirketler hukukuna ilişkin düzenlemeler gelmektedir. Özellikle tek ortaklı şirket kurmak artık Türk hukukunda mümkün hale getirilmiştir. Tek ortaklı şirketlerde ortağın sorumluluğunun incelenmesi gereken ilk konulardan biri olmuştur. Tek ortaklı limited şirket ile tek ortaklı anonim şirket kuruluşunda zorunlu düzenlemeler konuyu vergi hukuku açısından önemli bir kesişim noktasına getirmiştir. Bu çalışmada tek ortaklı şirketlerin kuruluşundan kaynaklanan zorunlu düzenlemelerin vergi hukukuna yansımaları incelenmektedir.

**Anahtar Sözcükler:** tek ortaklı şirket, kanuni temsilci, vergisel sorumluluk

**Abstract**

“New” Turkish Commercial Code which numbered 6102 has restored new dimensions on commercial life rules. At the beginning of innovations are come some issues about companies law. Particularly, from now on, it’s possible to establish “the one partner company”. The compulsory rules about establishing of the one partner company with limited liability and the one partner company incorporated have brought to intersection point on tax law. In this study the compulsory rules about establishing of the one partner companies are analyzed according to responsibility issues on tax law.

\* Balıkesir Üniversitesi, Bandırma İİBF, Maliye Bölümü Öğretim Üyesi.

**Key words:** one partner company, one man company, legal representative, tax liability

## I. GİRİŞ

1957 yılından bu yana ticari hayatta süregelen faaliyetlere ilişkin kuralları düzenleyen Türk Ticaret Kanunu, günümüze kadar muhtelif değişikliklere maruz kaldıysa da çağın hızına ve gerekliliklerine ayak uyduramaz hale gelmiş, değiştirilmesi ve yeniden düzenlenmesi kaçınılmaz bir hal almıştır. Nihayetinde 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu “yeni” hali ile (bundan sonra YTTK olarak anılacaktır) Resmi Gazete’de yayınlanmıştır (14.02.2011/27846).

Söz konusu yenileme süreci içinde kanunun kendi içindeki sıkıntılarını gidermek ve gerekliliklere uygun bir düzenleme yapmak temel amaç olmakla birlikte, tam bu noktada hukuk dalları arasındaki dayanılmaz bir şekilde kendini gösteren etkileşimin nasıl olacağı ya da olması gerektiği de ön plana çıkmıştır.

Bu bağlamda, özel hukukun bir dalı olan Ticaret Hukuku’nun, ticari yaşam içerisinde bir o kadar önemli olan vergi hukukunu ne kadar etkileyebileceği ve iki hukuk dalının birbirine uyumu/uyumlaştırılması da ilk planda merak edilen başlıklardan biridir. Her ne kadar birbiri ile uyumlu ve tamamlayıcı olması beklense de vergi hukukunun en önemli farkı, özel hukukun değil kamu hukukunun içinde yer almasıdır. Bunun nedeni de vergi hukukuna konu olan taraflardan birinin daima kamu adına hareket eden idare olmasıdır.

Ticaret hukukunda yapılan önemli değişikliklerin bir kısmı şirketler hukukuna ilişkindir. Özellikle bunların başında anonim ve limited şirketlerin tek kişi ile kurulabilmesine olanak sağlanması dikkat çekmektedir. İlk defa Türk Hukukuna dâhil edilmiş olan tek ortaklı şirkette ortakların sorumluluğunun ticaret hukuku kapsamında nasıl olması gerektiği tartışılacaktır, vergi hukuku açısından sorumluluklarının nasıl olacağı ise ayrı bir konu olarak karşımıza çıkmaktadır. Aslında ilk bakışta vergi hukuku genel kuralları çerçevesinde bir sorun yokmuş gibi görünse de, detaylıca incelendiğinde iki şirket türü arasındaki farklı ve zorunlu düzenlemelerin vergi hukuku eksenindeki sonuçları itibariyle bir takım sonuçlar yaratması dikkat çekmektedir.

Bu çalışmada tek ortaklı şirketler hakkında kısa bilgi verilecek, daha sonra vergi hukukunda geçerliliğini koruyan “ortakların sorumluluğu” hususuna ilişkin kurallar çerçevesinde konu analiz edilmeye çalışılacaktır.

## II. TEK ORTAKLI ŞİRKET

### 1. Tek Ortaklı Anonim Şirket

YTTK’da anonim şirket; “*sermayesi belirli ve paylara bölünmüş olan, borçlarından dolayı yalnız malvarlığıyla sorumlu bulunan şirket*” olarak tanımlanmıştır. Eski Kanun’un 277 inci maddesinde bir anonim şirketin kurulması için şirkette pay sahibi en az beş kurucunun bulunması gerektiğine dair hüküm YTTK’nda yer almamıştır. Dolayısıyla eskiden nispeten anonim şirket kuruluşunu zorlaştıran “ortak bulma” problemi ortadan kalkmış, tek bir kişi olarak anonim şirket kurmak mümkün hale gelmiş ve kolaylaşmıştır.

Tek kişi ortaklığa izin verilmesi ve bu ortaklığı oluşturan kişinin sınırsız sorumluluğundan vazgeçilmesi, tacirin ticari hayatı bakımından sorumlu olduğu ayrı bir malvarlığı oluşturulmasına izin verilmesi sonucunu vermektedir. Böylece sınırlı sorumluluk bakımından birden fazla kişi aranması ilkesinden vazgeçilmiş olmaktadır (Bilgili-Demirkapı, 2012: 153).

Aslında öteden beri Türkiye’de kurulan ve halka açık olmayan anonim şirketler incelendiğinde; pek çok şirkette bir pay sahibinin sermayenin % 99 gibi tamamına yakınına tek başına sahip olduğu, diğer ortakların (geriye kalan dört ortak) ise hukuken var olmakla birlikte fiilen herhangi bir etkilerinin bulunmadığı görülmektedir. Söz konusu geriye kalan bu dört ortak şirketin temizlikçisi, çaycısı veya şoförü gibi çalışanları dahi olabilmektedir. Şirketin esas sahibi bu kişilere sembolik hisse vermekte ve kanuni zorunluluk yerine getirilmiş olmaktadır. Böylece anonim şirket içinde hukuken var olmakla birlikte aslında herhangi bir fonksiyonları olmayan bu kişiler “saman adam” veya “gölge adam” olarak da isimlendirilmektedirler (Türker, 2011: 178). Bu idare ve şirket şekline “aile şirketi” denmektedir ve kanunda yeri olmamakla beraber uygulamada bu adla anılmaktadır. Bu hal, Türkiye’de halen “tek ortaklı” şirket nevi’nin fiilen uygulandığını göstermektedir. DOĞANAY bu durumu “*hukuki kılıfına uydurulmuş tek ortaklı şirket*” olarak değerlendirmiştir (Doğanay, 1999: 138).

YTTK'nun anonim şirketler için düzenlenmiş bulunan 332 inci maddesine göre, tamamı ana sözleşmede taahhüt edilmiş bulunan sermayeyi ifade eden "esas sermaye" ellibin TL'den ve sermayenin artırılmasında yönetim kuruluna tanınmış yetki tavanını gösteren kayıtlı sermaye sistemini kabul etmiş bulunan halka açık olmayan anonim şirketlerde başlangıç sermayesi 100.000 TL'den aşağı olamayacaktır. Yine aynı maddede, halka açık olmayan anonim şirketlerin gerekli şartları artık haiz olmadıkları takdirde, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'ndan izin alarak kayıtlı sermaye sisteminden çıkabilecekleri gibi, bu sisteme alınırken aranan nitelikleri kaybettiklerinde, istemleri bulunmasa bile aynı Bakanlık tarafından sistemden çıkartılacakları yer almaktadır.

Şirket tek kişiyle kurulmuşsa ticaret sicilinde bu niteliği, tek ortağın adı, ticaret unvanı, adresi tescil ve ilan edilir. Şirket birden çok pay sahibiyse veya ortakla kurulmuş olup da daha sonra pay devri, çıkma ya da çıkarılma gibi işlemlerle pay sahibi veya ortak sayısı bire düşmüşse, şirket faaliyetine aynen devam eder ve tüzel kişiliğini korur. Halihazırda yürürlükte olan Türk Ticaret Kanunu'nun aksine, bu halde fesih davası açılmaz. Ayrıca bu durum hemen ticaret siciline tescil ve ilan edilir ve tek ortak haline gelen kişiye ilişkin kimlik bilgileri verilir.

Şeffaflık ve kamuyu aydınlatma ilkesinin gereği olan bu tanıtıcı ve açıklayıcı bildirim yapılmazsa, bundan yönetim kurulu ve tek pay sahibi/ortak ile şirketi bu konuma sokan işlemin diğer tarafı da sorumlu tutulabilir.

Tek pay sahibi veya ortak tek başına genel kurulun bütün yetkilerini kullanabilir, bütün kararları alabilir, ancak genel kurul sıfatı ile verilen bütün kararların genel kurul kararı olduğunun belirtilmesi ve kararların yazılı olması şarttır. Tek pay sahibi/ortak kendi kendisiyle ancak yazılı olarak işlem yapabilir. Aynı kural; tek ortaklı veya pay sahipli şirketin temsilcisiyle tek ortağın kendisi veya şirket arasındaki işlemlerde de geçerlidir. İş hayatının ölçülerine göre günlük işlem sayılan işlemler için söz konusu kural uygulanmaz (YTTK.m.408).

Anonim şirket yönetim kurulunu oluşturan üye/üyeler genel kurul tarafından tespit edilecektir. Yönetim kurulu üyelerinin ve tüzel kişi adına tescil edilecek gerçek kişinin tam ehliyetli olmaları şarttır. Yönetim kurulu üyelerinin en az dörtte birinin yükseköğrenim görmüş olması zorunludur.

Tek üyeli yönetim kurulunda bu (yükseköğrenim şartı) zorunlu tutulmaktadır (YTTK.m.359). Diğer deyişle tek kişilik yönetim kurulundaki kişi yükseköğrenim görmüş olmak zorunda değildir.

Diğer yandan tek kişiden oluşan şirketlerde genel kurulu temsil eden (tek kişi) ortak şirket ile arasında bir sözleşme yapılırsa bu sözleşmenin yazılı şekilde gerçekleşmesi şarttır. Ancak bu şart piyasa şartlarına göre günlük, önemsiz ve sıradan işlemlere ilişkin sözleşmelerde uygulanmayacaktır (YTTK.m.371/6).

## 2. Tek Ortaklı Limited Şirket

Anonim şirketlere ilişkin temel bazı hükümler yukarıdaki gibi olmakla beraber limited şirketlere yönelik de bazı yeni düzenlemeler fark edilmektedir. Kanuna göre limited şirket, *“bir veya daha çok gerçek veya tüzel kişi tarafından bir ticaret unvanı altında”* kurulabilecektir. Esas sermayesi belirli olup, bu sermaye esas sermaye paylarının toplamından oluşur. Limited şirket, kanunen yasak olmayan her türlü ekonomik amaç ve konu için kurulabilir (YTTK.m.573).

Kanunen ortakların sayısı elliye aşamayacaktır. Ortak sayısı bire düşerse bu durum, bu sonucu doğuran işlem tarihinden itibaren yedi gün içinde müdürlere yazıyla bildirilecektir. Müdürler, bildirim alınması tarihinden başlayarak yedinci günün sonuna kadar, şirketin tek ortaklı olduğunu, bu ortağın adını, yerleşim yerini ve vatandaşlığını tescil ve ilan ettirirler, aksi hâlde doğacak zarardan sorumlu olurlar. Aynı yükümlülük, şirketin bir ortakla kurulduğu hâllerde de geçerlidir. Şirket, tek ortağının kendisinin olacağı bir şirkete dönüşeceği sonucunu doğuracak şekilde esas sermaye payını iktisap edemeyecektir (YTTK.m.574).

ETTK’nda bir ortaklı limited şirket kurmak mümkün değilse de, iki ortakla kurulmuş bir limited şirketi, ikinci ortağın paylarının şirket tarafından iktisabını sağlamak suretiyle kuruluşun sonra fiilen tek ortaklı hale dönüştürmek mümkün kılınmasına karşın (Doğrusöz, 2008: 52-53; Özkorkut, 2009: 246), YTTK’nda yukarıda ifade edilen 574 üncü madde gereği *“şirket, tek ortağının kendisinin olacağı bir şirkete dönüşeceği sonucunu doğuracak şekilde esas sermaye payını iktisap edemez”* ifadesi ile bu yol kapatılmıştır.

Limited şirketin esas sermayesi en az onbin Türk Lirasıdır (YTTK.m.580). Şirket, borç ve yükümlülükleri dolayısıyla sadece malvarlığıyla sorumlu tutulmuştur (YTTK.m.602).

Tek ortaklı limited şirketlerde (tek kişi) bu ortak genel kurulun tüm yetkilerine sahip olduğundan (YTTK.m.616/3) kanuni temsilci olarak müdürleri genel kurul organı atayacaktır (YTTK.m.616/1). Ancak en azından bir ortağın, şirketi yönetim hakkının ve temsil yetkisinin bulunması şart koşulduğundan (YTTK.m.623/1) bu ortak otomatikman kanuni temsilci olacak, diğer deyişle müdür olarak tayin edilmek durumunda kalacaktır.

### 3. Tek Ortaklı Şirketlerin Varlığına İlişkin Eleştiriler

Yukarıda değinilen ana hatlarıyla tek kişilik ortaklığın bazı sakıncaları da beraberinde getirebileceği eleştiri konusu yapılmıştır. Yapılan eleştirilerden birisi, şirket tüzel kişiliğinin mal varlığı ile şirket kurucusunun mal varlığının birleşmesi, yani şirketin malvarlığı ile kurucunun malvarlığı arasında hukuken olması gerekli olan ayırımın oluşmaması halidir. Bilindiği üzere anonim şirketler borçlarından dolayı sadece mal malvarlıkları ile sorumludurlar, bundan dolayı tek ortaklı bir anonim şirkette, şirket sahibinin, şirketin tüm veya bir kısım mal varlığını kendi mal varlığına katması halinde şirket alacaklıları ile üçüncü kişilerin hakları ihlal edilebilecektir (Türker, 2011: 179). Dolayısıyla *MOROĞLU*'nun haklı olarak ifade ettiği üzere tek ortaklı şirketlerde, ortak ilişkileri, yönetim kurulunun azli ve ibrası, şirket borçlarından sorumluluk olayı yeterince ayrıntılı düzenlenmemiştir (Moroğlu, 2006: 141; nakleden Dursun, 2011: 93).

Gerçekten uygulamadaki durum baz alındığında tek ortaklı şirketin fiili anlamda şahıs işletmelerinden çok da farklı olmayacağı, sadece görüntü icabı “tabela” şirketlerden ibaret olacağını söylemek mümkündür. Aslında bu açıdan tek kişilik şirket kavramının ortaklık kavramı ile uyuşmadığını, şirket ve organizasyon teorilerine ters düştüğünü söylemek mümkündür. Bu husus ileride değinileceği üzere vergi hukuku açısından da ayrıca düşünülmeli ve değerlendirilmesi gereken bir husus olarak karşımıza çıkmaktadır.

Diğer yandan tek kişilik şirketin “kollektif yarar ve irade”den yoksun olarak muvazaalı kurulmasının mümkün olup olmayacağıda tartışılabilir. TEKİL böyle bir durumda muvazaa olmayacağını, çünkü tarafların gerçek

niyetleriyle bağdaşmayan bir mukavelenin, muvazaadan farklı olarak tek kişi şirket için geçerli olmayacağını ifade etmiştir. O'na göre şirket akdi sonradan tek kişi şirketi haline gelmek için gerekli bir hukuki araç olmak itibarıyla tarafların gerçek niyetlerine tekabül etmektedir (Tekil, 1981: 28).

Aslında tek kişilik şirket kavramı İngiliz-Amerikan sisteminde kullanılan “one man company” kelimesinden gelmektedir. Tacirlerin tek başlarına icrai faaliyette buldukları durumlarda ticari faaliyetten sorumluluklarını belirli bir mal varlığı ile sınırlandırmak istemelerinden doğmuştur. Hukuk sistemlerinde aynı kişinin iki ayrı malvarlığına (özel ve ticari) sahip olması kabul edilmediğine göre, bunlar normal yollardan sınırlı sorumlu bir ortaklık kurmak ki en uygunu anonim ortaklıktır, sonra bütün payları, yani anonim ortaklık hisse senetlerini, kendi ellerinde toplamak yoluna gitmişlerdir. Bu durumda gerekli organların dahi mevcut olamayacağı ortadadır (Poroy, Tekinalp, Çamoğlu, 1981: 33-34).

### III. VERGİ HUKUKUNDA TEK ORTAKLI ŞİRKETLERİN ORTAKLARININ SORUMLULUĞU

#### 1.Genel Anlamda Vergi Hukukunda Sorumluluk Hususu

Türk vergi hukukunda şirketlere ilişkin sorumluluk hususu iki ana Kanun çerçevesinde düzenlenmiş bulunmaktadır. Kanuni temsilcilerin sorumluluğunu düzenleyen 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (10.01.1961/10703 R.G.) (kısaca VUK) ile yine kanuni temsilcilerin ve ortakların sorumluluğunu düzenleyen 6183 sayılı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkındaki Kanundur ( 28.07.1953/8469 R.G.) (kısaca 6183). Ortakların inceleme yapıldığı bir çalışmada kanuni temsilcilerin sorumluluğunun neden incelemeye dâhil edildiği düşünülebilirse de, ortaklar uygulamada çoğu kez kanuni temsilci konumunda da olabilmektedir. Kaldı ki tek ortaklı şirketlerin muhtemelen tamamına yakınında ortaklar aynı zamanda kanuni temsilci de olacaklardır. Dolayısıyla bu bağlamda kanuni temsilcilerin sorumluluğu konusuna ilişkin düzenlemeler de çalışmaya dâhil edilmiştir.

### a) Sermaye Şirketi Ortaklarının Sorumluluğu

Türk vergi hukukunda şirket ortaklarının vergi borçlarından sorumluluğuna baktığımızda sermaye şirketleri hariç “tüm malvarlığı ile sorumluluk” kuralının geçerli olduğu görülmektedir. Diğer deyişle şahıs şirketlerinin ortakları şirketin vergi borçlarından dolayı sahip oldukları tüm malvarlıklarıyla sınırsız sorumluluğa sahiptirler. Sermaye şirketlerinde ise durum nispeten aşağıda belirtildiği üzere farklılık göstermektedir.

#### i. Anonim şirket ortakları

Anonim şirket ortakları şirket borçlarından dolayı, doğrudan sorumlu değildirler. Ortaklar şirkete karşı taahhüt ettikleri sermaye miktarıyla sınırlı olmak üzere sorumludurlar. Eski Ticaret Kanununda geçerli olan bu kural 6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanununda da devam ettirilmektedir (Bilgili, Demirkapı, 2012: 141). Anonim şirketlerde ticaret hukuku açısından geçerli olan bu kural, vergi hukuku açısından da geçerlidir (Maç, 2002: 65). Dolayısıyla sermaye borcunu yerine getirmiş anonim şirket ortakları şirketin ödenmemiş vergi borçlarından dolayı sorumluluğu bulunmamaktadır.

#### ii. Limited şirket ortakları

Anonim şirketlerdeki yapının aksine limited şirketlerin ortakları vergi hukuku açısından farklı bir statüde değerlendirilmiş ve özel düzenlemelere tabi tutulmuşlardır. 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’un 35 inci maddesinde yer alan düzenleme uyarınca; “*Limited şirket ortakları şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağından sermaye hisseleri oranında doğrudan doğruya sorumlu olurlar ve bu Kanun hükümleri gereğince takibe tabi tutulurlar. Ortağın şirketteki sermaye payını devretmesi halinde, payı devreden ve devralan şahıslar devir öncesine ait amme alacaklarının ödenmesinden birinci fıkra hükmüne göre müteselsilen sorumlu tutulur.*

*Amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda pay sahiplerinin farklı şahıslar olmaları halinde bu şahıslar, amme alacağının ödenmesinden birinci fıkra hükmüne göre müteselsilen sorumlu tutulur”.*



Maddenin uygulamasına yönelik olarak Seri:A, Sıra:1 No'lu Tahsilat Genel Tebliğinde (30.06.2007/26568 R.G.) açıklamalar yapılmıştır. Tebliğ açıklamasına göre, limited şirket borçlarından sorumlu olan gerçek veya tüzel kişi ortaklar, 6183 sayılı Kanunun 3 üncü maddesi uyarınca amme borçlusu olup, bu Kanun hükümlerine göre takip edilecektir.

6183 sayılı Kanunun 35 inci maddesi uyarınca limited şirket ortakları hakkında takibe geçilebilmesi için, Kanunun 54 üncü ve müteakip maddelerine göre şirket hakkında yapılan takip muameleleri sonucunda amme alacağının şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilememesi veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması gerekmektedir.

6183 sayılı Kanunun 3 üncü maddesinde yer alan tanıma göre; Tahsil edilemeyen amme alacağı terimi; *“Amme borçlusunun bu Kanun hükümlerine göre yapılan mal varlığı araştırması sonucunda haczi kabil herhangi bir mal varlığının bulunmaması, haczedilen mal varlığının satılarak paraya çevrilmesine rağmen satış bedelinin amme alacağını karşılamaması gibi nedenlerle tahsil edilemeyen amme alacaklarını,”*

Tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağı terimi; *“Amme borçlusunun haczedilen mal varlığına bu Kanun hükümlerine göre biçilen değerlerin amme alacağını karşılayamayacağı veya hakkında iflas kararı verilen amme borçlusundan aranılan amme alacağının iflas masasından tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması gibi nedenlerle tahsil dairelerince yürütülen takip muamelelerinin herhangi bir aşamasında amme borçlusundan tahsil edilemeyeceği ortaya çıkan amme alacaklarını”* ifade etmektedir.

Bu düzenleme çerçevesinde limited şirket ortaklarının sorumluluğuna başvurulmadan önce alacaklı tahsil dairelerince yukarıda yer alan tanımlarda yer alan hususlar dikkate alınmak suretiyle yapılacak işlemlere dayanarak kamu alacağının şirketten tahsil edilememesi veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması gerekmektedir.

6183 sayılı Kanun'un 35 inci maddesinin ikinci fıkrası gereğince, ortağın şirketteki sermaye payını devretmesi halinde, payı devreden ve devralan şahıslar devir öncesine ait olan ve devir tarihi itibarıyla ödenmemiş bulunan kamu alacaklarının ödenmesinden müteselsilen sorumlu tutulmaktadır. Ancak bu sorumluluğa başvurulabilmesi için kamu alacağının şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilememiş veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması gerekmektedir.

Kanunun 35 inci maddesinin üçüncü fıkrası gereğince, kamu alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda pay sahiplerinin farklı şahıslar olmaları halinde bu şahıslar, kamu alacağının ödenmesinden müteselsilen sorumlu tutulurlar. Buna göre, şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan kamu alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda farklı kişilerin şirket ortağı olması halinde, söz konusu kişilerin bu kamu alacağından müteselsilen sorumlu tutularak, Kanunun 35 inci maddesinin birinci fıkrası uyarınca sermaye hisseleri oranında takip edilmesi gerekmektedir.

#### **b) Kanuni temsilcilerin sorumluluğu**

VUK'nun “*kanuni temsilcilerin ödevi*” başlıklı 10 uncu maddesine göre; tüzel kişilerin, küçüklerin, kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzelkişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler;

- Bunların kanuni temsilcileri,

- Tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bu idarecilerin temsilcileri,

tarafından yerine getirilecektir.

Söz konusu temsilcilerin *vergilemeyle ilgili ödevleri yerine getirmemeleri* yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacaklar, kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınacaktır. Söz konusu sorumluluk uygulaması, sadece VUK kapsamına giren vergi, resim, harçlar ve bunlara bağlı alacakları kapsamaktadır. Buna göre gümrük idareleri tarafından alınan vergi ve resimler hariç genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar ve bu vergi, resim ve harçlara bağlı olan vergi, resim ve zamlar bu hükmün kapsamı dâhilindedir (VUK.m.1-2). VUK'nun 10 uncu maddesindeki sorumluluk kusur sorumluluğudur. Dolayısıyla kanuni temsilciler vergi ödevlerinin yerine getirilmemesinde kusursuz olduklarını ispat ederek sorumluluktan kurtulabilirler (Candan, 2006: 108; Yaralı, 2011: 177-180).

6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35 inci maddesine göre ise; “*Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişi-*

*liği olmayan teşekküllerin mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacakları, kanunî temsilcilerin ve tüzel kişiliği olmayan teşekkülü idare edenlerin şahsi mal varlıklarından bu Kanun hükümlerine göre tahsil edilir.*

*Bu madde hükmü, yabancı şahıs veya kurumların Türkiye’deki mümessilleri hakkında da uygulanır.*

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

*Temsilciler, teşekkülü idare edenler veya mümessiller, bu madde gereğince ödedikleri tutarlar için asıl amme borçlusuna rücu edebilirler.*

*Amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda kanuni temsilci veya teşekkülü idare edenlerin farklı şahıslar olmaları halinde bu şahıslar, amme alacağının ödenmesinden müteselsilen sorumlu tutulur.*

*Kanuni temsilcilerin sorumluluklarına dair 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nda yer alan hükümler, bu maddede düzenlenen sorumluluğu ortadan kaldırmaz.”*

6183 sayılı Kanun kapsamında kanuni temsilcilere getirilen sorumluluk sınırsız bir sorumluluktur. Salt kanuni temsilci sıfatını taşıması nedeniyle verilen bu sorumluluk kapsam, dayanak, koşullar, nitelik ve sınırları bakımından VUK kapsamındaki sorumluluktan farklılıklar taşımaktadır (Candan, 2006: 53-58; Yaralı, 2011: 173-175).

Kanuni temsilcilere yönelik hem VUK hem de 6183 sayılı Kanun kapsamında iki ayrı düzenleme olması ve hangisinin öncelikli dikkate alınması gerektiğine dair sıkıntılar bir yana (bkz. Candan, 2006: 67-76; Yaralı, 2011: 184-191) genel kabul görmüş düşünce uyarınca kanuni temsilciler vergi kanunlarının kendilerine yüklediği ödevleri zamanında ve eksiksiz olarak yerine getirirlerse, vergi asıl mükellefin malvarlığından alınmaktadır (kusur sorumluluğu). Ancak kanuni temsilciler kendilerine yüklenen ödevleri yerine getirmezlerse, bu yüzden mükellefin malvarlığından kısmen veya tamamen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan vergi ve buna bağlı alacaklar kanuni temsilcilerin malvarlığından alınacaktır (Gerçek, 2011: 39).

## 2. TEK ORTAKLI ŞİRKETLERDE ORTAKLARIN VERGİSEL SORUMLULUĞU

### a) Ortağın Aynı Zamanda Kanuni Temsilci Olması Durumunda Sorumluluk

#### i. Anonim şirketlerde kanuni temsilci

YTTK ile anonim şirketlere yönelik olarak kurumsal yönetim ilkeleri doğrultusunda işlevsel ve profesyonel yönetim amaçlanmış, şeffaflık sağlanmaya çalışılmış, yönetim kurulunun daha etkin çalışmasını sağlamak için hukuki ve mali sorumluluklar arttırılmıştır. 6762 sayılı TTK yalnızca gerçek kişi pay sahiplerinin ya da tüzel kişi ortağı temsilen ortak olmayanların yönetim kurulu üyesi olmasına izin verirken, YTTK tüzel kişilere “Yönetim Kurulu Üyesi” olma hakkı tanımaktadır. Bu yeni düzenleme uyarınca tüzel kişiler de yönetim kurulu üyesi olarak yer alabilecek ve tayin edecekleri temsilci vasıtasıyla şirket yönetim kurulunda işlemlere katılabileceklerdir. Diğer yandan YTTK yönetim kurulu üyelerinin hukuki ve cezai sorumluluğunun belirlenmesinde, “basiretli iş adamı ölçütü” yerine “tedbirli yönetici ölçütü” getirmiştir (Ercan, 2012: 21). Dolayısıyla yönetim kurulu üyeleri, görevlerini tedbirli bir yöneticinin özeniyle yerine getirmek ve şirketin menfaatlerini dürüstlük kurallarına uyarak gözetmek yükümlülüğü altındadırlar (YTTK.m.369).

Köklü değişikliklerden biri de tek kişilik anonim şirket düzenlemesine paralel olarak yönetim kurulunun da tek bir üyeden oluşmasına imkân tanınmasıdır (YTTK.m.359/1). Anonim şirketlerin kanuni temsilcisi yönetim kuruludur (YTTK.m.365). Dolayısıyla yönetim kurulunu oluşturan üyeler kanuni temsilci konumundadır. Anonim şirketin, esas sözleşmeyle atanmış veya genel kurul tarafından seçilmiş, bir veya daha fazla kişiden oluşan bir yönetim kurulu bulunur. Yönetim kurulu üyelerinin en az dörtte birinin yükseköğrenim görmüş olması zorunludur. Tek üyeli yönetim kurulunda bu zorunluluk aranmayacaktır (YTTK.m.359). Bu durumda tek ortaklı şirkette söz konusu tek ortak isterse yükseköğrenim görmese de yönetim kurulu görevini icra edebilir.

YTTK'nun 360 ıncı maddesi uyarınca esas sözleşmede öngörülme şartı ile belirli pay gruplarına, özellik ve nitelikleriyle belirli bir grup oluşturan pay sahiplerine ve azlığa yönetim kurulunda temsil edilme hakkı tanınabilir. Bu amaçla, yönetim kurulu üyelerinin, belirli bir grup oluşturan pay sahipleri, belirli pay grupları ve azlık arasından seçileceği esas sözleşmede öngörülebileceği gibi, esas sözleşmede yönetim kurulu üyeliği için aday önerme hakkı da tanınabilir. Genel kurul tarafından yönetim kurulu üyeliğine önerilen adayın veya hakkın tanındığı gruba ve azlığa mensup adayın haklı bir sebep bulunmadığı takdirde üye seçilmesi zorunludur. Bu şekilde tanınacak temsil edilme hakkı, halka açık anonim şirketlerde yönetim kurulu üye sayısının yarısını aşamaz. Bağımsız yönetim kurulu üyelerine ilişkin düzenlemeler saklıdır.

#### **ii. Limited şirketlerde kanuni temsilci**

YTTK'nun 576/1-d bendi gereği kanuni temsilci konumundaki müdürlerin şirketin ana sözleşmesinde gösterilmesi gerekmektedir. Aynı Kanunun 623. maddesine göre şirketin yönetimi ve temsili şirket sözleşmesi ile düzenlenir. Şirketin sözleşmesi ile yönetimi ve temsili, müdür sıfatını taşıyan bir veya birden fazla ortağa veya tüm ortaklara ya da üçüncü kişilere verilebilir.

Limited şirketin kuruluşundan sonra, şirkete ortak olanların kanuni temsilci olabilmeleri için ortaklar kurulunun bu yönde kararı olması gerekir. Limited şirketin ortakları arasında bir tüzel kişi bulunması durumunda, o tüzel kişilik adına limited şirketin temsilini üzerine almış bulunan gerçek ya da tüzel kişiler limited şirketin temsilcisi olarak tescil ve ilan edilmelidir. Bu gerçek kişiler tescil ve ilan edilmezse şirketin kanuni temsilcisi sıfatını kazanamazlar. Limited şirketin ortakları gerçek kişi olarak kanuni temsilci olurlarsa sorumlulukları tüm malvarlıklarını kapsar. Ortaklar tüzel kişiliğe sahipse sorumluluk tüzel kişiliğin malvarlığı ile sınırlıdır (YTTK.m.644/1-a ve m.553).

Yapılan düzenlemeler uyarınca en azından bir ortağın, şirketi yönetim hakkının ve temsil yetkisinin bulunması zorunludur (YTTK.m.623). Bu durumda tek ortaklı bir şirkette ortağın zorunlu olarak müdür de olması gerektiği ifade edilebilir. Tek kişilik limited şirkette tek kişilik genel kurul

hariçten müdür ataması yapamayacaktır, çünkü yasa maddesi en az bir müdürün ortak olmasını emretmektedir. Bu kişi anonim şirkette olduğu gibi, şirketin bütün organlarını oluşturacak ve bütün işlemlerini yapacaktır.

Tabiidir ki tek ortaklı şirket ortağı genel kurulu temsilen kendisinden başka müdür ya da müdürler de atayabilir. Şirketin birden fazla müdürünün bulunması hâlinde, bunlardan biri, şirketin ortağı olup olmadığına bakılmaksızın, genel kurul tarafından müdürler kurulu başkanı olarak atanır. Tek müdürün bulunması hâlinde bu kişi otomatikman müdürler kurulu başkanı sayılır (YTTK.m.624). Ancak bu durum tek ortaklı şirket ortağının (genel kurul organı kendisi de olsa) kanuni temsilci olmasının önüne geçememektedir. Diğer deyişle tek kişi ortak istemese de kanuni temsilci olmak zorunda kalmaktadır.

### iii. Vergi hukuku açısından konunun değerlendirilmesi

Yukarıda açıklandığı üzere tek kişilik anonim şirketler ve tek kişilik limited şirketlerin kanuni temsilcileri VUK'nun 10 ve 6183 sayılı Kanun'un mük. 35 inci maddeleri uyarınca sorumlulukları vardır. Mevcut düzenlemeler çerçevesinde bu konuda bir şüphe bulunmamaktadır.

Her iki şirket türünde kanuni temsilciler VUK açısından kusur sorumluluğu çerçevesinde vergilemeyle ilgili ödevleri yerine getirmemeleri nedeniyle mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacaklar, kanuni ödevleri yerine getirmeyen kanuni temsilcilerin varlıklarından alınacaktır.

6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35 inci maddesine göre ise şirketin mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacakları, kanunî temsilcilerin şahsi mal varlıklarından ilgili Kanun hükümlerine göre tahsil edilecektir.

### b) Ortağın Sorumluluğu

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu tek ortaklı şirket oluşturulabilmesine fırsat veren düzenlemeler içermektedir. Bununla birlikte Kanun'daki tek ortak bakımından şirket borçlarından sorumluluk konusu üzerinde çalışılması gereken bir alan olarak karşımıza çıkmaktadır (Üzeltürk, 2008). Özellikle vergi hukukunda bir takım özel düzenlemeler de göz önüne alın-

dığında tek ortaklı şirketlerin vergi hukuku açısından sorumlulukları gözden geçirilmesi gereken bir husus olarak dikkat çekmektedir.

#### **i. Anonim şirket ortağı**

Anonim şirket ortakları vergi borçlarından dolayı (kanuni temsilci olmadıkları sürece) herhangi bir sorumlulukları bulunmamaktadır. Sermaye borçlarını tamamen yerine getiren pay sahipleri vergi hukuku açısından sorumlu değildirler. Dolayısıyla tek kişilik anonim şirketin ortağı da vergi hukuku açısından sorumlu sayılmayacak ve takibe maruz kalmayacaktır. Mevcut düzenlemeler çerçevesinde durum bu şekilde değerlendirilecektir.

#### **ii. Limited şirket ortağı**

Limited şirket ortaklarının 6183 sayılı Kanun'un 35. maddesi gereği vergi borçlarından koydukları sermaye oranında sorumlu tutulacakları düzenlenmiş bulunmaktadır. Kanun koyucu bu şirket türüne karşı çeşitli nedenlerden dolayı özel bir önlem almıştır.

YTTK, şirketin borçlarından dolayı sadece şirket malvarlığı sorumludur hükmü ile yoruma yer bırakmayacak kesinlik arz etmektedir (Bilgili, Demirkapı, 2012: 315). Tüzel kişilik kavramının doğal sonucu da budur. 6183 sayılı Kanun'un 35. maddesi ise kamu alacakları nedeniyle ve şirketin malvarlığının yetersiz kalması halinde ortakların kendi mal varlıkları ile sorumlu olacağını açıklamaktadır. NERAD, bu durumda lex posterior derogat lex priori ilkesi (sonraki kanun öncekini yürürlükten kaldırır ilkesi) uyarınca artık ortakların şirket borçlarından sorumlu olmayacağı kesin kuralının yerleşmesi gerektiğini ifade etmiştir (Nerad, 2005: 231). Ancak mevcut durum çerçevesinde tek ortaklı şirketin sahibi sermayenin tamamına sahip olacağından, vergi borçlarının tamamından da sorumlu sayılacaktır.

#### **iii. YTTK'nun zorunlu düzenlemeleri karşısında vergi hukukuna yansıyan bir eksiklik**

Yukarıda açıklandığı üzere tek kişilik anonim şirketler ve tek kişilik limited şirketlerin kanuni temsilcilerinin VUK'nun 10 ve 6183 sayılı Kanun'un 35 inci maddesi uyarınca sorumlulukları vardır. Mevcut düzen-

lemeler çerçevesinde bu konuda bir şüphe bulunmamaktadır. Ancak tek ortaklı anonim şirketlerde ortak, aynı zamanda yönetim kurulu üyesi olmak zorunda değilken, yani kanuni temsilci olarak da görev yapma zorunluluğu bulunmuyorken, tek ortaklı limited şirketlerde en azından bir ortağın, şirketi yönetim hakkının ve temsil yetkisinin bulunması zorunluluğu (YTTK.m.623) iki sermaye şirketinin vergisel yükümlülüğünün sorumluluğu hususunda vergi hukuku açısından eksik bir sonuca neden olmaktadır.

Şöyle ki; tek ortaklı bir anonim şirket kuran bir kişi, aynı zamanda genel kurul organı olarak şirket kuruluşu esnasında kendisine tanınan kanuni yetkileri kullanarak genel kurul kararı ile ortak olmayan kişi/kişileri yönetim kuruluna atayabilir ve görevlendirebilir. Böylece kanuni temsilci olmadan/olmasına lüzum kalmadan vergisel bir sorumluluk altına girmekten kurtulabilir. Diğer yandan aynı kişi tek ortaklı bir limited şirket kurması durumunda kanuni zorunluluk nedeniyle (YTTK.m.623) kendisi genel kurul organı olarak da görev yapmasına karşın otomatikman müdür olmak durumunda kalacak ve aynı zamanda kanuni temsilci olarak da görev yapmak zorunda olacaktır. Tek kişilik limited şirkette müdür ve ortak aynı kişi olacağından, böyle bir durumda, ortak kanuni temsilci sıfatına da haiz olacağından, hakkındaki takip 6183 sayılı Kanunun mükerrer 35 inci maddesine göre, kamu alacağının tamamından müşterek ve müteselsil sorumluluk esasına göre yürütülecektir. Dolayısıyla her ikisi de sermaye şirketi olmasına karşın YTTK'nun zorunlu düzenlemeleri nedeniyle söz konusu kişi tek kişilik limited şirket kurduğunda farklı, tek kişilik anonim şirket kurduğunda farklı bir vergisel sorumluluk zincirine *yönlendirilmiş* bulunmaktadır. Bu da anonim şirketin avantajları düşünüldüğünde tek kişilik limited şirketin fiili olarak tercih edilmemesine ve beyhude bir alternatif olmasına neden olabilecektir.

Eski Ticaret Kanununda bilindiği üzere 2-5 gibi farklı bir ortak sayısı gerekmekte bu da iki şirket türü arasında bir farklılık yaratmaktaydı. Ancak yeni düzenlemeler ortak sayısında farklılığı azaltmış ve fiili olarak iki şirketi neredeyse aynı düzeye getirmiştir. İki şirket arasında uygulamada dikkate değer olarak kalan tek fark kuruluş sermayeleridir ki bu da anonim şirket için ellibin TL rakamı dikkate alındığında ticari yaşam açısından çok da yüksek bir rakam olmadığı ve etkisiz kalacağı kanaatindeyim. Do-



layısıyla tek kişilik anonim ve limited şirketler arasında kanuni temsilcilerin sorumluluğu hususunda yeni TTK'nun getirdiği bu sonuçların dikkate alınması ve her iki şirket türünde tek kişilik şirketlerin sorumluluğuna dair özel düzenlemeler getirilmesi ve eşit sonuçlara ulaştırılması gerektiği kanaatindeyim. Örneğin, YTTK'nda limited şirketlerde zorunlu tutulan, tek ortağın kanuni temsilci olması hususu (m.623), anonim şirketler için de getirilebilir.

Bu görüşümüze paralel olarak sakıncalı durumu fark eden MOROĞLU'da tek ortaklı şirket düzenlemesinin, sınırlı sorumluluk imkânından yararlanmak isteyen tek kişilik firmaların anonim ortaklığa dönüşmelerini teşvik edeceğini belirtmiş, bu eğilimi bir ölçüde kırmak üzere, anonim ortaklıkların asgari esas sermayelerinin 500.000 TL (gibi yüksek rakam) olarak belirlenmesini ve tek kişi ortağın şirketin borç ve yükümlülükleri nedeniyle üçüncü kişilere karşı sorumluluğunun, hiç olmazsa özel durumlarda, genişlemesi veya sınırsız hale gelmesini önermiştir (Moroğlu, 2005: 43).

Elbette ki iki şirket arasındaki farklar sadece sermaye farklılığından ibaret değildir. Anonim şirketlerin limited şirketlerden idari ilkeler ve kurallar çerçevesinde pek çok farkı bulunmaktadır. Ancak konu tek kişilik bir yönetimdir. Dolayısıyla tek kişi açısından iki şirket arasında sayılabilecek farklar sadece uygulama açısından biraz fazla biraz eksik formalitedir. Bu sonuçla sermaye sahibi bir müteşebbisin vergisel sorumluluğu göz önüne alındığında rasyonel olarak anonim şirketi tercih edeceği yüksek olasılıktır. İşte bu noktada vergi hukuku açısından tek kişilik şirketlerin yeniden değerlendirilmesi gerektiği de bir kez daha ortaya çıkmaktadır.

Bu uygulama altında hangi şirket türünde kurulursa kurulsun tek kişilik ortaklıkta, ortağın vergi borçlarından dolayı sorumluluğun ayrıca değerlendirilmesi gerektiği kanaatindeyim. Aksi bir düzenlemenin mevcut uygulama ile uyumlu olması zor olabileceği gibi vergi ziyana neden olan işlemlere mahal verebilecek sonuçlar doğurması yüksek olasılıktır.

#### IV. SONUÇ

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile getirilen önemli düzenlemelerden biri tek ortaklı şirketlerdir. Vergi hukuku açısından tek kişilik şirketlerde ortakların sorumluluğu konusu önemli bir başlık olarak karşımıza çıkmak-

tadır. Mevcut düzenlemeler çerçevesinde tek ortaklı anonim şirket ile tek ortaklı limited şirketin ortakları farklı vergisel sorumluluklara sahiptirler. YTTK'nun zorunlu düzenlemeleri karşısında tek ortaklı şirketin bireysel girişimlerde tek ortaklı anonim şirket şeklinde kurulması vergi hukuku açısından eksik sonuca ulaştırmaktadır. Hukuken sermaye şirketi olan tek kişilik limited veya anonim ortaklıklar için özel bir düzenleme yapılması ya da mevcut düzenlemelerin bu bağlamda gözden geçirilmesi zorunlu görülmektedir.

#### V. KAYNAKÇA

- Gerçek, Adnan (2011), **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Usulü**. 2.bs. Bursa : Ekin Kitabevi.
- Doğrusöz, Ahmet Bumin (2008) "Tek Ortaklı Şirket", **Yaklaşım**, 185 (2008)
- Moroğlu, Erdoğan (2005) "Başbakanlık'a Sunulan Türk Ticaret Kanunu Tasarısı'na İlişkin Genel Değerlendirme", **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, 61 (2005)
- Tekil, Fahiman (1981), **Şirketler Hukuku**, İstanbul : [yayl.y].
- Bilgili, Fatih ve Demirkapı, Ertan (2012), **Şirketler Hukuku**, 2.bs. [y.y.] : Dora Yayınevi
- Dursun, Hasan (2011) **Yeni Türk Ticaret Kanununun Vergi Hukukuna Etkileri**, İstanbul : XII Levha Yayıncılık.
- Nerad, Hasan (2005), "Limited Şirketlerin Geleceği Bir Deneme", **Doğuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Prof. Dr. İrfan Baştuğ Armağan**, C.7., Özel Sayı.
- Doğanay, İsmail (1999), "Türk Hukukunda Tek Ortaklı Özel (Hususi) Bir Şirket Nevi Var mıdır?" **Yaklaşım**, 80 (1999).
- Özkorkut, Korkut (2009) "Türk Ticaret Kanunu Tasarısı'nın Sermaye Şirketlerine Getireceği Yenilik ve Değişiklikler-II" **Yaklaşım**, 195 (2009).
- Levent Yaralı, (2011), **Limited Şirketin Kamu Borçlarından Müdürlerin ve Ortakların Sorumluluğu**, 2.bs. Ankara : Yaklaşım Yayıncılık.
- Maç, Mehmet (2002), "Anonim ve Limited Şirket Ortaklarının ve Kanuni Temsilcilerinin, Bu Şirketlerin Özel ve Kamu Borçlarına İlişkin Sorumlulukları", **Yaklaşım**, 118 (2002).
- Türker, Mümin (2011), "Tek Ortaklı Anonim Şirket", **Yaklaşım**, 220 (2011).

Reha Poroy-Ünal Tekinalp-Ersin Çamoğlu, (1981), **Ortaklıklar ve Kooperatifler Hukuku**, 2.bs. İstanbul : Fakülteler Matbaası.

Ercan, Tayfun (2012). **Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun Getirdiği Başlıca Yenilikler ve Mali Hukuka Etkileri**. gnş. 2.bs, Ankara : Adalet Yayınevi.

Candan, Turgut (2006). **Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu**. 3.bs. Ankara : Maliye ve Hukuk Yayınları.

