

LİMİTED ŞİRKETLERDE HİSSE DEVİRLERİNİN, MÜDÜRLERİN VE MÜDÜR DEĞİŞİKLİKLERİNİN TESCİL EDİLMEMESİNİN HUKUKİ VE VERGİSEL SONUÇLARI

Bekir ARSLAN^(*)

Ümit ERDEM ^(**) - Özlem BALTACI ^(**)

I - GİRİŞ

LİMİTED ŞİRKETİN TANIMI VE ÖZELLİKLERİ:

Limited Şirketlerle ilgili düzenlemeler genel olarak 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 503 ile takibeden maddelerinde yer almaktadır. Bu hükümlere göre Limited Şirket; iki veya daha fazla gerçek veya tüzel kişi tarafından bir ticaret ünvanı altında kurulup, iktisadi konularda faaliyet gösteren, şirket borçlarından sadece şirketin mal varlığı ile sınırlı olarak sorumlu bulunduğu, esas sermayesi belirli ve bu sermaye ortakların esas sermaye paylarının toplamına eşit olan şirkettir. Kişisel emek, ticari itibar limited şirkete sermaye olarak getirilememektedir.

Limited şirkette ortak sayısı ikiden az ve elliden fazla olamaz. Gerçek kişiler gibi tüzel kişiler de limited şirket ortağı olabilir. Limited şirketin ticaret ünvanı, işletme konusu ve limited şirket olduğunu gösteren ibarelerden oluşur.

Limited şirket karma bir türdür. Kısmen anonim şirket kısmen de adi şirket ve kolektif şirkete ait unsurlardan oluşmaktadır. Örneğin, limited şirketin borçlarından dolayı anonim şirketlerde olduğu gibi sadece kendi malvarlığı ile sınırlı olarak sorumlu olması, sermaye şirketlerine özgü bir unsurdur. Buna karşılık kişi şirketlerine özgü unsurlar da söz konusudur. Örneğin, şirket payının devri kolektif şirketlerde olduğu gibi güçleştirilmiştir.

Limited şirkette yeni kuruluş sadece ani kuruluş ile olur. Bu durumda üç aşama söz konusudur:

1. Şirket sözleşmesinin hazırlanması
2. İmzaların noter tarafından tasdik edilmesi
3. Ticaret siciline tescil. (TTK 33, 511)

Şirket sözleşmesinin yazılı olarak hazırlanması gerekir.

Tescil talebi dilekçe ile olur. Tescil edilmiş hususlarda vukubulacak her türlü değişiklikler de tescil olunur. Müdürler, 31 inci madde hükümlerine uygun olarak şirket merkezinin bulunduğu yer ticaret siciline kaydedilmesini talep ederler.

Bu maksatla verilecek dilekçede şunlar yazılır:

1. Bütün ortakların ad ve soyadları, ikametgahları, tabiiyetleri;
2. Her ortağın koymayı taahhüt ettiği sermaye ile ödediği sermaye miktarı;
3. İster ortak, ister üçüncü şahıs olsun, müdürlerin ad ve soyadları;
4. Şirketin ne suretle temsil edileceği. (TTK 510)

İnceleme sonunda kanuni şartları haiz bulunduğu anlaşılan limitet şirket, aşağıdaki hususlara şamil olmak üzere, ticaret siciline tescil ve ilan olunur:

1. Mukavele tarihi;
2. Şirketin ticaret ünvanı ve merkezi;
3. İşletme konusu ve şirketin müddeti;
4. Ortaklardan her birinin ad ve soyadı,

^(*) Vergi Denetmeni

^(**) Vergi Denetmen Yrd.

ikametgahı ve tabiiyeti, bir hükmi şahıs bahis konusu ise adı veya ticaret unvanı ve merkezi;

5. Esas sermaye ile ortakların koymayı taahhüt ettikleri sermaye miktarları;

6. Ayın olan sermayenin ve devralınan mali kıymetlerin neden ibaret olduğu ve bunların taahhüt edilen sermayeye ne suretle mahsup edileceği;

7. Müdürlerin ad ve soyadları; ikametgahları ve tabiiyetleri;

8. Şirketin ne suretle temsil edileceği;

9. Şirkete ait ilanların ne şekilde yapılacağı (TTK 511)

Şirket, ticaret siciline tescil ile tüzel kişilik kazanır. Tescilden önce şirket namına işlemlerde bulunmuş ise işlemi yapanlar şahsen ve müteselsilen sorumlu olurlar. Bu gibi taahhütlerin, ileride kurulacak şirket namına yapıldığı açıkça bildirilmiş ve şirketin ticaret siciline tescilinden sonra üç aylık bir müddet içinde bu taahhütler şirket tarafından kabul olunmuşsa işlemi yapanlar sorumluluktan kurtulur ve yalnız şirket sorumlu olur.

Sözleşmede daha yüksek bir nisap öngörülmemiş ise sözleşme, sermayenin üçte ikisini temsil eden ortakların kararıyla değiştirilebilir. Ortakların sorumluluğunu genişletme hakkındaki kararların, her halde ittifakla verilmesi gerekir.

Mukavelede yapılan her değişiklik, ilk mukavelede olduğu gibi tescil ve ilan edilir. Mukavelenin değiştirilmesi hakkındaki kararlar üçüncü şahıslar hakkında, tescil tarihinden itibaren hüküm ifade eder. (TTK 515)

Ticaret sicili kayıtları, nerede bulunurlarsa bulunurlar, üçüncü şahıslar hakkında, kaydın gazete ile ilan edildiği; ilanın tamamı aynı nushada yayınlanmamış ise, son kısmının yayınlandığı günü takibeden iş gününden itibaren hüküm ifade eder. (TTK 38)

Limited şirketin esas sermayesi, ortakların esas sermaye paylarından oluşan sabit rakamı ifade eder. Bu rakam beş bin Yeni Türk Lirası'ndan az olamaz.

Limited şirket ortaklarının koyacakları sermaye payları birbirinden farklı olabilir, ancak payların en az 25 Yeni Türk Lirası veya bunların katları olması

gerekir. Bakanlar Kurulu gerek sermaye gerekse ortağın payının asgari miktarını on katına kadar artırabilir.

Ortaklık payı esas sermaye payından farklıdır. Esas sermaye payı, bir ortağın limited şirketin esas sermayesi içindeki sermaye tutarının nominal değerini ifade eder. Limited şirketin esas sermayesi ortak sayısına bölünmüştür. Ortaklık payı ise, ortağın limited şirketteki haklarının ve yükümlerinin tümüdür. Sermaye tutarı ortağın ortaklık payını belirler. Ortaklık sözleşmesinde aksine hüküm yoksa her ortağın oy hakkı, esas sermaye payına göre belirlenir. Buna göre her 25 Yeni Türk Lirası bir oy hakkı verir.

Ortaklık payı devir edilebilir, ancak kıymetli evraka bağlanamaz. Ortaklık payının devri ilk ortaklık sözleşmesi ile Ticaret Kanunu'nun öngördüğünden daha ağır şartlara bağlanabilir, hatta tamamen de yasaklanabilir. Payın devrinde, devretme ve devralma iradelerini açıkça ifade eden yazılı bir devir sözleşmesi yapılır. İmzaların da noter tarafından onaylanması gerekmektedir. Ayrıca payın devri limited ortaklığa bildirilmelidir. Bu bildirimin amacı ortakların devre gerekli yeter sayı ile rıza gösterip göstermeyeceklerini tesbit ve rıza verilmesi halinde pay defterine kaydın yapılmasını sağlamaktır.

Payın devrinin limited ortaklığa karşı geçerli olabilmesi için pay defterine kaydedilmesi, kaydın yapılabilmesi için de ortakların ağırlaştırılmış yetersayı ile devre rıza göstermeleri gerekir.

Ortakların rızası bir ortaklar kurulu kararı olarak verilir. Şirket sözleşmesi ile daha da ağırlaştırılmadığı takdirde, ortakların en az dörtte üçünün payın devrine rıza göstermeleri ve bunların da esas sermayenin en az dörtte üçüne sahip olmaları gerekir. Ortaklar devre rıza gösterdikleri takdirde işlem pay defterine kaydedilir. (TTK 520)

Limited ortaklığın kanunen zorunlu organları, ortaklar genel kurulu ve müdürlerdir. Ortak sayısı yirmiyi aştığı takdirde denetçiler de zorunlu hale gelmektedir.

Ortaklar kurulu, ortakların malvarlıksal ve yönetsel nitelikteki haklarını kullandıkları bir kuruldur. Ortak sayısı yirmiden fazla olan limited ortaklıklarda karar verilebilmesi için genel kurulun toplanması gerekir.

Ortak sayısının yirminin altında olması halinde kararlar yazılı oy yolu ile de oluşabilir.

Limited ortaklıkta bir kararın alınabilmesi için kural olarak ödenmiş esas sermayenin hiç olmazsa yarısından fazlasını temsil eden ortakların görüşülen konu lehine oy vermeleri gerekir. Bunun dışında ortakların oy birliği veya ağırlaştırılmış yetersayının arandığı haller de mevcuttur.

Anonim ortaklıkta olduğu gibi limited ortaklıkta da genel kurul olağan ve olağanüstü olmak üzere iki şekilde toplanır. Toplantıya yazılı olarak oy vermeye çağrı eğer sözleşmede bu konuda bir hüküm yoksa taahhütlü mektupla ve toplantıdan en az beş gün önce ve gündemi bildirmek suretiyle yapılır.

Genel kurulu kural olarak müdürler kurulu toplantıya çağırır. Esas sermayenin onda birini teşkil eden azlığa toplantının nedeni gösterilmek suretiyle genel kurulun toplantıya çağrılmasını istemek hakkı tanınmıştır. Eğer müdürler bu isteği reddederlerse, azlık mahkemeye müracaat hakkına sahiptir.

Ortaklık sözleşmesinin değiştirilmesi, müdürlerini ve denetçilerin tayini ve azlı, kar ve zarar hesabının ve bilançonun onaylanması, safi karın kullanılması şeklinin belirlenmesi, müdürlerin ibrası gibi kararlar genel kurulun devredemeyeceği yetkilerindendir.

Ortaklığı idare ve temsil müdürlere aittir. Esas sözleşme veya daha sonra ortakların kararı ile müdür sıfatı ortaklardan birine veya birkaçına bırakılmamışsa ortakların tümü bu sığata sahiptir. Esas sözleşme ile bireysel idare ve temsil sistemi kabul edilmemişse birlikte idare ve temsil ilkesi uygulanır. Ortak olmayan kimseler de müdür seçilebilir.

Müdürler ortaklığın amaç ve işletme konusu içine giren her çeşit işlemlerde ortaklık ünvanını kullanmak hakkına sahiptirler. Müdürlerin yetkileri tescil ve ilan edilmek kaydıyla ancak merkez veya şube ile sınırlandırılabilir yahut da birlikte temsil öngörülebilir.

Ortaklık adına yapılacak yazılı beyanlarda ortaklığın ünvanı ile birlikte müdürlerin kendi imzalarının da bulunması aranmaktadır. Ortaklık tarafından düzenlenen mektup, evrak ve belgelerde, ünvan ile

beraber esas sermaye miktarının da gösterilmesi gerekmektedir.

Ortak sayısı yirmiyi aşan limited ortaklıklardaki denetçilere anonim şirket denetçilerine ilişkin hükümler uygulanır. Yirmi ya da altında ortağı olan limited şirketlerde müdür sıfatı olmayan ortaklara adi ortaklık ortaklarına ait denetleme hakkı tanınmıştır. Bunların, idare yetkisine sahip olmasa bile, ortaklık işlerinin gidişatı hakkında bilgi alma, ortaklığın defterlerini ve evrakını inceleme hakkı vardır. Konulara göre ortakların hakkı malvarlıksal haklar, katılma hakları ve koruyucu haklardır.

Limited ortaklık çeşitli durumlarda sona erer. Bunlar, ortaklık sözleşmesinde yazılı sebeplerin gerçekleşmesi, sözleşmede aksine hüküm olmadıkça esas sermayenin 3/4 ünü sahip olan ortakların 3/4 ünü teşkil eden çoğunluğunun kararı, ortaklığın iflasına karar verilmiş olması, ortaklardan birinin talebi ve haklı sebeplerin varlığı halinde mahkemenin kararı ve kanunda sayılmış diğer hallerdir.

II. LİMİTED ŞİRKETLERDE TEMSİL (MÜDÜRLER):

Yönetim hakkı ve temsil yetkisi, ortaklara sadece bir hak olarak tanınmamış, bir görev olarak da verilmiştir. Bu durum, limited şirketleri şahıs şirketlerine yaklaştırır. Temsil yetkisinin kaldırılmasında kollektif şirket, temsil yetkisinin kapsamı ve sınırı hakkında, anonim şirket hükümlerine yollama yapılmıştır.

Limited şirketlerde idare ve temsil yetkisi müdürlerce kullanılır. Normal ve günlük işlerde karar verme yetkisi şirket müdürlerindir. Olağanüstü işler için karar verme yetkisi Ortaklar Genel Kurulundur. Müdürün adedi bakımından bir kısıtlama getirilmemiştir. Şirketin idare ve temsili bir kişiye bırakılmış ise, ona Müdür denir. Birden çok kimselere bırakılmışsa Müdürler Kurulundan söz edilir. Müdürler Kurulu, anonim şirketlerdeki yönetim kurulunun benzeridir. Esas mukaveleye hüküm konulmak suretiyle seçim, çalışma esasları, yetkileri ve değiştirilmeleri düzenlenebilir. (TTK 540)

Limited şirketlerde müdür sıfatının kazanılması kanun gereğince, şirket mukavelesi veya ortakların kararı ile gerçekleşmektedir. Şirket mukavelesinde

veya daha sonra ortakların kararı ile müdür sıfatı ortaklardan birine ya da bir kaçına bırakılmışsa, bırakılan ortak/ortakların hepsi bu sıfatı kanun gereğince kazanmış olur.

Şirket mukavelesi ile ya da ortakların şirket kuruluşundan sonra verecekleri bir kararla idarecinin belirtilmesi mümkündür. Bu durumda, müdürlerin ortak olması gerekli değildir. Ortak olan ve olmayan müdürler arasında yetki ve sorumluluk yönünden bir fark yoktur.

Limited şirket ortağı olan gerçek ve tüzel kişiler müdür olabilir. Tüzel kişinin müdür seçilmesi halinde tüzel kişi değil, onu temsilen Limited şirketin idare ve temsil işlerini görmekle görevlendirdiği gerçek kişi şirketlerin temsilcisi olarak tescil ettirilir.

Türk Ticaret Kanununda müdürlerin görev süresi bakımından sınırlayıcı bir hüküm getirilmemiştir. Şirket mukavelesine bu konuda düzenleyici hükümler konulabilir. Ortaklar Genel Kurulunca seçim sırasında süre belirtilebilir.

Müdürlük görevi, müdürün iflası, hacir altına alınması mahkumiyet halleri gibi kanuni nedenlerle, mukavelede öngörülen sebeplerle, istifa ile, azil yoluyla sona erebilir.

Müdürlere şirket idare etme, yönetme hakkı tanınmıştır. Müdürler yönetim haklarını kullanırken temsil yetkisine sahip olarak kanun ve mukavelede belirtilmiş görevlerini yapmak zorundadırlar.

II.1 Yönetim Hakkı:

Yönetim hakları, şirket işlerinin yürütülmesi ve şirketin amacına ulaşabilmesi için mukavele hükümleri dairesinde bütün hukuki ve ticari muamelelerin gerektirdiği hareketlerin yapılmasını ve icap eden kararların alınmasını kapsar. Buna idare hakkı da denilir. Birden fazla olmaları halinde, müdürler yönetim hakkının kullanılmasını aralarında iş bölümü yaparak düzenleyebilirler. Bu düzenlemenin mukaveleyle hüküm konularak yapılması da mümkündür.

II.2 Temsil Yetkisi:

Şirketin üçüncü kişilerle olan ilişkileri "temsil" kavramı altında toplanır. Temsile yetkili olanlar,

şirketin maksat ve mevzuuna dahil olan her nevi işleri ve hukuki muameleleri şirket adına yapmak ve şirket unvanını kullanmak hakkını haizdirler.

Türk Ticaret Kanunu'nda müdürlerin şirketin temsilcileri olduğu belirtilmiştir. Kanun genel kural olarak, temsil yetkisinin kullanılmasında birlikte temsil esasını benimsemiştir.

Mukavelede aksine hüküm olmadıkça, şirketin bağlanabilmesi için, şirket yetkililerinin en az ikisinin imzası şart kılınmıştır. Buna çift imza kuralı denir. Şirkette iki veya daha fazla kişinin şirketi temsil etmesi söz konusu ise, bunlardan sadece ikisinin imzası şirketi ilzama yeterli olur. Ancak bu iki imzadan birisinin müdürlerden birine ait olması gerekmektedir. Mukavele ile ferdi temsil öngörülebilir. Bu şekilde özel hükümler getirildiği takdirde bu tür düzenlemelerin üçüncü kişilere karşı geçerli olabilmesi için tescil ve ilan edilmesi gerekir.

Limited şirketler, maksat ve mevzuları içinde her nevi hukuki işleme yetkili bulunduğu için temsil yetkisinin sınırını şirketin maksat ve mevzuu çizer.

II.3. Müdürlerin Görevleri:

Ortaklar Genel Kurulunun her yıl en az bir defa ve iş yılının bitiminden sonra üç ay içinde toplantıya çağırılması, müdürlerin görevidir.

Bu durumda,

- Gündemin hazırlanması,
 - Bilanço, yıllık rapor ve kar tevziine dair tekliflerin hazırlanması,
 - Söz konusu ise Bakanlık Komiserinin temini,
 - Toplantı tutanaklarının tutulmasının sağlanması,
 - Toplantıya katılanların oy haklarının tespiti,
 - Hazirun cetvelinin düzenlenmesi,
 - Genel kurul kararlarının yerine getirilmesi,
 - Şirketin mali durumunun bozulması halinde gerekli tedbirleri almak,
 - Şirket için lüzumlu defterleri tutmak,
 - Bilanço kar ve zararların tanzimi,
 - Karın dağıtımı için öneride bulunmak,
- Türk Ticaret Kanunu'nun 511. maddesinde şirket

sözleşmesinde yer alan ve tescil ve ilanı zorunlu bulunan hususlar arasında müdürlere ilişkin hüküm de bulunmaktadır. Söz konusu madde şu şekildedir;

İnceleme sonunda kanuni şartları haiz bulunduğu anlaşılan limitet şirket, aşağıdaki hususlara şamil olmak üzere, ticaret siciline tescil ve ilan olunur:

1. Mukavele tarihi;
2. Şirketin ticaret unvanı ve merkezi;
3. İşletme konusu ve şirketin müddeti;
4. Ortaklardan her birinin ad ve soyadı, ikametgahı ve tabiiyeti, bir hükmi şahıs bahis konusu ise adı veya ticaret unvanı ve merkezi;
5. Esas sermaye ile ortakların koymayı taahhüt ettikleri sermaye miktarları;
6. Ayın olan sermayenin ve devralınan mali kıymetlerin neden ibaret olduğu ve bunların taahhüt edilen sermayeye ne suretle mahsup edileceği;
7. Müdürlerin ad ve soyadları; ikametgahları ve tabiiyetleri;
8. Şirketin ne suretle temsil edileceği;
9. Şirkete ait ilanların ne şekilde yapılacağı.

Ayrıca, Kanunun 515. maddesi ise sözleşmede meydana gelen değişikliklerin tescil ve ilanını zorunlu kılmaktadır. Maddede *"Mukavelede yapılan her değişiklik, ilk mukavelede olduğu gibi tescil ve ilan edilir. Mukavelenin değiştirilmesi hakkındaki kararlar üçüncü şahıslar hakkında, tescil tarihinden itibaren hüküm ifade eder"* hükmü yer almaktadır.

Yukarıda açıklanan hükümlerden anlaşılabacağı üzere şirket müdürlerine ait bilgiler ana sözleşmede yer almakta ve sözleşmenin tescil ve ilan zorunluluğu bulunmaktadır. Şirket müdürlerinin değişmesi durumu da mukavelenin değişmesi anlamına gelmektedir ki değişikliğin hüküm ifade edebilmesi için bunun da tescil ve ilanı zorunludur.

III-LİMİTED ŞİRKETLERDE HİSSE (PAY) DEVRİ:

III-1 Türk Ticaret Kanununda Yer Alan

Düzenlemeler:

Limited şirketlerde ortakların sermaye payları bölünmez bir bütündür ve her ortağın sermaye miktarı, onun payını oluşturur. Ortakların payları

hakkında, kıymetli evrak vasfına haiz olmayıp, sadece ispat vasıtası olan senetler tanzim edilebilir. Ancak, pay hakkında tanzim edilecek bu senetlerin sermaye payının tamamına ait olması şarttır. Devir için bölme ve mirasın taksimi hariç, ortağın sermayesi bölünmez bir bütündür. Payların devir için bölünmesinin düzenlediği TTK'nın 524. maddesinde, *"Mukavelede aksine hüküm olmadıkça, her bölümü yirmibeş Yeni Türk Lirasından aşağı olmamak şartıyla bir payının bölünmesi ve bölünmüş payların devri caizdir"* hükmü yer almıştır. Bir başka anlatımla, payın devri dolayısıyla bölünebilmesi için, şirket ana sözleşmesinde aksine bir hüküm olmaması gerekir.

Payın devir için bölünmesi, payın bir kısmının devrinin söz konusu olması halinde önem taşır. Yoksa ana sözleşmede payın devir dolayısıyla bölünmesini engelleyen bir hüküm olsa dahi, payın tamamının devri, her zaman mümkündür.

Limited şirketlerde payları gösteren bir pay defterinin tutulması zorunludur. (TTK Madde 519) Bu deftere, ortakların ad ve soyadları, pay miktarları, vuku bulan ödemeler, payların devir ve intikali ve bu hususlarla ilgili diğer değişiklikler kaydolunur. Ayrıca her takvim yılının ocak ayı içerisinde, ticaret sicil memurluğuna, ortakların ad ve soyadlarını, her ortağın koymayı taahhüt ettiği sermaye miktarını ve buna mahsuben ödediği kısmı gösterir ve müdürler tarafından imzalı bir liste verilmesi zorunludur. Son listenin verilmesinden sonra, herhangi bir değişiklik olmamışsa, yeniden bir liste vermeye gerek yoktur. Bu durumda, ocak ayı içerisinde listede herhangi bir değişiklik olmadığını belirten bir dilekçenin verilmesi yeterlidir. Pay defterinin ve listelerinin kusurlu ve noksan düzenlenmesi veya verilen bilgilerin yanlış olması dolayısıyla meydana gelecek zararlardan, şirket müdürü veya müdürleri, şahsen veya müteselsilen sorumludurlar. Ayrıca söz konusu listenin veya değişiklik olmadığına ilişkin dilekçenin süresinde verilmemesi halinde sicil memurunun, müdür veya müdürleri bildirimde bulunmaya davet etmesi zorunludur. Bu davete uyulmaması yani yine bildirimde bulunmaması hali Türk Ceza Kanunu'nun 526. maddesine göre suç oluşturur.

Limited şirkette pay devri, yazılı bir devir sözleşmesi ile yapılır.Devreden ve devralan arasında sermaye payı devir senedi ya da devir sözleşmesi adını taşıyan, devredilen payların hangi şirkete ait olduğu, kaç adet olduğu, devir tarihi ve devir bedelinin yer aldığı ve taraflarca imzalanan yazılı bir metin düzenlenir.Taraflar arasında düzenlenen ve yukarıda belirtilen hususları içeren devir sözleşmesi altındaki imzaların noter tarafından onaylanması ayrı bir zorunluluktur. TTK'nın ilgili 520.maddesinin son bendinde , bu şekil şartlarına uyulmadığı sürece, devir işleminin geçerli olmayacağı gibi taraflar arasında dahi hüküm ifade etmeyeceği belirtilmiştir.

Pay devrinin limited şirkete karşı hüküm ifade etmesi için, devrin taraflarca şirkete bildirilmesi ve ortaklar kurulu tarafından devre muvafakat edilerek devrin pay defterine işlenmesi gerekir. Devrin pay defterine kaydedilebilmesi için yapılacak olan ortaklar kurulu toplantısına, ortaklardan en az dörtte üçünün devre muvafakat etmesi ve bunların da esas sermayenin en az dörtte üçüne sahip olması gerekir. Ortaklar muvafakat edinceye kadar geçen sürede ve/veya ortaklar muvafakat vermedikleri takdirde, payı devralan kişi şirkete karşı ortak sıfatını kazanamaz. Ortak sıfatı ancak pay defterine kayıtla kazanılır.(TTK 520)

Pay devrine ilişkin ortaklar kurulu kararının noterden onaylatılmış sureti, devir sözleşmesi ve şirket müdürü tarafından imzalanmış ortakların ad ve soyadları ile sermaye paylarını gösterir liste dilekçe ekinde ticaret sicil memurluğuna ibraz edilerek devir işleminin tescil ve ilanı sağlanır.

Pay devrine ilişkin ortaklar kurulu toplantısında aranacak karar nisapları, ana sözleşme ile ağırlştırılabilir veya payın devri bazı şartlara bağlanabilir. Örneğin mühendislik faaliyetini konu alan bir limited şirketin ana sözleşmesinde, payların ancak mühendis sıfatına sahip kimselere devredebileceğine ilişkin bir sınırlama getirilebilir. Kanunumuz bu konuda yalnızca, aynı sermaye koyan ortaklarla ilgili bir sınırlama getirmiştir. Bu ortakların, yani aynı cinsinden sermaye koymuş bulunan ortakların şirket kuruluşunu takip eden üç yıl içerisinde paylarını devretmeleri yasaklanmıştır.

III.2. Türk Ticaret Kanunu'na Göre Müdür Değişiklikleri:

Türk Ticaret Kanunu'nun Limited Şirketlerin yönetim ve temsilini düzenleyen 540. maddesinde, Aksi kararlaştırılmış olmadıkça, ortakların hep birlikte müdür sıfatıyla şirket işlerini idareye ve şirketi temsile mezun ve mecbur oldukları, şirket sözleşmesi veya genel kurul kararı ile şirketin idare ve temsili ortaklardan bir veya birkaçına bırakılabileceği, kuruluştan sonra şirkete giren ortakların bu hususta genel kurulun ayrı bir kararı olmadıkça, idare ve temsile mezun ve mecbur olmadıkları hüküm altına alınmıştır.

Şirketi temsile yetkili müdürler, şirketin kuruluş aşamasında mukavelede gösterilmek suretiyle ya da daha sonra alınan bir ortaklar kurulu kararıyla yapılan müdür değişikliğiyle belirlenirler. Şirket dışından ortak olmayan bir müdür atanması da mümkündür. Şirketi temsile yetkili müdürlerin bilgileri ana sözleşmede yer almakta ve TTK'nın 511. maddesine göre ana sözleşmenin tescil ve ilanı da zorunlu bulunmaktadır. Hisse devri yapılması kişinin yetkisinin kalktığı anlamına gelmez, Limited Şirketi dışardan müdürlerde temsil edebildiğinden, kişinin yetkisinin kalkması isteniyorsa; hisse devir kararları tescil edilmediğinden hisse devir kararından ayrı bir başka karar alınarak kişinin şirketi temsil ve ilzam yetkisinin kaldırıldığı tescil ettirilmelidir.

Şirket müdürlerinin değişikliği mukavelenin değişikliği anlamına gelmektedir. TTK'nın 515. maddesine göre ise mukavele değişikliklerinin ilk mukavelede olduğu gibi tescil ve ilan edilmesi gerekir. Dolayısıyla şirket müdür değişikliklerinin hüküm ifade edebilmesi için tescil ve ilanı gerekmektedir.

IV- PAY DEVRİ VE MÜDÜR DEĞİŞİKLİKLERİNİN

TESCİL EDİLMEMESİNİN MALİ BOYUTU:

Türk Ticaret Kanunu'nda pay devri 520. maddede düzenlenmiş olup yukarıdaki bölümlerde ayrıntılı olarak bu düzenlemenin esasları açıklanmıştır. Konunun irdelenmesinde 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun hükümlerinin de gözönüne alınması gerekir.

6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'unun Limited Şirketlerin Amme Borçları başlıklı 35. Maddesi "*Limited Şirket ortakları, şirketten tahsil imkânı bulunmayan amme alacağından sermaye hisseleri oranında doğrudan doğruya sorumlu olurlar ve bu Kanun hükümleri gereğince takibe tabi tutulurlar.*" hükümlerini içermektedir.

Maddenin uzun zamandan bu yana yürürlükte bulunmasına karşın, Limited Şirket ortakları şirketin amme borçları karşısında zor durumda kalmakta ve sorumluluklarını yerine getirilmesinin istenmesi durumunda mağdur olmaktadır.

Maddenin 4369 sayılı Kanun ile değişmeden önceki hali "*Limited ortaklıkların ödenmeyen ve tahsil imkânı bulunmayan amme borçlarından dolayı ortaklar vazettikleri veya vaz'ını taahhüt eyledikleri sermaye miktarında doğrudan doğruya sorumlu olurlar ve bu kanun hükümleri gereğince takibe tabi tutulurlar.*" şeklinde idi.

Maddenin bu şekli ile Limited Şirketlerin şirket sermayesinin üzerinde olan amme alacağının tahsili yapılamamakta dolayısıyla mevcut hüküm amme alacaklarını koruma işlevini görememekteydi. Kanun koyucuyu bu şekilde bir değişikliğe sevk eden husus maddenin gerekçesinde geniş bir şekilde açıklanmaktadır. Buna göre, Limited Şirketlerin küçük sermaye ile kurulabilmesinden dolayı, Limited Şirketin mal varlığından tahsil edilemeyen amme alacağı için şirketin ortaklarından tahsile gidildiğinde, ortaklar koydukları sermaye miktarından sorumlu tutulmalarından dolayı şirket sermayesinin üzerinde olan amme borçlarını tahsil olanağı bulunmamakta idi. Ayrıca, ticari hayatımızda bir çok örneği görüldüğü üzere, şirketin yasal temsilcileri de mal varlığı olmayan kişilerden seçilmekte bu durumda da kanuni temsilcinin sorumluluğu hareketle yapılan takiplerde sonuçsuz kalmakta idi.

İşte bu gerekçeler ile 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 35. Maddesinde yukarıda gösterilen değişiklik yapılmıştır.

Yapılan bu düzenlemeye göre, limited şirket ortakları şirketten tahsil imkanı bulunmayan amme alacaklarından sermaye hisseleri oranında doğru-
dan doğruya sorumlu olacaklardır.

Madde uyarınca limited şirket ortakları hakkında takibe geçilebilmesi için 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 54 ve mütekip maddelerine göre şirket hakkında yapılan takip muameleleri sonucunda amme alacağının şirketten tahsil imkânının bulunmaması gerekmektedir.

Amme alacağının şirketten tahsil imkânı bulunmaması;

- Şirketin haczedilen mal varlığının, 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre yapılan değerlendirme sonucu, tespit edilen değerlerinin amme alacağını karşılamaması veya satış yapılmasına rağmen amme alacağının tamamen tahsil edilememiş olması,

- Şirketin haczi kabil herhangi bir mal varlığının bulunmaması,

- Şirketin iflasının istenmiş veya iflasının açılmış olması hallerinde amme alacağının iflas yoluyla takip sonucunda da tahsil edilemeyeceği kanaatinin oluşması,

- Borçlu şirketin yapılan araştırmalara rağmen bulunamaması, gibi alacaklı tahsil dairesinin takdir ve tespitine dayalı haller olarak kabul edilmektedir.

Yukarıda sayılan hallerde limited şirketten tahsil imkânı bulunmayan amme alacaklarını ödemek mecburiyetinde olan hakiki veya hükmi şahıs ortaklar, 6183 sayılı Kanunun 3'üncü maddesi uyarınca amme borçlusu olup, bu Kanun hükümlerine göre takip edilecektir.

Limited şirket ortakları hakkında yapılacak takipte aşağıdaki hususlara dikkat edilecektir:

- Öncelikle şirketten tahsil imkânı bulunmayan amme alacağının ait olduğu dönemde ve ödeme zamanında şirket ortaklarının kimler olduğu ve bu ortakların sermaye hisseleri; şirket ana sözleşmesi, ana sözleşme değişikliği veya pay defterindeki kayıtlardan tespit edilecektir.

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

- Takip konusu amme alacağının ait olduğu dönemde ve ödeme zamanında pay devri nedeniyle

farklı kişilerin ortak olması halinde, bu kişiler hakkında müşterek ve müteselsil sorumluluk esasına göre takip yapılacaktır.

- Ortaklar hakkında takip muamelesine 6183 sayılı Kanunun 55'inci maddesine göre tanzim edilecek ödeme emri tebliği suretiyle başlanılacaktır.

Konuyla ilgili bir diğer düzenleme 6183 sayılı kanunun Mükerrer 35. maddesinde yer almakta olup madde metni şöyledir; *"Tüzel kişilerin malvarlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacakları, kanuni temsilcilerin şahsi mal varlıklarından bu kanun hükümlerine göre tahsil edilir. Temsilciler bu madde gereğince ödedikleri tutarlar için asıl amme borçlusuna rücu edebilirler."*

Bu madde gereğince, şirketten tahsil edilemeyen amme alacakları şirket müdürlerinin şahsi mal varlıklarından tahsil edilmektedir. Müdürler hakkında takibat müşterek ve müteselsil sorumluluk esasına göre yapılacaktır. Kısaca limited şirketten tahsil edilemeyen amme alacakları için şirket ortaklarına hisseleri oranında gidilecek şirket müdürleri ise sermaye hisseleriyle sınırlı olmaksızın mal varlıklarıyla sorumlu olacaktırlar. Şirket müdürlerinin ortak olmadığı durumda da sorumlulukları yine mal varlıklarıyla sorumlu olmak şeklinde olacaktır.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun "Kanuni Temsilcilerin Ödevi" başlıklı 10'uncu maddesinde, tüzel kişilerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevlerin kanuni temsilcileri tarafından yerine getirileceği, temsilcilerin bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden tüzel kişiden tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacakların kanuni ödevlerini yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınacağı öngörülmüştür.

Ayrıca, 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 540'inci maddesinde, aksi kararlaştırılmış olmadıkça, ortakların hep birlikte müdür sıfatıyla şirket işlerini idareye ve şirketi temsile mezu ve mecbur oldukları hükme bağlanmıştır. Böyle bir durumda ortaklar hakkında 6183 sayılı Kanun uyarınca yapılacak takip; 35. madde hükümlerine göre sermaye hisseleri oranında olmayacaktır. Ortakların hepsi

kanuni temsilci sıfatına haiz olacaklarından, haklarındaki takip Mükerrer 35'inci madde hükmü uyarınca, amme alacağının tamamından müşterek ve müteselsil sorumluluk esasına göre 387 Seri No'lu Tahsilat Genel Tebliğinde yer alan açıklamalar çerçevesinde yürütülecektir.

Şirket ortaklarının hisselerini devretmesi durumunda ise amme alacaklarının tahsili bakımından öncelikle hisse devri yapılmasında hangi tarihin esas alınacağı belirlenmelidir. Ortaklık payının devri tescil ve ilan edilmese de noter tasdikli devir sözleşmesi, ortakların devir işlemine onayı ve devrin pay defterine işlenmesi ile hüküm ifade etmektedir. Dolayısıyla, hisse devir tarihi olarak devir sözleşmesinin noterde onay tarihinin dikkate alınması gerekmektedir.

Konuyla ilgili olarak Maliye Bakanlığınca yayımlanan 29.01.2001 tarih ve 5598 sayılı genel yazıda: ortaklık payı devir sözleşmelerinin noterde onay tarihinin esas alınması gerektiği belirtilmiştir.

Devir tarihinin belirlenmesi durumunda, ortaklık payını devreden ortağın şirketteki sorumluluğu genel olarak devir tarihi itibarıyla sona ermektedir. Ancak devir tarihine kadar şirket adına tahakkuk etmiş ve sonradan yapılacak incelemeler sonucunda tahakkuk edecek olan vergi borçlarından dolayı ortaklık payını devreden ortağın sorumluluğu devam edecektir. Konuyla ilgili olarak çıkarılan 405 Seri No'lu Tahsilat Genel Tebliğin 1.2.2. bölümünde *"Takip konusu amme alacağının ait olduğu dönemde ve ödeme zamanında pay devri nedeniyle farklı kişilerin ortak olması halinde, bu kişiler hakkında müşterek ve müteselsil sorumluluk esasına göre takip yapılacaktır."* düzenlemesi yer almaktadır.

Yukarıda yer verilen 405 seri no'lu tebliğin 1.2.1 no'lu bölümünde de hisse devri ile ilgili düzenlemeler mevcuttur. Tebliğin 1.2.1 bölümünde *"29/6/1956 tarihli ve 6762 sayılı Türk Ticaret Kanununun 503 ve müteakip maddelerinde limited şirketlerin kuruluşu düzenlenmiş, Kanunun 511'inci maddesinde tescil ve ilan edilecek hususlar arasında; ortakların kimliği ve koymayı taahhüt ettikleri sermaye miktarları yer almış, 515'inci maddesinde*

şirket esas mukavelesinde yapılan her değişikliğin ilk mukavelede olduğu gibi tescil ve ilan edileceği, 519'uncu maddesinde de pay defterinin tutulacağı, bu deftere; ortakların ad ve soyadlarının, pay miktarlarının, vukuu bulan ödemelerin, payların devir ve intikali ve bu hususlarla ilgili değişikliklerin kaydedileceği hükme bağlanmıştır.

Aynı Kanunun 520'nci maddesi hükmüne göre de ortaklık payının devri; tescil ve ilan edilmese de noter tasdikli devir sözleşmesi, ortakların devir işlemine muvafakatı ve devrin pay defterine işlenmesi ile hüküm ifade etmektedir.

Bu hükümlerin birlikte incelenmesinden de görüleceği gibi, limited şirket ortaklarının kimliği ve şirketteki sermaye hisselerine ilişkin bilgiler; şirketin Türkiye Ticaret Sicil Gazetesinde ilan edilen ana sözleşmesinde, bu sözleşmede yapılan değişiklikler de, pay devrinin tescil ve ilan edilmemiş olduğu hallerde pay defterinde yer almaktadır." hükmü yer almaktadır.

Dolayısıyla, amme alacaklarının tahsili bakımından limited şirketlerde ortaklık payının devrinin tescil ve ilan edilmesine gerek olmamakla birlikte söz konusu devir işlemi; noter tasdikli devir sözleşmesi, ortakların devir işlemine muvafakatı ve devrin pay defterine işlenmesi ile hüküm ifade etmektedir.

Buraya kadar bahsetmiş olduğumuz ortaklık payı devrinin amme alacalığının tahsili açısından tescil ve ilan edilmesinin gerekmediği hususuyla ilgili karşıt görüşler de bulunmaktadır. Kaldı ki Danıştay'ın da bu hususta karşıt görüşler içeren kararları bulunmaktadır.(Karar örneklerine raporumuzun ilerleyen bölümlerinde yer verilmiştir.) Bu karşıt görüşlerin dayanakları TTK'nın 510, 511 ve 515 inci maddeleridir.Şöyle ki TTK'nın 515. maddesinde şirket esas mukavelesinde yapılan her değişikliğin ilk mukavelede olduğu gibi tescil ve ilan edileceği ve bu değişikliklerin üçüncü şahıslara karşı ancak tescil ve ilandan sonra hüküm ifade edeceği belirtilmiştir.Yine aynı kanunun 511. maddesinde tescil ve ilan edilecek hususlar arasında; ortakların kimliği ve koymayı taahhüt ettikleri sermaye miktarları da sayılmıştır.Karşıt görüş sahipleri işte bu maddelere dayanarak ortaklık hisse devrinin tescil ve ilan edilme-

sinin şart olduğunu ve tescilden sonra üçüncü şahıslar nezdinde hüküm ifade edeceğini savunmaktadır.Ancak burada gözden kaçırılmaması gereken ve bizim de raporumuzda savunduğumuz husus yine aynı kanunun 520. maddesi ve 405 sayılı tahsilat tebliğidir.Önceki bölümlerimizde de açıkladığımız üzere TTK'nın pay devri başlığını taşıyan 520.maddesinde tescil ve ilan belirtilmemiş kaldı ki amme alacaklarının tahsilini düzenleyen 405 sayılı tahsilat tebliğinde de "Aynı Kanunun 520'nci maddesi hükmüne göre de ortaklık payının devri; tescil ve ilan edilmese de noter tasdikli devir sözleşmesi, ortakların devir işlemine muvafakatı ve devrin pay defterine işlenmesi ile hüküm ifade etmektedir." Ve "... limited şirket ortaklarının kimliği ve şirketteki sermaye hisselerine ilişkin bilgiler; şirketin Türkiye Ticaret Sicil Gazetesinde ilan edilen ana sözleşmesinde, bu sözleşmede yapılan değişiklikler de, pay devrinin tescil ve ilan edilmemiş olduğu hallerde pay defterinde yer almaktadır."denerek amme alacakları açısından devrin , noter tasdikli devir sözleşmesi, ortakların devir işlemine muvafakatı ve devrin pay defterine işlenmesi ile hüküm ifade edeceği belirtilmiştir.

Ancak, daha önceki bölümlerde yasal düzenlemelere yer verildiği üzere limited şirketlerde müdür değişiklikleri mukavele değişikliği anlamına geldiğinden ve mukavele değişikliklerinin ilk mukavelede olduğu gibi tescil ve ilanı zorunlu olduğundan müdür değişikliklerinin üçüncü şahıslar nezdinde hüküm ifade edebilmesi için tescil ve ilan edilmesi gerekir.TTK'nın 38.maddesi gereğince de, bu tescil ilan tarihinden itibaren hüküm ifade edecektir. Buna göre, şirketi temsil yetkisi verilen kişiler ile bu kişilerin herhangi bir nedenle söz konusu görevi bırakmaları halinde temsil yetkisini kaybettikleri tarihin Ticaret Sicili Gazetesinden tespit edilmesi gerekmektedir.Kanuni temsilcilik sıfatını sona erdiren ve hisse devrine ilişkin Ortaklar Kurulu Kararı,Ticaret Sicili Gazetesinde yayınlanmış ise kanuni temsilcilik sıfatının sona eriş tarihi olarak bu tarih, yayınlanmamış ise, kanuni temsilcilik sıfatının sona eriş tarihi olarak ilanın yayınlandığı Ticaret Sicili Gazetesi yayın tarihi kabul edilecektir.

V- KONUyla İLGİLİ ÖRNEKLER:**Örnek1:**

01.01.1996 tarihinde kurulan X Ltd.Şti.'nin şirket ana sözleşmesinde yer alan ortakları A,B,C ve D (Şirket Müdürü) dir.

18.04.1999 tarihinde ortaklar kurulunun hisse devrine dair almış olduğu karar doğrultusunda A ve C bu tarih itibariyle şirketteki hisselerini E ve F'ye devrederek ortaklıktan ayrılmışlardır.

Noter aracılığı ile gerçekleştirilen pay devri işlemleri 20.05.1999 tarihli Ticaret Sicili Gazetesinde ilan edilmiştir.

Şirket hakkında 1999-2000 yıllarına ilişkin olarak yapılan inceleme sonucunda yazılan vergi inceleme raporuna istinaden cezalı tarhiyatlar yapılmıştır. Bu durumda ortakların sorumlulukları ne şekilde olacaktır?

Raporumuzun önceki bölümlerinde de ayrıntılı olarak değinildiği üzere, limited şirket ortaklarının sorumluluk durumlarına ilişkin olarak 6183 sayılı kanunun 35.maddesi ile düzenlemeler yapılmıştır. Bu maddeye göre, "*Limited şirket ortakları, şirketten tahsil imkanı bulunmayan amme alacağından sermaye hisseleri oranında doğrudan doğruya sorumlu olurlar ve bu Kanun hükümleri gereğince takibe tabi tutulurlar.*"

Yapılan bu düzenlemeye göre, limited şirket ortakları, şirketten tahsil imkanı bulunmayan amme alacaklarından sermaye hisseleri oranında doğrudan doğruya sorumlu olacaklardır.

6183 sayılı kanunun mükerrer 35. maddesinde yer alan düzenleme ise, şirket müdürlerinin, şirketten tahsil imkanı olmayan amme alacağı karşısında sermaye hisseleri ile sınırlı olmaksızın mal varlıklarıyla sorumlu olacaklarını belirtmektedir. Şirket müdürlerinin ortak olmadığı durumda da sorumlulukları yine mal varlıklarıyla sorumlu olmak şeklinde olacaktır.

Ayrıca bir diğer önemli husus ise, 6183 sayılı kanunun 35. maddesi uyarınca ortaklar hakkında takibe geçilebilmesi için aynı kanunun 54 ve müteakip maddelerine göre şirket hakkında yapılan takip mu-

ameleleri sonucunda amme alacağının şirketten tahsil imkanının bulunmaması gerektirir.

Şirket ortaklarının hisselerini devretmeleri halinde, hisse devri tarihi önemlidir. Türk Ticaret Kanunun 520'nci maddesi ve 405 seri nolu tahsilat tebliğine göre; ortaklık payının devri; tescil ve ilan edilmese de noter tasdikli devir sözleşmesi, ortakların devir işlemine muvaffakatı ve devrin pay defterine işlenmesi ile hüküm ifade etmektedir. Ayrıca yine 405 seri no'lu tebliğin 1.2.1 no'lu bölümünün son paragrafıda "*limited şirket ortaklarının kimliği ve şirketteki sermaye hisselerine ilişkin bilgiler; şirketin Türkiye Ticaret Sicil Gazetesinde ilan edilen ana sözleşmesinde, bu sözleşmede yapılan değişiklikler de, pay devrinin tescil ve ilan edilmemiş olduğu hallerde pay defterinde yer almaktadır.*" şeklindedir. Öyleyse devir tarihi olarak devir sözleşmesinin noterde onay tarihinin dikkate alınması yerinde olacaktır.

Devir tarihinin belirlenmesi durumunda ,ortaklık payını devreden ortağın şirketteki sorumluluğu devir tarihi itibariyle sona erecektir. Ancak devir tarihine kadar şirket adına tahakkuk etmiş ve sonradan yapılacak incelemeler sonucunda tahakkuk edecek olan vergi borçlarından dolayı payını devreden ortağın sorumluluğu devam edecektir.

Yukarıdaki açıklamalar ışığında örneğimize dönersek;

Hisse devir tarihi olarak noter sözleşmesinin yapıldığı tarih olan 18.04.1999 kabul edilecektir. Şirket hakkında 1999-2000 yıllarına ilişkin olarak yapılan inceleme sonucunda yazılan vergi inceleme raporuna istinaden cezalı tarhiyatlarla ilgili ortakların sorumluluklarına gelince;

- 18.04.1999 tarihi itibariyle hisselerini devreden A ve C, Katma Deger Vergisi ve stopaj gibi aylık vergilerden, dönemi ve/veya ödeme zamanı 18.04.1999 tarihine kadar olanlardan şirketteki hisseleri oranında sorumlu olacaklardır. Bu dönem sonrası için aylık vergiler bakımından sorumlulukları olmamalıdır.

- Kurumlar ve gelir vergisi gibi vergilerin yıllık olarak tahakkuk etmesi ve bir bütünlük arzemesi

nedeniyle takibi açısından bölünebilmesi mümkün olmayacağından, A ve C'nin 1999 yılı kurumlar vergisi borcunun bulunması halinde sorumlulukları diğer ortaklar ile birlikte müşterek ve müteselsil sorumluluk esasına göre sermaye hisseleri oranında olacaktır. Müdür sıfatına haiz olan D ise sermaye hissesi ile sınırlı olmaksızın mal varlığıyla sorumlu olacaktır.

- A ve C'nin 2000 yılı ile ilgili ne aylık vergiler ne de kurumlar vergisi yönünden sorumlulukları vardır. 2000 yılı aylık vergiler ve kurumlar vergisi yönünden sorumluluk B, D, E ve F ye aittir. Burada yine müdür sıfatına haiz olan D'nin sorumluluğunun sermaye hissesi ile sınırlı olmaksızın mal varlığıyla olacağını belirtmekte yarar vardır.

Örnek 2 :

Örnek 1'i aynı şekilde alalım. Ancak farklı olarak yapılan devir sözleşmesinin ve ortaklık devrinin noter tasdikli devir sözleşmesi ile yapıldığını ve pay defterine kaydedildiğini ancak tescil ve ilan edilmiş olduğunu varsayalım.

Bu durumda da sonuç ve ortakların sorumluluğu tıpkı örnek 1 deki gibi olacaktır. Çünkü, 405 seri no.lu tahsilat genel tebliğinde " ortaklık payının devri; tescil ve ilan edilmese de noter tasdikli devir sözleşmesi, ortakların devir işlemine muvafakatı ve devrin pay defterine işlenmesi ile hüküm ifade etmektedir." denerek amme alacaklarının tahsili açısından, devir için tescil ve ilan şart koşulmamıştır.

Örnek 3:

Örnek 1'i aynı şekilde ele alalım. Ancak bu sefer A ve C ye ek olarak müdür olan D'nin hissesini devrettiğini ve yine söz konusu devirlerin noter tasdikli devir sözleşmesi ile yapıldığını ve pay defterine kaydedildiğini ancak tescil ve ilan edilmediğini varsayalım.

Bu durumda yine bir önceki örnekte belirtildiği üzere amme alacağının tahsili için tescil ve ilan şartının aranmadığı sonucuna göre eski ve yeni ortakların sorumluluğu tıpkı örnek 1 deki gibi olacaktır. Ancak burada hissesini devreden müdür D'nin durumu özellik arz etmektedir.

Şöyle ki;

TTK'nın 511 ve müteakip 515. maddeleri incelendiğinde müdür değişikliklerinin hüküm ifade edebilmesi için tescil ve ilan şart koşulmuştur.

Ayrıca, hisse devri yapılması kişinin yetkisinin kalktığı anlamına gelmez, limited şirketi dışardan müdürler de temsil edebildiğinden, kişinin yetkisinin kalkması isteniyorsa; hisse devir kararları tescil edilmediğinden hisse devir kararından ayrı bir başka karar alınarak şirket müdürünün (örneğimizde D'nin) şirketi temsil ve ilzam yetkisinin kaldırıldığı tescil ettirilmelidir.

Örneğimizde bu şekilde bir karar alınıp tescil ve ilan edilmediğinden dolayı her ne kadar ortaklık payını devretmiş olsa da D'nin müdür sıfatı devam etmektedir ve dolayısıyla da müdürlere ilişkin vergisel sorumlulukları (örneğimizde 1999 ve 2000 yıllarına ait vergisel sorumluluğu) hissesini devretmiş olsa dahi devam etmektedir.

Örnek 4:

A şahsı, 30.12.1997 tarihinde hükmi şahsiyet kazanan Y Ltd. Şti.'nin 1/20 paylı kurucu ortağıdır. Şirketin 2000-2003 yıllarına ait olup şirket tüzel kişiliğinden tahsil imkanı bulunmayan vergi borcu vardır.

A şahsı şirketteki hissesini 31.12.2003 tarihli noter tasdikli hisse devir sözleşmesiyle devretmiş, ancak bu devir işlemi tescil ve ilan edilmemiştir.

Ticaret Sicil Memurluğundan alınan bilgiye göre de şirkete, hükmi şahsiyet kazandığı tarihten itibaren iki yıl için seçilen kanuni temsilcinin temsil yetkisinin sona erdiği 30.12.1999 tarihinden bugüne kadar yeni bir müdür atanmadığı anlaşılmaktadır.

Bu durumda A şahsının şirketin 2000-2003 yıllarına ait olup şirket tüzel kişiliğinden tahsil imkanı bulunmayan vergi borcu ile ilgili sorumluluğu nedir?

213 sayılı Vergi Usul Kanununun "Kanuni Temsilcilerin Ödevi" başlıklı 10'uncu maddesinde, tüzel kişilerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevlerin kanuni temsilcileri tarafından yerine getirileceği, temsilcilerin bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden tüzel kişiden

tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacakların kanuni ödevlerini yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınacağı öngörülmüştür.

6762 sayılı Türk Ticaret Kanununun 540'ıncı maddesinde ise limited şirketlerde aksi kararlaştırılmış olmadıkça, ortakların hep birlikte müdür sıfatıyla şirket işlerini idareye ve şirketi temsile mezun ve mecbur oldukları kurala bağlanmıştır.

Ayrıca, Maliye Bakanlığınca yayımlanan 405 seri nolu tahsilat genel tebliğinde ; *"6762 sayılı Kanunun 540'ıncı maddesinde, aksi kararlaştırılmış olmadıkça, ortakların hep birlikte müdür sıfatıyla şirket işlerini idareye ve şirketi temsile mezun ve mecbur oldukları hükme bağlanmıştır. Böyle bir durumda ortaklar hakkında 6183 sayılı Kanun uyarınca yapılacak takip; 35'inci madde hükümlerine göre sermaye hisseleri oranında olmayacaktır. Ortakların hepsi kanuni temsilci sıfatına haiz olacaklarından, haklarındaki takip Mükerrer 35'inci madde hükmü uyarınca, amme alacağının tamamından müşterek ve müteselsil sorumluluk esasına göre 387 Seri No'lu Tahsilat Genel Tebliğinde yer alan açıklamalar çerçevesinde yürütülecektir."* denilmiştir.

Sözü edilen düzenlemeler nedeniyle, limited şirketlerin tahsil olanağı bulunmayan vergi borçları, öncelikle şirket sözleşmesi veya genel kurul kararı ile şirketi temsil ve ilzama yetkili kılınmış kanuni temsilci ya da temsilcilerinden aranacak, ancak şirketi temsil ve ilzama yetkili kanuni temsilci bulunmadığı takdirde, birlikte şirket işlerini idare ve şirketi temsile mecbur ve zorunlu ortaklar kanuni temsilci sıfatıyla takip edilebilecektir.

Ayrıca, yine 405 seri nolu tahsilat genel tebliğinde *" ortaklık payının devri; tescil ve ilan edilmese de noter tasdikli devir sözleşmesi, ortakların devir işlemine muvafakatı ve devrin pay defterine işlenmesi ile hüküm ifade etmektedir."* denerek amme alacaklarının tahsili açısından, devir için tescil ve ilan şart koşulmamıştır.

Örneğimize dönersek;

Ticaret Sicil Memurluğundan alınan bilgiye göre de şirkete, hükmi şahsiyet kazandığı tarihten itibaren iki yıl için seçilen kanuni temsilcinin temsil yet-

kisinin sona erdiği 30.12.1999 tarihinden bugüne kadar yeni bir müdür atanmadığı anlaşılmaktadır. TTK'nın 540.maddesi uyarınca bu tarihten sonra şirket ortaklarının hepsi şirket borçlarından kanuni temsilci sıfatıyla (müdür) müşterek ve müteselsil olarak sorumlu olmaktadır. Bu nedenle A şahsı, şirketteki hissesini 31.12.2003 tarihli hisse devir sözleşmesiyle devretmiş olsa dahi, 2000-2003 yıllarına ait olup şirket tüzel kişiliğinden tahsil imkanı bulunmayan vergi borcudan söz konusu dönem şirket ortaklarıyla kanunu temsilci sıfatıyla müşterek ve müteselsil olarak şahsi mal varlığıyla sorumlu olacaktır.

VI- DANIŞTAY KARARLARI:

Danıştay'ın vermiş olduğu konuyla ilgili bazı kararlar aşağıda yer almaktadır

1- Danıştay Üçüncü Daire tarafından 11.11.2003 tarihinde verilen 4624 Esas, 2003/4931 No'lu kararda limited şirkette hisse devrinin sadece taraflar arasında ilişkiyi etkileyecek şekilde biçimsel koşulları taşıyan ortaklar kurulu kararı ve pay devir sözleşmesine dayanılarak hisse devrinin yeterli olmadığı bu işlemlerin üçüncü kişiler açısından anlam ifade edebilmesi için ancak ticaret siciline tescil ve ilan ile geçerlilik kazanacağı ileri sürülerek hisse devrini yapan ortak nezdinde şirketten tahsil edilemeyen vergi boçlarının ödeme emrine istinaden şirket ortağından 6183 sayılı Kanunun 35.maddesi uyarınca istenmesinde kanuna aykırılık bulunmamıştır.

2- Danıştay Dördüncü Dairesi tarafından 11.10.1994 tarihinde verilen 1110/ Esas, 1994/4701 No'lu kararında; *" Limited şirketten kamu alacağının tahsil olanağı bulunmadığının tespit edildiği tarihte ortak sıfatı bulunmayan davacının, ortaklıktan ayrıldığı tarihten önce ki dönemlere de ait olsa şirket borcu nedeniyle takibi mümkün değildir."* şeklinde hüküm verilmiştir.

3- Danıştay Üçüncü Dairesi tarafından 14.10.1998 tarihinde verilen 1986 Esas, 1998/3498 No'lu kararında özetle 10.10.1989 tarihi itibarıyla ortaklık payını devreden ortak, şirketin bu dönemden kaynaklanan kurumlar vergisi borcunun, şirketten tahsil imkanı bulunmadığından, ödeme

emri ile istenmesinde beyanname verildiği dönemde ne şirketin ortağı ne de yönetimde bulunmasından dolayı yasal isabet görülmediği belirtilmiştir.

4- Danıştay Üçüncü Dairesi tarafından 04.03.1993 tarihinde verilen 2560 Esas, 1993/1097 No'lu kararında ; "Limited şirket ortağı olan davacının noter sözleşmesi mukavelesi ile yaptığı hisse devrinin tescil ve ilan edilmemesi halinde devrin ticaret kanun hükümlerine göre bağlayıcı nitelikte olmadığından, davacının limited şirketin vergi borçlarından şirkete koyduğu sermaye miktarında sorumlu tutulması gereklidir." şeklinde hüküm verilmiştir.

VII-VERGİ USUL KANUNU HÜKÜMLERİNE GÖRE HÜRRİYETİ BAĞLAYICI CEZA VERİLMESİ AÇISINDAN FİİLİ İŞLEYENİN CEZALANDIRILMASI:

Vergi Usul Kanunu'nun "Tüzel Kişilerin Sorumluluğu" başlıklı 333. maddesi "Tüzel kişilerin idare ve tasfiyesinde Vergi Kanununa aykırı hareketlerden tevellüt edecek vergi cezaları tüzel kişiler adına kesilir.Tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinin vergi sorumluluğu hakkında bu kanunun 10'uncu maddesi hükmü vergi cezaları hakkında da uygulanır.

(4369 sayılı Kanunun 81/A-14 üncü maddesiyle değişen fıkra) Bu Kanunun 359 uncu maddesinde yazılı fiillerin işlenmesi halinde bu fiiller için 359 ve 360 ıncı maddelerde öngörülen cezalar bu fiilleri işleyenler hakkında hükmolunur."şeklindedir.

Maddenin 2. fıkrasında vergi cezaları hakkında kanuni temsilcilerin sorumlu olduğundan bahsedilmiş olmakla birlikte, aynı maddenin 3. fıkrasında VUK'un 359. ve 360. maddelerinde yazılı fiillerin işlenmesi halinde, bu fiiller için 359 ve 360 ıncı maddelerde öngörülen; 6 aydan 3 yıla ya da, 18 aydan 3 yıla kadar olan hapis cezalarının; bu fiilleri işleyenler hakkında hükmolunacağı belirtilmiştir.

Yukarıda belirtilen fıkra hükmünden anlaşılabileceği gibi, anonim ve limited şirketler ile diğer tüzel kişilerde, hapis cezasının sorumlusu "fiili işleyen kişi" olmaktadır.Ancak, pratikte fiili işleyen tespiti pek mümkün değildir.Özellikle çok sayıda çalışanı olan bir firmada, her faturanın ya da diğer belgelerin, kimin tarafından alınacağı veya fatura konusu mal ya da hizmetin alım kararının kimin tarafından verileceğinin tespiti son derece zordur.

Bu nedenle, fiili işleyen tespiti bakımından; çalışanlar arasında görev ve yetki dağılımı yapıldığının, alınan mal ya da yaptırılan hizmetle ilgili kararın ve bunun faturasının, çalışanlardan hangisi tarafından alındığının , yani fiili işleyen kanıtlanabilmesi halinde, hapis cezasının muhatabı, fiili işleyen kişi olacaktır.

Anonim şirketlerde durum:

Türk Ticaret Kanunu'nun 317. maddesine göre, anonim şirket, yönetim kurulu tarafından idare ve temsil olunur.Aynı Kanun'un 319.maddesine göre de; ana sözleşmede, yönetim ve temsil işlerini, yönetim kurulu üyeleri arasında taksim edilip edilemeyeceği ve taksim edilecekse bunun nasıl yapılacağı belirlenir.

Türk Ticaret Kanunu'nun *Vazifelerin Azalar Arasında Taksimi* başlıklı 319.maddesinin 2. fıkrası "*Esas mukavele ile temsil salahiyetinin ve idare işlerinin hepsini veya bazılarını idare meclisi azası olan murahhaslara veya pay sahibi olmaları zaruri bulunmayan müdürlere bırakabilmek için umumi heyete veya idare meclisine salahiyet verilebilir. Bu gibi kayıtlar bulunmadığı takdirde 317 nci madde hükmü tatbik olunur.*" şeklindedir.

Sahte ya da muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanılması olayı başta olmak üzere, mali anlamda ortaya çıkabilecek çok sayıda soruna, özellikle hürriyeti bağlayıcı ceza yönünden maruz kalmamak için, anonim şirketlerde, şirketi temsil ve idare işlerinin tamamı ya da bir kısmı yönetim kurulu üyesi olan murahhas üyeye ya da pay sahibi olmaları zorunluluğu bulunmayan murahhas müdürlere bırakılabilir. Bu şekilde görev dağılımı yapılırsa muhatap, yönetim kurulu üyelerinin tamamı değil görevlendirilen kişi olacaktır.

Limited Şirketlerde durum:

Limited Şirketlerde, VUK'un 333.maddesinin 2. fıkrası gereği müdürler, vergi borçlarından olduğu gibi vergi cezalarından da sorumludurlar. Ancak, aynı maddenin 3. fıkrasına göre, VUK'un359. ve 360. maddelerinde yer alan fiillerin işlenmesi durumunda cezai sorumluluk fiili işleyenlerin olacaktır.

Limited Şirketlerde fiili işleyenlerin tespiti bir bakıma daha zordur. Zaten uygulamada da limited şirketlerle ilgili olarak 359 ve 360. maddelerde sayılı fiillerin işlenmesi sonucu yazılan Suç Duyurusu Raporlarının neredeyse tamamı, fiilin işlendiği dönemdeki şirket müdürü adına yazılmaktadır. Burada 6762 sayılı TTK'nın 540.maddesinde yer alan "aksi kararlaştırılmış olmadıkça, ortaklar hep birlikte müdür sıfatıyla şirket işlerini idareye ve şirketi temsile mezun ve mecburdurlar." hükmü unutulmamalıdır. Böyle bir durumda suç duyurusu raporu müdür sıfatına haiz ortakların hepsi için yazılır.

Ancak, daha önce de belirttiğimiz gibi, limited şirketlerde de fiili işleyenin tespiti bakımından; çalışanlar arasında görev ve yetki dağılımı yapıldığının, alınan mal ya da yaptırılan hizmetle ilgili kararın ve bunun faturasının, çalışanlardan hangisi tarafından alındığının, yani fiili işleyenin kanıtlanabilmesi halinde, hapis cezasının muhatabı, fiili işleyen kişi olacaktır. Eğer müdür çalışanlardan birini mal alımı ya da fatura temini için yazılı olarak görevlendirmişse hürriyeti bağlayıcı ceza uygulaması bakımından müdür sorumluluktan kurtulabilecektir.

Konuyla ilgili ve uygulamada da sorun yaratan bir durum da limited şirket müdür değişikliklerinin tescilinin yapılmaması durumunda hürriyeti bağlayıcı cezaların kime uygulanacağı hususudur.

Daha önceki bölümlerde de açıklandığı üzere, üçüncü şahıslar nezdinde hüküm ifade edebilmesi için limited şirketlerde müdür değişikliklerinin tescil ve ilanı zorunludur ve bunun tescil edilmesi görevi şirkete aittir. Tescil işleminin yapılmaması durumunda, müdürlük görevinden ayrılmış olsa dahi, VUK'un 333.maddesinin ikinci fıkrası gereği, eski müdürün mali sorumluluğu devam etmektedir. Ancak, müdürlük görevinden ayrılma tarihinden sonraki zamanlarda, şirket tarafından hürriyeti bağlayıcı ceza gerektiren bir fiil işlenmesi durumunda, sorumluluk sırf tescil işlemi yapılmadı diye yine ortaklar kurulu kararıyla şirketteki müdürlük görevinden ayrılan eski müdürün mü olacaktır? Bu noktada VUK'un 333.maddesinin üçüncü fıkrasında da hürriyeti bağlayıcı ceza gerektiren fiillerin işlenmesi durumunda,

cezaların fiili işleyen hakkında hükmolunması gerektiği hususu gözden kaçırılmamalıdır.

Konuyu bir örnekle açıklamak istersek:

X limited şirketi 20.10.2003 tarihinde kurulmuş ve kuruluş sözleşmesine göre Bay Y dışarıdan (ortak olmadığı halde) şirket müdürü olarak 5 yılına atanmıştır. Ancak 04.12.2004 tarihli ortaklar kurulu kararı ile Bay Y'nin şirket müdürlüğüne son verilmiştir. Yeni müdür olarak Bayan Z yine ortaklar kurulu kararı ile 07.12.2004 tarihinde atanmıştır. Bay Y'nin şirket müdürlüğünü sona erdiren ortaklar kurulu kararı, 05.12.2004 tarihinde notere tasdik ettirilmiştir. Fakat müdür değişikliğine ilişkin kararlar tescil ettirilmemiştir.

Vergi Denetmeni Bay A tarafından X limited şirketinin 2005 takvim yılı hesap ve işlemlerine yönelik Mayıs/2005 ayında yapılan vergi incelemesinde X limited şirketi hesap ve kayıtlarında 2005/ Ocak ayında bilerek sahte belge kullanıldığı tespit edilmiştir. Bilindiği üzere bu durum VUK'un 359. ve maddesi gereği fiili işleyenler açısından hürriyeti bağlayıcı ceza (hapis cezası) öngörülmesini gerektiren bir durumdur. Bu tespiti dayanarak yazılacak vergi suçu raporu eski müdür olan Bay Y adına mı yoksa yeni müdür Bayan Z adına mı yazılacaktır?

Yukarıda bahsedilen örnek durumda, değişiklik tescili henüz yapılmamış olan eski müdür mevzuat açısından hala cezai sorumluluğa tabidir ancak inceleme elemanın konuyu iyice tahlil edip müdür değişikliğinin ortaklar kurulu kararı ile yapılmış olması ve bunun da noterce tasdik edilmesi durumunda şirketle fiili bir bağı kalmayan eski müdürü hürriyeti bağlayıcı ceza uygulamasının dışarısında bırakması uygun olacaktır. Zira şirketle hiçbir ilgisi kalmayan bir kişinin 359. maddede yer alan bir fiili işlemesi söz konusu olamaz. Ancak yine belirtmek gerekir ki bu durumda eski müdürün 6183 sayılı kanun hükümleri bakımından sorumluluğu devam etmektedir.

Limited şirket müdürlerinin dışarıdan atanan kişiler olabileceği gibi şirket ortağı da olabilecekleri daha önceki bölümlerde belirtilmişti. Söz konusu durumda hem ortak hem de müdür sıfatına haiz

olan şahısların ortaklık paylarını devretmeleri farklılık arz etmemektedir. Hisse devrinin yapılması daha önceki bölümlerde açıklandığı üzere tescil ve ilan edilmese de mali açıdan noter tasdikli devir sözleşmesi, ortakların devir işlemine muvafakatı ve devrin pay defterine işlenmesi durumunda hüküm ifade etmektedir.

Yukarıdaki örnekte Bay Y'nin şirket kuruluşunda şirket ortağı olduğu ve ortaklık payını 04.12.2004 tarihinde Bay M'ye devrettiği ve bunu noter tasdikli devir sözleşmesiyle gerçekleştirdiği, ortakların devir işlemine muvaffakatının bulunduğu, devrin pay devrine işlendiği düşünüldüğünde hisse devri tescil edilmese de mali açıdan hüküm ifade etmektedir.

Bay Y'nin müdürlüğünü sona erdiren ortaklar kurulu kararı ise tescil edilmemiştir. Bu durumda da müdürlük görevi 04.12.2004 tarihinde sona eren Bay Y'nin söz konusu vergi incelemesi sonucunda VUK 359. madde gereğince öngörülecek hapis cezası karşısında korunması gerekmektedir. Dolayısıyla müdürlük görevini sona erdiren ortaklar kurulu kararı tescil edilmese de ortaklar kurulu kararı alınmasının ve noterce bunun tasdikinin yapılmasının inceleme elemanınca değerlendirilmesi ve hürriyeti bağlayıcı cezanın eski müdüre uygulanmaması yerinde olacaktır. Zira hapis cezası fiili işleyenler adına hükmolunacağı için, şirketle bir bağı kalmayan kişinin bu fiili işlemesi söz konusu olamaz.

VIII- SONUÇ:

Limited Şirketlerde ortaklık payı ve pay devrine ilişkin düzenlemelere TTK'nın 518, 519 ve 520. maddelerinde yer verilmiştir. Bu maddelerde ortaklık payı devrinin kısaca noter tasdikli devir sözleşmesi, ortakların devir işlemine muvafakatı ve devrin pay defterine işlenmesi ile hüküm ifade edeceği belirtilmiştir. Yine aynı kanunun 510, 511 ve 515. maddelerinde kısaca ortaklarla ilgili bilgilerin ana sözleşmede yer aldığı ve ana sözleşme değişikliklerinin ilk mukavelede olduğu gibi tescil ve ilan edileceği hükümleri yer almaktadır. Bu madde hükümleri gereği ortaklık payının devrinin de ana sözleşme değişikliği anlamına geldiği ve söz konusu devir işleminin hüküm ifade edebilmesi için tescil ve ilanının

şart olduğu sonucu ortaya çıkmaktadır. Ancak amme alacaklarının korunması açısından bu durumla ilgili olarak ortaya çıkacak karışıklığa Maliye Bakanlığınca yayımlanan 405 seri nolu tahsilat tebliği açıklık getirmektedir. Şöyle ki; söz konusu tebliğde " ortaklık payının devri; tescil ve ilan edilmese de noter tasdikli devir sözleşmesi, ortakların devir işlemine muvafakatı ve devrin pay defterine işlenmesi ile hüküm ifade etmektedir." denerek amme alacaklarının tahsili açısından, devir için tescil ve ilan şart koşulmamıştır.

Limited Şirketlerde müdür değişikliklerinde ise durum farklıdır. Müdür değişikliklerinin üçüncü şahıslar nezdinde hüküm ifade edebilmesi için, tescil ve ilan, yine TTK'nın 510, 511 ve 515. madde hükümleri gereği zorunludur. Müdür değişikliklerinde tescil ve ilan yapılmaması durumunda, ortaklar kurulu kararıyla müdürlük görevinden ayrılmış olsa dahi eski müdürün mali sorumluluğu devam etmektedir. Ancak burada hürriyeti bağlayıcı cezaların uygulanması açısından VUK'un 333. maddesinin üçüncü fıkrasının gözden kaçırılmaması ve inceleme yapan tarafından fiili işleyen doğru tespit edilmesi hususunda titiz davranması yerinde olacaktır.

KAYNAKÇA

KANUN TEBLİĞ VE YÖNETMELİKLER

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu

6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu

6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulu Kanunu

405 Seri Nolu Tahsilat Genel Tebliği

KİTAPLAR

Ruknettin KUMKALE Limited Şirketler-Şeçkin Yayıncılık-2003

Ali Haydar YILDIRIM Anonim ve Limited Şirketlerin Kuruluşu-Tasfiyesi

Olca KOLOTOĞLU Birleşmesi Devri Nevi Değişikliği Bölünme ve Hisse Değişimi-Yaklaşım Yayıncılık-Kasım 2003

Doç.Dr.Nevin SOYGÜR Şirketler Hukuku-Nisan 1989

Orhan Nuri ÇEVİK, Limited Şirketler Hukuku ve Uygulaması, -Yetkin Yayınları-2003

MAKALELER

Sezgin SEZER Vergi Raporu, Ekim-Kasım 2002, Sayı: 61

Fethi AYGÜN Maliye ve Sigorta Yorumları, Ağustos 2004, Sayı: 422

Hatice Metin BAKIR Maliye ve Sigorta Yorumları, Kasım 2003, Sayı: 404

Dr.A.Bumin DOĞRUSÖZ Dünya, Haziran 2004

Veysi Seviğ Dünya, Haziran 2006

Naci Arıkan Vergi Dünyası, Şubat 2002, Sayı:

246

Tarık Taşkiran Vergi Raporu, Haziran-Temmuz 2000, Sayı: 2000

Şükrü KIZILOĞLU Yaklaşım, Sayı: 115