

LİMİTED ŞİRKET HİSSESİNİN DEVRİNDEN SONRA ÇIKAN VERGİ BORCUNDAN DOĞAN SORUMLULUK ve DANIŞTAY'IN İKİ FARKLI GÖRÜŞÜ

Kadir ŞAHİN (*)

- GİRİŞ

Bir sermaye şirketi olan limited şirketler, Türk Ticaret Kanununun 503 ncü maddesinde; *"iki veya daha fazla gerçek veya tüzel kişi tarafından bir ticaret unvanı altında kurulup, ortaklarının sorumluluğu, koymayı taahhüt ettikleri sermaye ile sınırlı ve esas sermayesi muayyen olan şirket"* olarak tanımlanmıştır. Limited şirket ortaklarının, şirket tüzel kişiliğine ilişkin borçlarından dolayı sınırlı ve ikinci derecede sorumlu olmaları bu şirketlerin bir sermaye şirketi olmasının gereğidir. Şirket borçlarından dolayı öncelikle tüzel kişiliğin mal varlığına müracaat edilmesi gereklidir. Şirket tüzel kişiliğinden tahsilat yapılamaması halinde, şirket ortaklarının koydukları veya koymayı taahhüt ettikleri sermaye oranında sorumlulukları bulunmaktadır.

Limited şirketlerde, kanuni temsilci sıfatı şirket müdürlerine aittir. Şirketi yönetecek olan ve temsil yetkili müdürlük görevinin belli kişi veya kişilere verilip verilmeyeceği hususunda seçim hakkı şirket ortaklarına bırakılmıştır. TTK'nun 540ncü maddesinde *"aksi kararlaştırılmış olmadıkça, ortaklar hep birlikte müdür sıfatıyla şirkete işlerini idareye ve şirketi temsile yetkili ve zorunludurlar."* Ortaklar genel kurul kararı veya şirket sözleşmesi ile idare ve temsil yetkisi ortaklardan birine yada birkaçına bırakılabileceği gibi, dışarıdan üçüncü kişilerde bu göreve ge-

tirilebilir. Ancak uygulamada, tüm ortaklara yetki verilmesi şirketin idaresini zorlaştırmasından dolayı genelde tek kişi müdürlük sıfatıyla görevlendirilir yada birkaç müdür tayin edilebilmektedir. Müdürlerin görev süresi hususunda Kanunda açık bir hüküm yoktur. Fakat bu konuda da şirket esas mukavelemelerinde, şirket müdürünün kaç yıl boyunca şirketi temsile yetkili olduğu belirtilmesi uygulamada kolaylık sağlamaktadır.

Bu makalenin konusu, limited şirketlerde, ortakların şirket hisselerini devretmesinden sonra, ortak olduğu dönemler için, devirden sonra ortaya çıkan vergi borcundan dolayı sorumluluğun devreden ortakta mı yoksa hisseleri devralan ortakta mı olduğu konusundadır.

II- LİMİTED ŞİRKET ORTAĞININ VERGİ BORCUNDAN DOLAYI SORUMLULUĞU

Vergi Usul Kanunu'nun, kanuni temsilcilerin ödevi başlıklı 10 ncu maddesinde, *"tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, Vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirilir. Yukarıda yazılı olanların bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna*

(*) Vergi Denetmeni

bağlı alacaklar, kanuni ödevlerini yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınır. Temsilciler veya teşekkülü idare edenler bu suretle ödedikleri vergiler için asıl mükelleflere rücu edebilirler." hükmü yer almaktadır.

Konuyla ilgili olarak 6183 sayılı A.A.T.U. H.K.'nun 35. maddesi de "*limited şirket ortakları, şirketten tahsil imkanı bulunmayan amme alacağından sermaye hisseleri oranında doğrudan doğruya mesul olurlar ve bu Kanun hükümleri gereğince ta-kibe tabi tutulurlar.*" demektedir.

Mezkur madde metninde 4369 sayılı yasanın 21 nci maddesiyle 29.7.1998 tarihinde yapılan değişiklikle, limited şirketlerin vergi borcundan sorumluluğu ile ilgili olarak, şirket ortağının ödenmeyen vergi borcu için 29.07.1998 tarihine kadar olan dönemler için koyduğu veya koymayı taahhüt ettiği sermaye tutarı kadar sorumluluğu varken, bu tarihten sonraki dönemlere ilişkin vergi borçlarından sermaye hissesi kadar sorumluluğu bulunmaktadır.¹

Bu konuya bir örnek vermek gerekirse; 100.000 YTL sermayesi olan bir limited şirkete, ortak A %40 (40.000 YTL) ve ortak B ise %60 (60.000 YTL) oranında şirkete ortaklığı olduğunu varsayalım. Ayrıca anılan şirketin 500.000 YTL tutarında vergi, ceza ve gecikme faizi borcu bulunsun. Ödenmeyen bu borçlar için, 29.07.1998 den önceki dönemde ortak A 40.000 YTL, ortak B 60.000 YTL lik kısmından sorumlu iken, bu tarihten sonraki dönemlere ait vergi borcundan ortak A (500.000 x %40)=200.000 YTL sinden, ortak B ise (500.000 x %60)=300.000 YTL lik kısmından sorumlu bulunmaktadır.

Yalnız burada dikkat edilmesi gereken konu, şirket ortaklarının kanuni temsilci sıfatına haiz olup olmadıklarıdır. Şirkete müdür tayin edilmemişse, T.T.K.'nun 540 nci maddesine göre şirket ortakları hep birlikte müdür sıfatıyla şirketi yönettiklerinden, kanuni temsilci durumunda olup tüm mal varlıkları ile şirket borcundan sorumlulukları bulunmaktadır. Örnekte belirtilen durum şirket esas sözleşmesinde

şirket müdürünün kim olduğunun belirtilmediği durumlarda veya şirket müdürü olmayan ortak için geçerlidir.

III- ORTAKLIK PAYINI DEVREDEN ORTAĞIN VERGİ BORCUNDAN DOLAYI SORUMLULUĞU ve DANIŞTAY'IN FARKLI GÖRÜŞLERİ

Limited şirket ortaklarının sorumlulukları ile ilgili olarak önemli ve birçok uyuşmazlık çıkaran bir konu da, bir ortağın payını başka bir kişiye devretmesi halinde vergi borcundan dolayı sorumluluğun kimde olacağıdır.

Konuyla ilgili birinci görüş ve Danıştay Kararları:

Bu husustaki birinci görüş, şirkete ait hisseleri devralan yeni ortağın, devraldığı hisselerin borçluluğu alacaklıyı olduğunu ve şirketin mali durumunu bildiğinin kabulü gerektiği bir başka ifadeyle, Limited şirkette diğer bir paydaşın hissesini devralan ortağın, o hissedarın devir anına kadar mevcut şirket borçlarından yükümlü bulunduğunu bilmesinin en az ticari muamelelerde bir tüccarın göstermesi gereken basiret ve müdebbir davranışlardan sayılması gerektiği, böyle bir basireti göstermemiş olan ortağın bu davranışının sonuçlarına katlanmak zorunda olduğu esasına dayanmaktadır. Bu bakımdan Limited Şirketteki payını devreden ortağın devirden önceki dönemle ilgili şirket borçlarından dolayı sorumlu tutulabilmesi için, pay devrinin Kanuna karşı bir hile olarak, sadece vergi borcundan kurtulmak amacıyla yapıldığı ve devir mukavelesinde devreden ortağın, devirden önceki şirket borçlarından mesul olacağı hususunda bir kayıt bulunduğunun ispat edilmesi gerekmektedir.

Limited şirket ortaklarının sorumluluğu, sermaye payına bağlı olarak, ortaklık statüsü devam ettiği sürece söz konusudur. Ortaklık payının devri halinde, devir işleminin hukuken geçerli olarak yapıldığı tarihte bu sorumluluk sona ermektedir.² Hisseler devir tarihi itibarıyla mevcut tüm hak, alacak ve borçları ile devredildiğinden sorumluluğun devralana ait olduğunu kabul etmek gerekir.³

¹ SARISU Ekrem, "Limited Şirket Ortağının Vergi Borcu", Finansal Forum, 06.05.2002

² DVDDGK, 12.01.1996 tarih ve E:1995/250, K:1996/14 sayılı kararı

³ SEVİÇ Veysi, "Şirket Ortağının Limited Şirketin Vergi Borcundan Dolayı Takip Usulü", Yaklaşım Dergisi, Temmuz 2006, Sayı 163

Danıştay 7. Dairesinin bu yönde vermiş olduğu 05.11.2001 tarih ve E:2000/6064 ve K:2001/3393 sayılı kararında, "...6183 sayılı Kanun'un 35. maddesinde, limited şirketin tahsil olanağı kalmayan kamu borçlarından dolayı ortaklar için öngörülen sorumluluk, ortak sıfatına ve ortaklık payına bağlı bir sorumluluk olup, hisse devri halinde hisseyi devralan ortağın, şirketin mali durumunu, bir başka deyişle, hissenin borçlu veya alacaklı olup olmadığını bildiği kabul edildiğinden, devir tarihinden önceki ve sonraki dönemlere ilişkin vergi borçlarının ortaklık payını devralan ortaktan aranılması gerekmektedir." şeklindeki kararda limited şirketin kamu borçlarından ortaklık payını devralan ortağın sorumlu olduğu yönünde karar verilmiştir.

Aynı şekilde, **Danıştay 7. Dairesinin** 16.3.2005 tarih ve E:2001/3306 ve K:2005/396 sayılı kararında da özetle, "...Limited şirketin tahsil olanağı kalmayan amme borçlarından dolayı ortaklar için öngörülen sorumluluk, ortak sıfatına ve ortaklık payına bağlı olduğundan, asıl borçlu şirketin vergi borçlarının, şirketteki hisselerini devreden davacıdan istenilmesinde hukuka uyarlılık bulunmadığı.." şeklinde karar vermiştir.

Danıştay 3. Dairesinin 12.11.1992 tarih ve E:1992/721 ve K:1992/3382 sayılı kararında Limited şirketteki payını devreden ortağın, devirden önceki dönemle ilgili şirket borçlarından sorumlu tutulmayacağı belirtilmiştir.

Danıştay 3. Dairenin E:1992/718, K:1992/3379 sayılı kararında da "kanuna karşı hile yapıldığı kanıtlanmadıkça, hisselerini devreden limited şirket ortağının devir tarihinden önceki şirket borçlarından sorumlu tutulması mümkün değildir" demektedir.

Konuyla ilgili ikinci görüş ve Danıştay Kararı:

Bu konudaki diğer görüşe göre ise, T.T.K.'nin hükümlerine göre tescil ve ilana bağlı hususlardaki değişikliklerin üçüncü şahıslar nezdinde hüküm ifade edebilmeleri aynı şekilde tescil ve ilan şartının

yerine getirilmesiyle mümkün olduğu belirtilerek limited şirket hisselerinin devrinin sadece tescil ve ilan şartının gerçekleşmesiyle hüküm ifade edeceği belirtilmektedir. Söz konusu tescil ve ilan gerçekleştirildikten sonra ve limited şirket ortağı hisselerini devrettikten sonraki kamu borçlarından dolayı sorumluluktan kurtulur. Payını devrettiği tarihe kadar kesilmiş bulunan kamu borçlarından ise sorumluluğu devam eder.⁴

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.⁵

405 nolu Tahsilat Genel Tebliğinde de, 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 yapılacağı şeklinde açıklama yapılmıştır.

Danıştay 9. Dairesinin 24.05.2006 tarih ve E:2004/4420 ve K:2006/2114 sayılı kararında, "...bir kamu borcu olan vergi borcundan yasa gereği doğan sorumluluğun, borçlu şirketin vergi borcunun doğduğu dönemde sahip olunan hisselerinin satışı yoluyla ortadan kaldırılamayacağı, vergi borcuna ilişkin sorumluluğun özel sözleşmelerle devri mümkün olmadığından, o döneme ait vergi borçlarının hisselerini devreden ortaktan (davacıdan) tahsili yoluna gidilmesinin hukuka uygun olduğu.." yönünde karar vermiştir.

Ayrıca, Ankara Defterdarlığı Tahsilat Gelir Müdürlüğü'nün, 17.08.2005 tarih ve 6183-035-1477 sayılı muktezasında, şirketten tahsil imkanı bulunmayan aylık (KDV ve Stopaj gibi) vergilerden dönemi ve/veya ödeme zamanı hisse devir tarihine kadar olanlardan koyduğu veya koymayı taahhüt ettiği

⁴ TOSUNER Mehmet, "Limited Şirketlerde Ortakların Kamu Borçlarından Sorumluluğu", www.yaklasim.com

⁵ ARSLAN Bekir, ERDEM Ümit, BALTAÇI Özlem, "Limited Şirketlerde Hisse Devirlerinin, Müdürlerin ve Müdür Değişikliklerinin Tescil Edilmemesinin Hukuki ve Vergisel Sonuçları", Vergi Raporu Dergisi, S:93, s:20

sermaye hissesi oranında, Kurumlar vergisi gibi yıllık vergilerden dönemi ve/veya ödeme zamanı takvim yılı sonuna kadar olanlardan ise koyduğu veya koymayı taahhüt ettiği sermaye hissesi oranında, hissesini devreden ortağın, yeni şirket ortağı ile birlikte müşterek ve müteselsilen sorumluluğu bulunduğu yönünde görüşü bulunmaktadır.

Görüldüğü üzere bu ikinci ve daha yeni tarihli kararda, devir tarihine kadar şirket adına tahakkuk etmiş ve sonradan yapılacak incelemeler sonucunda tahakkuk edecek olan vergi borçlarından dolayı payını devreden ortağın sorumluluğu devam edecektir. Kanun uygulamaları ve 405 nolu Tahsilat Genel Tebliğindeki açıklamalarda bu yöndedir.

IV. SONUÇ

Limited şirketin tüzel kişiliğinden alınamayan vergi borcu, ceza veya faizin ilk öce Vergi Usul Kanunu'nun 10. maddesine göre kanuni temsilciden tahsil edilmesi gerekir. Ancak kanuni temsilciden tahsil edilememesi halinde A.A.T.U.H.K.'nin 35 nci maddesine göre şirketin ortaklarından talep edilir.

Limited şirketlerde, hissesini devreden ve devralan ortak açısından, ortaklık hissesini devralmadan önceki dönemlere ait vergi borçlarından ötürü so-

rumluluğun kimde olacağı yönünde Danıştay'ımızın değişik kararları mevcuttur. Önceki bölümde açıklandığı üzere, Danıştay 7. ve 3. Dairelerinin değişik yıllarda vermiş olduğu kararda limited şirketin kamu borçlarından ortaklık payını devralan ortağın sorumlu olduğu, Danıştay 9. Dairesinin 2006 yılında vermiş olduğu kararda ise, o döneme ait vergi borçlarının hisselerini devreden ortaktan tahsili yoluna gidilmesinin uygun olacağı yönünde görüşü bulunmaktadır.

Limited şirket hissesini devralan kişilerin, her ne kadar basiretli bir işadaminin, ticari muamelelerdeki özeni göstermesi gerekir ise de; uygulamada şirketin cari ve geçmiş yıllar ticari faaliyetlerinin tamamına hakim olunması mümkün bulunmamaktadır. Kaldı ki, şirket hisselerinin devredilmesi çoğunlukla hissesini devreden ortağın vergi borcundan kurtulmak amacıyla yapılmaktadır. Bu durum genellikle şirket çalışanlarının, şirkete ortak olarak alınması veya müdür olarak atanması şeklinde de karşımıza çıkmaktadır. Bizim bu konudaki görüşümüzde, gerek Danıştay 9. Dairesinin vermiş olduğu karara, gerekse de Gelir İdaresinin tebliğ ve muktezalarıyla aynı paralelde olup, geçmiş dönemlerden dolayı ortaya çıkan vergi borcundan, hissesini devreden ortağın sorumlu olması gerektiği yönündedir.