

T.C.
DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK PROGRAMI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

VERGİ HUKUKUNDA BORCUN İNTİKALİ

Belgin DÖNMEZ

Danışman
Prof. Dr. Mehmet TOSUNER

2009

Yemin Metni

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “**Vergi Hukukunda Borcun İntikali**” adlı çalışmanın, tarafımdan, bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

Tarih

.../.../.....

Belgin DÖNMEZ

İmza

YÜKSEK LİSANS TEZ SINAV TUTANAĞI

Öğrencinin

Adı ve Soyadı : Belgin DÖNMEZ
Anabilim Dalı : Maliye
Programı : Mali Hukuk
Tez Konusu : Vergi Hukukunda Borcun İntikali
Sınav Tarihi ve Saati :

Yukarıda kimlik bilgileri belirtilen öğrenci Sosyal Bilimler Enstitüsü'nün tarih ve sayılı toplantısında oluşturulan jürimiz tarafından Lisansüstü Yönetmeliği'nin 18. maddesi gereğince yüksek lisans tez sınavına alınmıştır.

Adayın kişisel çalışmaya dayanan tezini dakikalık süre içinde savunmasından sonra jüri üyelerince gerek tez konusu gerekse tezin dayanağı olan Anabilim dallarından sorulan sorulara verdiği cevaplar değerlendirilerek tezin,

BAŞARILI OLDUĞUNA	<input type="radio"/>	OY BİRLİĞİ	<input type="radio"/>
DÜZELTİLMESİNE	<input type="radio"/>	OY ÇOKLUĞU	<input type="radio"/>
REDDİNE	<input type="radio"/>		

ile karar verilmiştir.

Jüri teşkil edilmediği için sınav yapılamamıştır. O***
Öğrenci sınava gelmemiştir. O**

- * Bu halde adaya 3 ay süre verilir.
** Bu halde adayın kaydı silinir.
*** Bu halde sınav için yeni bir tarih belirlenir.

Tez burs, ödül veya teşvik programlarına (Tüba, Fulbright vb.) aday olabilir.	<input type="radio"/>	Evet
Tez mevcut hali ile basılabilir.	<input type="radio"/>	
Tez gözden geçirildikten sonra basılabilir.	<input type="radio"/>	
Tezin basımı gerekliliği yoktur.	<input type="radio"/>	

JÜRİ ÜYELERİ

İMZA

.....	<input type="checkbox"/>	Başarılı	<input type="checkbox"/>	Düzeltilme	<input type="checkbox"/>	Red
.....	<input type="checkbox"/>	Başarılı	<input type="checkbox"/>	Düzeltilme	<input type="checkbox"/>	Red
.....	<input type="checkbox"/>	Başarılı	<input type="checkbox"/>	Düzeltilme	<input type="checkbox"/>	Red

ÖZET

Yüksek Lisans Tezi

Vergi Hukukunda Borcun İntikali

Belgin DÖNMEZ

Dokuz Eylül Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
Maliye Anabilim Dalı
Mali Hukuk Programı

Kamu giderlerinin en önemli ve vazgeçilemez finansman kaynağı olan vergi devletin hükümlerine dayanarak gerçek ve tüzel kişilerden karşılıksız olarak aldığı ekonomik değerlerdir.

Bir borç alacak ilişkisi olan verginin, bir tarafında onun alacaklısı olan devlet, diğer tarafında ise ödeyecek olan vergi mükellefi ve sorumlusu vardır. Devlet bu alacağına ilişkin tüm vergilendirme kurallarını kendi otoriter iradesini kullanarak tek taraflı olarak belirler. Vergi borçlusunu olan mükellef ise devlet tarafından konulmuş kurallara uygun olarak vergisini ödemek durumundadır.

Ancak değişik sebeplerle vergi borçlusunu her zaman aynı kişi olarak kalmamakta bazen borçludan ve bazen de güçlü ve etkin varlığını sürdürmesinde yaşamsal önemi olan vergi alacağından asla vazgeçmek istemeyen devletin koyduğu vergileme kurallarından kaynaklanan nedenlerle vergi borcu üçüncü bir kişiye intikal ederek vergi borçlusunu değişebilmektedir.

Türk vergi hukukunun mevcut kurallarına göre vergi borcunun asıl mükelleften üçüncü kişilere intikali ya kesin ve kalıcı olarak gerçekleşmekte yada asıl borçluya rücu etme hakkı saklı olarak gerçekleşmektedir. Her iki halde de devlet vergi alacağını koyduğu yasal ve idari kuralları uygulayarak asıl vergi borçlusunu olan mükelleften değil intikal olayı nedeniyle mükellef yerine geçen üçüncü şahıstan isteyip tahsil etmektedir.

Anahtar Kelimeler: 1) Vergi 2) Vergi borçlusunu 3) Vergi alacaklısı
4) Verginin tahsili 5) Vergi Sorumlusu 6) Vergi borcunun intikali

ABSTRACT
Postgraduate Thesis
Transfer of Debt in Tax Law
Belgin DÖNMEZ

Dokuz Eylül University
Institute of Social Sciences
Department of Finance
Programme of Financial Law

The tax being the most important and indispensable source of finance for public expenditures is an economic value received unrequitedly from real and legal person by government on the basis of power of its sovereignty.

The tax is a debt and credit relationship and on the one side of which the government stands as its creditor and on the other side of which tax payer and responsible stands as debtor. The government unilaterally determines all rules of taxation related to this debt using its own authority. As for the tax payer being a tax debtor, the person has to pay his/her tax in accordance with rules laid down by the government.

However, the tax debtor does not always remain as the same person because of various reasons caused from not only the debtor but also rules of taxation laid down by the government that never desires to renounce the tax having vital importance on maintenance of its active existence and then tax debtor replaces by transferring of taxes payable to a third party.

In accordance with current rules of Turkish Tax Law, transferring of the tax debt from principal tax payer to third parties is carried out as final and conclusive or with recourse to principal debtor. In both cases, the government requests and collects the tax from third person who substitutes for the tax payer because of the transfer case instead of the tax payer being principal tax debtor by enforcing legal and administrative rules.

Key Words: 1) Tax 2) Tax Debtor 3) Tax Claimant 4) Tax collection
5) Tax responsible 6) Transfer of tax debt

İÇİNDEKİLER

YEMİN METNİ	ii
TUTANAK	iii
ÖZET.....	iv
ABSTRACT.....	v
İÇİNDEKİLER	vi
KISALTMALAR	xvi
TABLOLAR LİSTESİ.....	xvii
ŞEKİLLER LİSTESİ	xviii
EKLER LİSTESİ	xix
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

BORÇ KAVRAMI VE NİTELİKLERİ

I- BORÇ KAVRAMI	5
II- BORÇ İLİŞKİSİ KAVRAMI.....	6
A-Tanımı ve Kapsamı	6
B-Borç İlişkisinin Unsurları.....	8
1-Alacaklı	9
2-Borçlu.....	11
3-Edim	12
a) Edimin Konusu	13
aa) Verme Borçları	14
ab) Yapma Borçları	15
ac) Yapmama Borçları	16
b) Edim Çeşitleri	17
ba) Davranış Biçimine Göre Edimler.....	18
baa) Müspet (Olumlu) Edimler	18
bab) Menfi (Olumsuz) Edimler.....	19
bb) İfa Ediliş Süresine Göre Edimler	21

bba) Ani Edim	21
bbb) Sürekli Edim	22
bbc) Aralıklı (Dönemsel) Edim.....	22
bc) Borçlunun Kişiliğine Göre Edimler	23
bca) Şahsi (Kişisel) Edim.....	23
bcb) Maddi Edim.....	24
bd) Belirlenmiş Tarzına Göre Edimler.....	25
bda) Nev'iyile Belirlenen Edimler (Cins Borçları).....	25
bdb) Ferden Belirlenen Edimler (Parça Borçları)	26
bdc) Seçimlik Borçlar	27
be) Bütünlüğüne Göre Edimler	28
bea) Bölünebilir Edimler.....	28
beb) Bölünemez Edimler.....	28
III- SORUMLULUK KAVRAMI.....	29
A-Sorumluluk Kavramının Tanımı	29
B-Sorumluluk Türleri.....	31
1- Kişi (Şahıs) İle Sorumluluk.....	31
2- Mal İle Sorumluluk	32
a)Sınırsız Sorumluluk	33
b)Sınırlı Sorumluluk	33
ba) Belirli Mallarla Sınırlı Sorumluluk	33
bb) Belirli Miktarla Sınırlı Sorumluluk	34
IV- BORCUN KAYNAKLARI.....	34
A- Sözleşmeden Doğan Borçlar.....	35
1-Sözleşmelerin Hukuki Niteliği.....	35
2-Sözleşme Özgürlüğü	38
3-Sözleşmelerin Meydana Gelmesi.....	40
a) İcap.....	40
aa) İcabın Bağlama Süresi.....	41
ab) İcaptan Dönme	42
ac) Ölüm ve Ehliyetsizlik Hallerinin İcaba Etkisi.....	42
b) Kabul.....	42

ba) Açık ve zımni kabul	43
bb) Kabulden Dönme	43
bc) Ölüm ve Ehliyetsizlik Hallerinin Kabule Etkisi	44
4-Sözleşmenin Kurulduğu ve Hükümlerini Doğurduğu An.....	44
B- Haksız Fiilden Doğan Borçlar.....	45
1-Haksız Fiilin Tanımı	45
2-Haksız Fiilin Unsurları.....	46
a) Hukuka Aykırı Fiil	46
b) Kusur.....	48
c) Zarar	49
d) Uygun İliyet Bağı	50
3-Haksız Fiilin Sonuçları.....	51
C-Sebepsiz Zenginleşmeden Doğan Borçlar	52
1-Sebepsiz Zenginleşmenin Tanımı	52
2-Sebepsiz Zenginleşmenin Unsurları.....	53
a) Zenginleşme	53
b) Fakirleşme.....	54
c) İliyet Bağı.....	54
d) Haklı Bir Sebebin Bulunmaması	55
3-Sebepsiz Zenginleşmenin Sonuçları	56
4-Sebepsiz Zenginleşme Davasının Açılmayacağı Haller.....	57
V- BORCU SONA ERDİREN HALLER.....	58
A-Geniş Anlamda Sona Erme	58
B-Dar Anlamda Sona Erme	59
1-İbra	60
2-Tecdit (Yenileme)	60
3-Alacaklı ve Borçlu Sifatının Birleşmesi.....	62
4-Kusursuz İmkansızlık.....	62
5-Takas	63
6-Zamanaşımı	64
7-Borcun Nakli	65
a) Borcun Nakli Kavramı	65

b) Borcun Nakli Kavramının Benzer Kurumlarla Karşılaştırılması	67
ba) Borcun Naklinin Alacağın Temliki İle Karşılaştırılması	67
bb) Borcun Naklinin Başkasının Fiilini Taahhüt İle Karşılaştırılması.....	68
bc) Borcun Naklinin Kefalet İle Karşılaştırılması	68
bd) Borcun Naklinin Halefiyet ile Karşılaştırılması	69
c) Borcun Naklinin Tarafları ve Taraflar Arasında Sözleşmenin Kurulması	70
ca) Borcun İç Yüklenilmesi	70
caa) Borcun İç Yüklenilmesi Sözleşmesi.....	71
cab) Borcun İç Yüklenilmesinin Hüküm ve Sonuçları	72
cb) Borcun Dış Yüklenilmesi.....	72
cba) Borcun Dış Yüklenilmesi Sözleşmesi	73
cbb) Borcun Dış Yüklenilmesinin Sonuçları	74
d)Borcun Nakli Sözleşmesinin İptal Edilmesi	75
e)Devir ve Birleşme Durumunda Borcun Nakli.....	76
ea) Bir Malvarlığı veya İşletmenin Devri Durumunda Borcun Nakli.....	76
eb) İşletmelerin Birleşmesi Durumunda Borcun Nakli.....	78

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ BORCU KAVRAMI VE NİTELİKLERİ

I-VERGİ BORCU KAVRAMI.....	82
II-VERGİ BORCU KAPSAMINDAKİ YÜKÜMLÜLÜKLER.....	86
A-Vergi	86
B-Resim	88
C-Harç	88
D-Benzeri Mali Yükümlülükler	89
E-Vergiye Bağlı Alacaklar	91
1) Gecikme Faizi	91
2) Gecikme Zammı.....	93
F-Vergi Cezaları.....	94
III- VERGİ BORCUNUN TARAFLARI	97
A-Vergi Mükellefiyeti ve Vergi Mükellefi	97
B-Vergi Sorumluluğu ve Vergi Sorumlusu.....	98

1.Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu	100
2.Vergi Kesenlerin Sorumluluğu.....	100
3.Mirasçılarnn Sorumluluğu.....	101
4.Karnesiz Hizmet Erbabı Çalıştıranların Sorumluluğu.....	101
5.Tasfiye Memurlarının Sorumluluğu	102
6.Limited Şirket Ortaklarının Sorumluluğu	102
7.Diğer Sorumluluk Halleri	102
IV- VERGİ BORCUNUN ORTAYA ÇIKIŞI VE TAHSİL EDİLEBİLİR	
AŞAMAYA GELMESİ	103
A- Vergiyi Doğuran Olay.....	103
1-Türk Vergi Sistemindeki Başlıca Vergi Kanunları Açışından Vergiyi Doğuran Olay	104
2-Vergiyi Doğuran Olayın Önemi ve Sonuçları.....	106
B- Verginin Tarhı	107
1- Beyan Üzerine Tarh	108
2- Vergi İdaresi Tarafından Tek Tarafhı Olarak Gerçekleştirilen Tarh	108
a) İkmalen Vergi Tarhı.....	108
b) Re'sen Vergi Tarhı.....	109
c) İdarece Vergi Tarhı	110
C-Verginin Tebliği	110
D-Verginin Tahakkuku ve Kesinleşmesi	111
1-Verginin Tahakkuku	111
2-Tahakkuk ve Kesinleşmenin Ayrı Ayrı Gerçekleştiği Durumlar.....	112
3-Tahakkuk ve Kesinleşmenin Birlikte Gerçekleştiği Durumlar	113
4-Verginin Kesinleşmesi	115
V- VERGİ BORCUNUN SONA ERMESİ	116
A- Vergi Borcunun İntikali Sonucunu Doğuran Sona Erme Sebepleri	116
1-Ölüm.....	116
2-Tasfiye, Birleşme, Devir ve Bölünme.....	116
B- Diğer Sona Erme Halleri	117
1-Ödeme	117
2-Zamanaşımı	119

3-Takas	120
4-Terkin	121
a) Doğal Afetler Nedeniyle Terkin	121
b) Tahsil İmkansızlığı Nedeniyle Terkin	122
c) Tahakkuktan Vazgeçme	122
d) Yargı Kararına Göre Terkin.....	122
5- Diğer Nedenler	123
a) Hata Düzeltme.....	123
b) Uzlaşma	123
c) Af	124

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ BORCUNUN İNTİKALİ VE SONUÇLARI

I- İNTİKAL KAVRAMI VE NİTELİKLERİ.....	125
A- İntikal ve Yansıma Müesseseleri	126
1-Vergi Borcunun İntikali	126
2-Verginin Yansıması.....	127
3-Vergide İntikal ve Yansımanın Karşılaştırılması.....	130
B- Vergi Borcunun İntikalini Gerektiren Haller	131
1-Kanun Hükümlerine Dayanan İntikaller	131
2-Düzenleyici İdari Kararlara Dayanan İntikaller.....	132
C- İntikal Edilebilirliğine Göre Vergi Borçları.....	133
1- İntikal Edebilen Vergi Borçları.....	133
2- İntikal Etmeyen Vergi Borçları.....	134
D- Vergi Borcunun İntikal Şekilleri.....	135
1-Vergi Borcunun Nihai ve Kalıcı Olarak İntikali.....	135
2-Vergi Borcunun Rücu Edilebilir İntikali.....	136
II- VERGİ BORCUNUN İNTİKALİ.....	137
A-Genel Açıklama	137
B-Vergi Borcunun İntikalini Gerektiren Hallerin İncelenmesi.....	138
1-Şirket Ortaklığından Doğan Vergi Borcu İntikali.....	138
a) Anonim Şirket Ortaklarının Vergisel Sorumluluğu.....	140

b) Limited Şirket Ortaklarının Vergisel Sorumluluğu	141
c) Limited Şirket Ortaklarına Vergi Borcu İntikali.....	144
2- Kanuni Temsilcilikten Doğan Vergi Borcu İntikali.....	148
a) Kanuni Temsilci	149
aa) Tüzel Kişilerde Kanuni Temsilcilik	150
aaa) Anonim Şirketlerde Kanuni Temsilci.....	150
aab) Limited Şirketlerde Kanuni Temsilci.....	150
b) Küçük ve Kısıtlılarda Kanuni Temsilci	151
ba) Veli.....	152
bb) Vasi	152
bc) Kayyım.....	153
c) Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu	153
d) Kanuni Temsilcilere Vergi Borcu İntikali	156
3- Ölümüne Bağlı Vergi Borcu İntikali.....	160
a) Ölüm Hali.....	160
b) Ölüm Sayılan Haller	161
ba) Ölüm Karinesi	162
bb) Birlikte Ölüm Karinesi	162
bc) Gaiplik.....	163
c) Miras (Tereke).....	163
d) Mirasçı	164
da) Kanuni Mirasçı.....	164
db) Mansup Mirasçı	165
dc) Vasiyet Alacaklısı	165
e) Mirasçılarının Ödevleri	166
f) Mirasçılarının Sorumluluğu.....	167
g) Mirasın Reddi	168
ga) Mirası Red Makamı	169
gb) Mirası Red Süresi	169
gc) Mirası Reddin Sonuçları	170
h) Vergi Borcunun Mirasçılara İntikali.....	170
ı) Konunun Eleştirisi ve Mirasçılarının Bilgilendirilmesi Gereği.....	173

4- Kurumların Tasfiyesinde Vergi Borcu İntikali	175
a) Genel Olarak Tasfiye	175
b) Tasfiye Nedenleri.....	176
c) Tasfiye Memurunun Sorumluluğu	178
d) Tasfiye Memuruna Vergi Borcu İntikali	182
5- Kurum Birleşmelerinde Vergi Borcu İntikali	185
a) Birleşme Kavramı	185
b) Birleşmede Vergi Borcu İntikali.....	188
6- Kurumlarda Devir ve Bölünme Halinde Vergi Borcu İntikali.....	191
a) Devir Kavramı.....	191
b) Bölünme Kavramı.....	192
ba) Tam Bölünme.....	193
bb) Kısmi Bölünme	194
c) Hisse Değişimi	196
d) Devir ve Bölünmede Vergi Borcu İntikali.....	197
7- Mükellefiyet Şekli Değişikliklerinde Vergi Borcu İntikali.....	199
a) Sahibi Ölen Ferdi Bir İşletmenin Faaliyetine Mirasçuları Tarafından Devam Olunması Halinde Vergi Borcu İntikali	200
b) Ferdi Bir İşletmenin Sermaye Şirketine Devrinde Vergi Borcu.....	201
İntikali	201
c) Şahıs Şirketlerinin Sermaye Şirketine Dönüşmesinde Vergi Borcu.....	202
İntikali	202
d) Adi Ortaklığın veya Şahıs Şirketinin Sona Ermesinde Vergi Borcu İntikali	204
da) Adi Ortaklığın Sona Ermesi ve Vergi Borcu İntikali.....	204
db) Şahıs Şirketlerinin Sona Ermesi ve Vergi Borcu İntikali	206
8-Vergi Kesenlerin Sorumluluğuna Dayanan Vergi Borcu İntikali	207
a) Genel Tevkifat Sorumluluğundan Doğan İntikal.....	208
b) Alım Satıma Taraf Olunmasından Doğan İntikal	210
c) Zirai Ürün Alımından Doğan İntikal	212
d) KDV Tevkifatından Doğan İntikal	213

9- Belgesiz Mal Bulundurulması ve Hizmet Alınması Halinde Vergi.....	216
Borcu İntikali.....	216
a) Katma Değer Vergisi Yönünden Vergi Borcu İntikali	216
b) Özel Tüketim Vergisi Yönünden Vergi Borcu İntikali	217
10- Karnesiz Hizmet Erbabı Çalıştırılmasından Doğan Vergi Borcu İntikali...	218
11- Mali Müşavirlik Hizmetlerinde Vergi Borcu İntikali	220
12- Teminattan Doğan Vergi Borcu İntikali	224
a) Teminat Mektubuna Dayalı Bankaya Vergi Borcu İntikali.....	225
b) Teminat Gösterilen Menkul veya Gayrimenkul Sahibi Üçüncü Kişiye ..	226
Vergi Borcu İntikali	226
13- Şahsi Kefaletten Doğan Vergi Borcu İntikali	227
14- Hükümsüz Sayılan Tasarruflardan Doğan Vergi Borcu İntikali.....	229
15- Üçüncü Şahıslardaki Alacaklarla Menkul Mal ve Hakların Haczi Nedeniyle Vergi Borcu İntikali.....	233
16- Bazı İş ve İşlemleri Yapanların Görevlerinden Doğan Vergi Borcu İntikali	235
a) Motorlu Taşıtlar Vergisinde Sorumluluktan Doğan Vergi Borcu İntikali	236
b) Veraset ve İntikal Vergisinde Sorumluluktan Doğan Vergi Borcu İntikali	237
c) Harçlar Kanununda Sorumluluktan Doğan Vergi Borcu İntikali	239
d) Damga Vergisinde Sorumluluktan Doğan Vergi Borcu İntikali	240
e) Emlak Vergisinde Sorumluluktan Doğan Vergi Borcu İntikali.....	242
f) Özel Tüketim Vergisinde Sorumluluktan Doğan Vergi Borcu İntikali....	243
17- Vergi Borcunun Devlete İntikali.....	244
C- İntikal Eden Vergi Borçlarında Rücu Konusu	245
1- Rücu Kavramı	245
2- Rücu Davası	246
3- Asıl Mükellefe Rücu	247
4- Müşterek Müteselsil Sorumlulara Rücu.....	248
III- İNTİKAL EDEN VERGİ BORCUNUN SONA ERMESİ	249
A- Ödeme	249

B- Özel Ödeme Zamanları	249
C- İntikal Eden Vergilerin Ödenmesi	251
1-Ödemenin Yapılacağı Vergi Dairesi	252
2- İntikal Eden Vergi Borçlarında Ödeme Zamanı	252
a) Ölüme Bağlı İntikallerde Ödeme	252
b) Birleşme Halinde Ödeme.....	253
c) Devir Halinde Ödeme	254
d) Bölünme Halinde Ödeme.....	254
e) Tasfiye Halinde Ödeme	255
f) Sorumluluğa Dayanan İntikallerde Ödeme	255
g) İntikal Öncesi Dönemlerle İlgili Ödeme.....	256
D- İntikal Eden Vergilerin Cebren Tahsili.....	257
SONUÇ ve ÖNERİLER.....	258
KAYNAKÇA	269
EKLER	288

KISALTMALAR

a.g.e.	: Adı Geçen Eser
a.g.m.	: Adı Geçen Makale
a.g.t.	: Adı Geçen Tez
a.g.tb.	: Adı Geçen Tebliğ
AATUHK	: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
BGK	: Belediye Gelirleri Kanunu
BKK	: Bakanlar Kurulu Kararı
Bkz.	: Bakınız
EVK	: Emlak Vergisi Kanunu
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
HK	: Harçlar Kanunu
KDVK	: Katma Değer Vergisi Kanunu
KOBİ	: Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletme
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
Md.	: Madde
MTVK	: Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu
RG	: Resmi Gazete
s.	: Sayfa
SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
Tb.	: Tebliğ
TL.	: Türk Lirası
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
TMK	: Türk Medeni Kanunu
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
vb.	: ve benzeri
vd.	: ve diğeri
VİVK	: Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu
VUK	: Vergi Usul Kanunu
YMM	: Yeminli Mali Müşavir

TABLolar LİSTESİ

Tablo 1 : Gecikme Faizi İle Gecikme Zammının Karşılaştırılması	92
Tablo 2 : Gecikme Zammı Oranları ve Uygulama Süreleri	93
Tablo 3 : Usulsüzlük Cezalarına Ait Cetvel (2009 Yılı İçin).....	96
Tablo 4 : Sorumluluk Türlerine Göre KDV Tevkifat Oranları	214

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1 : Borç İlişkisinin Unsurları	9
Şekil 2 : Edimin Konusu	14
Şekil 3 : Edimin Çeşitleri	18
Şekil 4 : Sorumluluk Türleri	31
Şekil 5 : Hukuki İşlem	36
Şekil 6 : Haksız Fiilin Unsurları.....	46
Şekil 7 : Sebepsiz Zenginleşmenin Unsurları	53
Şekil 8 : Tecdit' in Şartları	61
Şekil 9 : Takasın Şartları	64
Şekil 10 : Vergi Suç ve Cezaları	94
Şekil 11 : Vergi Borcunun Kesinleşmesi	115

EKLER LİSTESİ

Ek 1: Doğacak Vergi Borcu İçin Teminat Mektubu rneği	289
Ek 2: Vergi Borcu Şahsi Kefalet Senedi rneği.....	290

GİRİŞ

Vergi gelirleri kamu harcamalarının finansmanında kullanılan en önemli ve en büyük kaynaktır. 2009 yılı bütçesine göre genel bütçe gelirleri içinde yaklaşık yüzde doksan gibi yüksek bir oran teşkil eden ve değişik adlar altında toplanan vergiler, gerçek ve tüzel kişilerden, devlet veya devlet adına vergilendirme yetkisini kullanan kamu kurumları tarafından hükümlerle gücüne dayanılarak tahsil edilmektedir.

Vergi borçlarının ödenmesi gerçek kişilerle tüzel kişiler bakımından farklılıklar arz etmektedir. Gerçek kişiler adlarına tahakkuk eden vergi borçlarını kendileri ödemek durumundadırlar. Tüzel kişiler ise hükmi şahsiyet olup, işlerini kendileri yürütemediklerinden vergisel işlemlerini organlarını oluşturan ve kendilerini idare ve temsile yetkili olan gerçek kişiler eliyle yerine getirmek ve vergilerini bu kişiler eliyle ödemek durumundadırlar.

Vergi mükellefi olan gerçek kişilerin ölümü veya kişilik şekillerinde meydana gelecek şirkete dönüşüm gibi değişikliklerde vergi borcunun ödenmesinde mirasçılarının veya dönüşülen şirketin sorumluluğu bulunmaktadır. Hükmi şahsiyet olarak vergi kanunlarına göre asıl mükellef olan tüzel kişilerin tasfiyesi veya mükellefiyet şekillerinde ve kişiliklerinde, birleşme, bölünme vb. şekillerde meydana gelecek değişiklikler nedeniyle ortada mükellef olan tüzel kişinin kalmaması durumunda veya vergi borcunun tüzel kişiden tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması halinde limited şirketlerde şirket ortaklarının, diğerlerinde kanuni temsilcilerin veya yeni oluşan şirketin kendilerine intikal eden vergi borcunu ödeme sorumluluğu ortaya çıkmaktadır.

Bu nedenlerle devlet tarafından kurumları aracılığı ile yürütülen kamu hizmetlerinin aksatılmadan gerçekleştirilmesi için, gerekli olan vergilerin tahakkuk ve tahsilini mutlak anlamda güvence altına alma gereği bulunmaktadır. Bu durum, Türk vergi hukukunda birtakım vergi güvenliği müesseseleri ve vergi sorumluluğu uygulamaları yanında, bazı hallerde vergi borcunun asıl mükellef yerine üçüncü kişilerden de cebren takip ve tahsiline olanak sağlayan, vergi borcunun intikali

suretiyle vergi mükellef ve sorumlusunun şahsında değişiklik öngören kanuni ve idari düzenlemelerin yapılmasını gerekli kılmıştır.

Türk vergi hukukunda verginin tahsiline yönelik gayretlerin bir parçasını oluşturan ve verginin ödenmesinde mükellefin şahsında değişiklik gerektiren durumları inceleyerek öneriler getirmeyi hedefleyen “Vergi Hukukunda Borcun İntikali” başlıklı bu çalışmanın konusunu; borcun intikalinin Türk vergi sistemindeki yeri ve uygulamadaki durumunun incelenerek ortaya konulması oluşturmaktadır. Bu çalışma gerek bilimsel doktrinde ve gerekse de uygulamada tartışılmalı olan, vergi borcunun üçüncü kişilere intikalini gerektiren ve yeterince açıklık kazanmamış bazı konuların incelenerek aydınlatılmasına katkıda bulunabilmek amacı ile hazırlanmıştır.

Giriş ve sonuç dışında üç bölümden oluşan bu çalışmanın birinci bölümünde, borç kavramı ve nitelikleri, özel hukuk açısından irdelenerek borç, borç ilişkisi ve sorumluluk kavramları ile borcun doğumu hakkında açıklayıcı genel bilgiler verildikten sonra özel hukukta borcu sona erdiren haller ve borcun nakli ele alınarak incelenecektir.

Çalışmamızın ikinci bölümünde vergi borcu kavramı ve nitelikleri başlığı altında, üçüncü bölümde intikali işlenecek olan vergi borcunun, kavram olarak vergi hukukundaki yeri ve doğumu, vergi borcunun tarafları ortaya konulduktan sonra, doğan ve tahsil edilebilir aşamaya gelen vergi borcunun kısmen veya tamamen sona ermesi üzerinde durulacak ve vergi borcunun intikali hususunda ön plana çıkacak konular bu bölümde, bölümler arası bağlantıyı sağlamak açısından ele alınıp tekrarından kaçınmak için kısaca açıklanacaktır.

Vergi borcunun intikali ve sonuçlarına ilişkin üçüncü bölümde ise, ilk alt başlıkta vergide intikal ve yansıma kavramları açıklandıktan sonra, vergi borcunun intikalini gerektiren haller, intikal edilebilirliğine göre vergi borçları ve intikal şekilleri hakkında kısa açıklamalar yapılacaktır. Vergi borcunun intikali ikinci alt başlığı altında, vergi hukukunda borcun intikalini gerektiren hususlar, intikali gerektiren haller itibariyle ayrı ayrı ele alınarak incelenecek ve her birinin önce açıklaması yapıp ön bilgiler verilerek konu ortaya konulduktan sonra, vergi borcunun intikalini gerektiren hallerin oluşumu, mükellefiyetin sona ermesi ve

mükellef değişikliği ile sorumluluk hallerine dayalı olarak ve vergi hukuku düzenlemelerine sadık kalınarak ayrı ayrı incelenecek ve nihayet vergi borcunun asıl mükellef veya vergi sorumlusu üzerinden alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olacak üçüncü bir gerçek veya tüzel kişiye intikalinin gerçekleşmesi halleri açıklanacak ve özellikle konularda verilen intikale ilişkin örneklerle tezimiz şekillendirilecektir. İntikal eden vergi borçlarının ortadan kalkması ile ilgili açıklamalarla da tezimiz sonuçlanmış olacaktır.

Çalışmamızda konuya esas teşkil eden vergi mevzuatı ile vergi hukuku alanında yazılmış bilimsel eserler, basılı mesleki kitaplar, çeşitli bilimsel ve mesleki dergilerde yayımlanmış makaleler ve yargı kararları ile vergi idaresi uygulamaları ve internet kaynaklarından yararlanılırken, yeri geldikçe yasal düzenlemelerle idari karar ve uygulamalara eleştirel bir üslupla yaklaşılacak ve mevcut olan uygulamalarla olması gereken uygulamalara ve yeni mevzuat gereksinimlerine ilişkin görüş ve düşüncelerimize dilek ve temenni mahiyetinde yer verilecektir.

BİRİNCİ BÖLÜM

BORÇ KAVRAMI VE NİTELİKLERİ

Borç sözcüğü çeşitli anlamlarda kullanılmakla birlikte, Borçlar Kanunu borç ve borç ilişkisi kavramlarını tanımlamamış ve kanun koyucu bu kavramların bilindiği varsayımından hareket etmiştir. Diğer taraftan İsviçre Borçlar Kanununda¹ borç kavramı ilke olarak Roma Hukukunda yer alan borç kavramına dayandırılmıştır. Roma Hukukunda, hukuki sonuçları bakımından borçlar, obligatio civilis²(tam borç) ve obligatio naturalis³ (eksik borçlar) olarak ikiye ayrılmıştır⁴.

Borç ilişkisi doktrinde, “dar anlamda borç ilişkisi” ve “geniş anlamda borç ilişkisi” olmak üzere iki ayrı anlamda kullanılmaktadır. Bu iki ayrı anlamdan dar

¹ Borçlar hukukunun asli kaynağı olan Borçlar Kanunu, şekli açıdan Medeni Kanundan ayrı ve bağımsız bir kanun olmakla beraber içerik bakımından medeni hukukun kişiler arasındaki borç ilişkilerini düzenleyen kısmı olarak Medeni Kanunu tamamlayan bir kanundur. Nitekim Borçlar Kanununun 554 üncü maddesinde bu kanunun Medeni Kanunun mütemmimi yani tamamlayıcısı olduğu açıkça ifade edilmiştir. İsviçre Medeni Kanunu profesör Eugen Huber tarafından hazırlanmış ve 10 Ocak 1907 tarihinde fedarel meclisce kabul edilerek 1 Ocak 1912 tarihinde İsviçre Medeni Kanunu olarak yürürlüğe girmiştir. Kanun başlangıç kısmından sonra kişiler hukuku, aile hukuku, miras hukuku ve eşya hukukunu içermektedir. 1881 yılında kabul edilen Borçlar Kanunu ise yeni Medeni Kanuna uygun hale getirilmek üzere Huber tarafından yeniden düzenlenmiş ve İsviçre'nin yeni Borçlar Kanunu, Medeni Kanunun beşinci kitabı olarak 30 Mart 1912 tarihinde kabul edilmiş ve Medeni Kanunun diğer kısımlarıyla birlikte 1 Ocak 1921 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Nitekim, Türk Medeni Kanununun ve 8 Mayıs 1926'da kabul edilen ve 4 Ekim 1926'da yürürlüğe giren 818 sayılı Türk Borçlar Kanununun temelleri İsviçre'de kabul edilen bu kanunlara dayanmaktadır.

<http://www.turkhukukrehberi.net/borclar-hukuku/> (Erişim Tarihi: 14.06.2009)

² Obligatio kelimesi “raptetmek” ve “bağlamak” anlamına gelen “ligare” kelimesinden türetilmiştir. Obligatio civilis ise alacaklının kendine tanınan dava hakkı ile gerektiğinde icra yoluna da başvurarak, cebren hakkını elde edebildiği borçları ifade etmektedir. Alacaklının zorlama hakkı vardır ve alacaklı bu hakkını kullanarak borcun yerine getirilmesini talep eder ve hakim borçluya ödemesi gereken tutarı bildirir. Aynı sistem günümüz hukukunda da devam etmektedir. Borçlar Kanununun 43. Maddesi uyarınca “*hakim hal ve mevkiinin icabına ve hatanın ağırlığına göre tazminatın suretini ve şumulünün derecesini tayin eder. Zarar ve ziyan irad şeklinde tayin olunduğu takdirde borçludan icaben teminat alınır.*” Borçlu hakimim vermiş olduğu karara rağmen borcunu ifa etmezse o takdirde icra aşaması devreye girer.

<http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/284/2592.pdf>. (Erişim Tarihi: 14.06.2009)

³ Eksik veya davasız borç da denilen obligatio naturalis, dava veya icra yoluyla takip edilmeyen borçları ifade etmektedir. Ancak obligatio naturalis, dava hakkı olmamakla birlikte başta ödenen şeyin muhafazası yani borçlu tarafından alacaklıya yapılan ödemenin geçerli olarak kabul edilmesi ve ödenenin sebepsiz zenginleşme davası ile geri alınamaması hakkını veren ayrıca kefalet, rehin veya ipotek yoluyla geçerli olarak şahsi yada ayni teminat altına alınabilen bir borçtur. Roma hukukunda kölelerin borçları günümüz hukukunda ise zamanaşımına uğramış borçlar, kumar ve bahis borçları vs. eksik borçlara örnek verilebilir.

<http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/284/2592.pdf>. (Erişim Tarihi: 14.06.2009)

⁴ <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/284/2592.pdf> (Erişim Tarihi: 14.06.2009)

anlamda olan “borç” kavramını, geniş anlamda olan ise “borç ilişkisi” kavramını karşılamaktadır.

I- BORÇ KAVRAMI

Alacaklının borçludan istemeye yetkili olduğu, borçlunun da yerine getirmekle yükümlü olduğu bir tek edimi, yani bir tek alacak veya borcu içeren hukuki ilişkiye borç veya dar anlamda borç ilişkisi denilmektedir⁵. Bu tanımdan da anlaşılacağı üzere borç, geniş anlamdaki borç ilişkisinden doğan tek bir alacak hakkını ve dolayısıyla da tek bir edim yükümünü içermektedir. Örneğin, kiralayan ile kiracı arasında akdedilen satım sözleşmesinde kiralayanın kiracıdan olan bir aylık kira alacağı ve kiracının da bir aylık kira borcu, borç kavramını ifade etmektedir. Aynı şekilde, satıcı ile alıcı arasında akdedilen satım sözleşmesinde, satıcının alıcıdan talep etmeye yetkili olduğu, alıcının da satıcıya ödemek zorunda olduğu semen⁶ de bir borçtur. Yine haksız fiillerde zarar gören tarafın zarar veren taraftan istemeye yetkili olduğu tazminat alacağı da bu anlamda borca örnek teşkil etmektedir.

Diğer taraftan, birde borç ve borç ilişkisi kavramları dışında “dar anlamda borç kavramı” vardır ki, söz konusu bu borç kavramıyla para borçları ifade edilmektedir. Örneğin bir kimse “bakkala, kasaba, manava hatta arkadaşşıma borcum var“ dediği zaman, bununla sözü geçen kişilere belli miktarda para borcunun bulunduğunu söylemek istemektedir⁷. Böylece, borçlunun alacaklıya ödemek zorunda olduğu para edimine dar anlamda borç kavramı denilmektedir.

⁵ Fikret EREN, **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, Gözden Geçirilmiş 9. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul, 2006, s. 23-24.

⁶ Alıcının satın aldığı şeye karşılık olarak satıcıya ödemeyi taahhüt ettiği paraya semen denilmektedir ve taraflar semeni kendi aralarında serbestçe belirleyebilme yetkisine sahiptirler.

⁷ Turgut AKINTÜRK, Neval OKAN, **Hukuka Giriş**, Anadolu Üniversitesi, 6. Baskı, 2002, s. 181.

II- BORÇ İLİŞKİSİ KAVRAMI

A- Tanımı ve Kapsamı

Belli bir hukuki bağın tarafları arasında, bir edimin ifa edilmesi amacıyla kurulan alacak hakkına karşılık temel borcun konusu olan edime bağlı borç, borç ilişkisinin özünü oluşturmaktadır. Aktif açıdan alacak hakkı, pasif açıdan ise borç yani belli bir edimi ifa etme zorunluluğu ikili bir ilişkiyi göstermekte ve aynı görünüm 3. şahıs açısından borç ilişkisi olarak anlaşılmaktadır⁸.

Diğer bir ifade ile borç ilişkisi, iki taraf arasında mevcut olan ve bunlardan birini (borçlu) diğerine (alacaklı) karşı belli bir davranış biçiminde (edim) bulunmakla yükümlü kılan hukuki bir bağıdır⁹. Borç sözlüğü ile çoğu kez ifade edilmek istenen de, söz konusu bu hukuki bağ yani borç ilişkisidir. Nitekim, borçlar hukuku denildiği zaman bu ifade ile borç ilişkilerini düzenleyen hukuk kuralları ifade edilmek istenmektedir. Aynı şekilde, borçların kaynakları denildiği zaman da, iki taraf arasında bir borç ilişkisinin doğmasına neden olan olgular belirtilmek istenmekte ve Borçlar Kanunumuzda kullanılan sözleşmeden doğan borçlar, haksız fiilden doğan borçlar, haksız iktisaptan doğan borçlar deyimleri, aslında sözleşmeden doğan borç ilişkilerini, haksız fiilden doğan borç ilişkilerini ve haksız iktisaptan doğan borç ilişkilerini ifade etmektedir.

Diğer taraftan borç ilişkisi, alacaklı ile borçlu arasında bir veya daha fazla alacak hakkı ile asli yükümleri yani edim yükümlerini, yenilik doğuran haklar ile def'i hakkı gibi tali haklarla bazı yan yükümleri ve özellikle koruma yükümlerini içeren hukuki bir ilişki görünümündedir. Bu tanımdan da anlaşılacağı üzere, borç ilişkisi, borç ve dar anlamda borç ilişkisine kıyasla daha kapsamlı bir kavram olup, alacaklı ile borçlu arasında var olan hukuki ilişkinin bütününe kapsamaktadır. Bu bağlamda tek bir alacak ve edimi kapsayan geniş anlamda borç ilişkisi, haksız

⁸ Tamer İNAL, **Borca Aykırılık Ve Sonuçları**, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 2004, s. 5.

⁹ AKINTÜRK, OKAN, a.g.e., s.181.

fiillerden doğan tazminat alacakları, bağışlama taahhüdü, faizsiz ödünç verme sözleşmelerinde olduğu gibi ancak istisnai hallerde söz konusu olabilmektedir.

Borç ilişkisinin içerdiği asli hak alacak hakkıdır. Alacak hakkının temel özelliği alacaklıya borçludan borçlandığı edimin yerine getirilmesini isteme yetkisini vermesidir¹⁰. Alacak hakkında alacaklının muhatabı sadece borçludur. Alacaklı borçlu dışında üçüncü kişilere karşı alacak hakkını, kural olarak ileri süremez. Bu niteliği nedeniyle de alacak hakkı nispi nitelikte bir haktır. Borç ilişkisi alacak hakkından başka düzenleme haklarını yani tali hakları da kapsamaktadır. Borç ilişkisinin içerdiği bu tali haklar arasında özellikle de yenilik doğuran hakları¹¹ ve def'ileri¹² saymak gerekir. Borç ilişkisi asli ve tali hakların yanında fer'i yani yan edim hakları da içermektedir. Fer'i haklar alacak hakkının amacına hizmet eden ancak alacak hakkından ayrı özel nitelik taşıyan haklardır. Fer'i haklarda kendi arasında alacak hakkını genişleten fer'i haklar ve alacak hakkını garanti altına alan fer'i haklar olarak ikiye ayrılırlar. Alacak hakkını genişleten fer'i haklar özellikle faiz, gecikme tazminatı ve cezai şarttır. Bu hakları doğuran şartlar gerçekleştiğinde alacaklı, asli hak olan alacak hakkı yanında bu hakları da talep etme yetkisine sahip olduğundan söz konusu bu haklar alacak hakkını genişletmektedir. Alacak hakkını garanti eden haklar ise kefalet, rehin, hapis hakkı gibi teminat haklarıdır ki bu tür şahsi ve aynı nitelikteki teminat haklarıyla alacaklının alacak hakkı garanti altına alınmaktadır. Diğer taraftan borç ilişkisi asli, tali ve yan edim hakları yanında yan yükümleri de içermektedir. Özellikle edimin borca uygun bir şekilde tam ve gereği

¹⁰ <http://www.forumturka.net/forum/showthread.php?t=143444>. (Erişim Tarihi: 01. 07. 2009)

¹¹ Yenilik doğuran haklar, sahibine tek taraflı bir irade beyanı ile yeni bir hukuki durumu ortaya çıkarmak veya var olan bir hukuki durumu değiştirmek ya da var olan bir hukuki durumu sona erdirmek yetkisi veren haklardır. Yenilik doğuran hakların kullanılması kural olarak şarta bağlanamaz ve bu haklar için kural olarak zamanaşımı söz konusu olmaz. Ancak bir kısım yenilik doğuran haklar hak düşürücü süreye tabidir. Örneğin, Medeni Kanununun 161 inci maddesi uyarınca *“Eşlerden biri zina ederse, diğer eş boşanma davası açabilir. Davaya hakkı olan eşin boşanma sebebini öğrenmesinden başlayarak altı ay ve her hâlde zina eyleminin üzerinden beş yıl geçmekle dava hakkı düşer.”* Yenilik doğuran haklar kullanılıp sonuçlarını doğurduktan sonra bu hakların kullanımından geri dönülemez ve yenilik doğuran haklar usulüne uygun biçimde kullanılmalarıyla sona ererler.

¹² Bir borçlunun borcunu tamamen veya kısmen yerine getirmekten kaçınmak için dayandığı hukuksal nedenlere def'i denir. Def'ide bulunan kişi kendisinin ileri sürdüğü bir karşı olaya dayanarak, borçlu bulunduğu edimi yerine getirmekten kaçınır. Bazı def'iler borçluya sürekli olarak edimi yerine getirmekten kaçınma hakkı verir ki buna kesin def'i denir. Bazı def'iler ise borçluya geçici olarak borcu ifa etmekten kaçınma hakkı verir. Buna da geciktirici def'i denir. Davalı def'i hakkını ileri sürmezse, hakim bunu re'sen nazara almaz.

gibi ifa edilmesine yardımcı olan yükümler, yan yükümleri oluşturmaktadır. Nihayet borç ilişkisi, taraflarına tanıdığı hak ve yükümlülükler dışında, edimlerin gereği gibi yerine getirilmemesi durumunda katlanılan tazminatlar gibi bazı külfetleri de içermektedir.

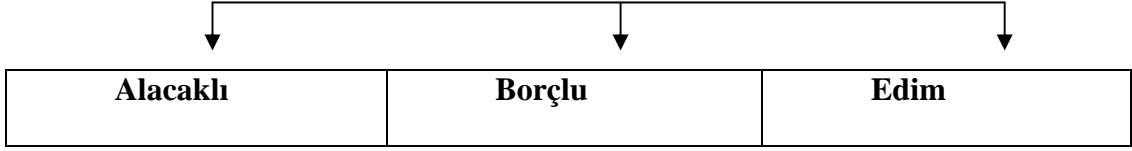
Borç ilişkisi alacaklı ile borçlu arasında mevcut bir “sürekli çerçeve ilişkisi” olduğundan, bir “organizma” veya bir “doku” yada “zaman içinde cereyan eden bir süreç” veyahut dar anlamdaki borçları doğuran bir “kaynak” olarak nitelendirilebilir¹³. Gerçekten borç ilişkisi, içerdiği edim yükümlerinden ayrı ve bağımsız bir varlığa sahiptir. Bunun sonucu olarak da içerdiği yükümlerden birisi ifa edilse, örneğin yenilik doğuran bir hak kullanılarak sona erdirilse veya bir def’i hakkı ileri sürülse bile borç ilişkisi varlığını devam ettirir. Keza, borç ilişkisinin içeriği değişebilir veya borç ilişkisi bir bütün olarak başka bir kişi tarafından üstlenilebilir. Yine bir sözleşme ilişkisinden doğan birinci derecedeki yükümler sona erse bile borç ilişkisi sözleşme sonrası yükümlerle örneğin tasfiye yükümleriyle devam ettirilebilir. Ancak borç ilişkisi sonsuz bir ilişki değildir. Bu bağlamda borç ilişkisi ulaşılmak istenen amaçla sınırlıdır ve o da her ilişki gibi zaman içerisinde cereyan eder fakat mutlaka amacına ulaşarak son bulur.

B- Borç İlişkisinin Unsurları

Yukarıda yapılan tanımlardan da anlaşılacağı üzere bir borç ilişkisinin kurulabilmesi için diğer bir ifade ile bir sosyal ilişkinin borç ilişkisi sayılabilmesi ve dolayısıyla borçlar hukukunun konusunu oluşturabilmesi için bu ilişkinin taraflarına ve konusuna ait olmak üzere üç temel unsura ihtiyaç vardır. Borç ilişkisinin taraflarına ilişkin unsurlar alacaklı ve borçlu olarak nitelendirilirken, borç ilişkisinin konusuna ilişkin unsur ise edim adımı almaktadır.

¹³ EREN, a.g.e., s. 25.

Şekil 1 : Borç İlişkisinin Unsurları



Her borç ilişkisinde mutlaka bu üç unsurun bulunması gereklidir ve alacaklısı, borçlusu ve edimi bulunmayan bir borç ilişkisinin kurulması mümkün değildir.

1- Alacaklı

Alacaklı borç ilişkisine konu olan edimin yerine getirilmesini isteme hakkına sahip olan taraftır¹⁴. Örneğin, bir bağışlama sözleşmesinde alacaklı, bağışlayandan bağışlama konusu olan şeyi isteme yetkisine sahip olan bağışlanan taraftır.

Bir borç ilişkisinin alacaklı tarafını kişiler oluşturur. Bu bağlamda alacaklı taraf kişi olma niteliğini kazanmış olan varlıklardır. Kişilik, gerçek kişilerde çocuğun sağ ve tam doğduğu anda başlar ve çocuk hak ehliyetini sağ doğmak koşuluyla cenin ana rahmine düştüğü andan itibaren kazanır¹⁵. Tüzel kişiler ise hak ehliyetlerini, kanunlara uygun olarak kuruldukları andan itibaren kazanırlar¹⁶. Hak ehliyeti (medeni haklardan yararlanma ehliyeti) hak ve borç sahibi olabilme, yani hakların ve borçların taşıyıcısı olabilme iktidarındır¹⁷. Bu bağlamda gerçek veya tüzel kişiler, kişiliklerini yani hak ehliyetlerini kazandıkları andan itibaren borç ilişkisinin alacaklı tarafı olabilmektedirler.

¹⁴ <http://tr.wikipedia.org/wiki/Borç> (Erişim Tarihi: 01.07.2009)

¹⁵ Tan Tahsin ZAPATA, **Medeni Hukuk**, Son Değişikliklerle 2. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara, 2005, s. 47.

¹⁶ ZAPATA, a.g.e., s. 71.

¹⁷ Turgut AKINTÜRK, **Medeni Hukuk**, Yeni Medeni Kanuna Uyarlanmış Onuncu Baskı, Beta Yayınları, İstanbul, 2004, s. 116.

Bir borç ilişkisinde alacaklı taraf olabilme ile bu borç ilişkisinin kurulabilmesi için gerekli işlemleri bizzat yapabilme ehliyetini birbirinden ayırt etmek gerekmektedir. Borç ilişkisinin tarafı olabilmek için kişiliğin başlamış olması yani hak ehliyetinin kazanılmış olması yeterlidir. Örneğin henüz yeni doğmuş bir çocuk için yapılan bağış sözleşmesi geçerli bir borç ilişkisi doğurur ve bu bağış sözleşmesinin alacaklısı yeni doğmuş çocuk olabilir fakat bu alacağın doğumuna yol açan sözleşmeyi çocuk yapamaz, onun yerine yasal temsilci örneğin velisi yapabilir¹⁸. Çünkü sözleşmenin yapılabilmesi için hak ehliyetine sahip olmak yeterli değildir aynı zamanda fiil ehliyetine de sahip olmak gerekmektedir. Fiil ehliyeti¹⁹ yani medeni hakları kullanma ehliyeti, bir kimsenin bizzat kendi fiil ve işlemleriyle kendi lehine haklar, aleyhine borçlar yaratabilme iktidarındır²⁰. Ancak gerçek kişiler henüz doğmadan önce tüzel kişilerde henüz kurulmadan önce borç ilişkisinin tarafı olamazlar ve dolayısıyla alacaklı tarafı oluşturamazlar.

Alacaklı kavramının bu kavramla yakından ilgili olan alıcı kavramıyla karıştırılmaması gerekmektedir. Nitekim alıcı, bir sözleşme türü olan satım sözleşmesine özgü bir kavramdır. Satım sözleşmesinde bir tarafı alıcı olan diğer tarafı satıcı olan iki taraf vardır ve alıcı bedel karşılığında malı satın alan kişidir. Alacaklı kavramının ise satım sözleşmesiyle bir bağlantısı yoktur. Her borç ilişkisinde, bu borç ilişkisi ister satım, ister kira, ister haksız fiil ya da sebepsiz zenginleşmeden kaynaklansın her zaman bir alacaklı taraf vardır. Satım sözleşmesinde alıcı ise hem satım konusu malın kendisine devrini talep etme yetkisi olduğundan hem de satım konusu malın bedelini satıcıya ödemekle yükümlü olduğundan hem alacaklı hem de borçlu konumundadır.

Her borç ilişkisinde mutlaka alacaklı ve borçlu taraf vardır; alacaklısı ve borçlusu bulunmayan bir borç ilişkisi söz konusu olamaz²¹. Ancak böyle bir ifadeden bir borç ilişkisinde bir tarafın sadece alacaklı diğer tarafın ise sadece borçlu olabileceği sonucu çıkartılmamalıdır. Çünkü bir borç ilişkisinde borçlu tarafın aynı

¹⁸ Ahmet M. KILIÇOĞLU, **Borçlar Hukuku**, Genel Hükümler, 9. Baskı, Turhan Kitapevi, Ankara, 2007, s. 2.

¹⁹ Fiil ehliyetinin şartları için bkz. Medeni Kanun md. 10-14.

²⁰ AKINTÜRK, a.g.e., s. 118.

²¹ AKINTÜRK, OKAN, a.g.e., s. 182.

zamanda alacaklı, alacaklı tarafında aynı zamanda borçlu olması da mümkündür. Bu duruma özellikle tam iki tarafa borç yükleyen sözleşmelerde tanık olunmaktadır²². Tam iki tarafa borç yükleyen sözleşmelerde her iki tarafta sözleşmenin niteliği gereği mutlak olarak borç altına girer. Örneğin satım sözleşmesi tam iki tarafa borç yükleyen bir sözleşmedir. Bu sözleşmede satıcı hem alacaklı hem borçlu, aynı şekilde alıcıda hem alacaklı hem de borçlu konumundadır.

2- Borçlu

Borç ilişkisinin pasif tarafını oluşturan borçlu taraf, borç ilişkisinden doğan edimi ifa ile yükümlü olan, diğer bir ifadeyle, kendisinden edimin ifası istenen taraftır.

Bir borç ilişkisinin alacaklı tarafını olduğu gibi borçlu tarafını da kişiler oluşturur. Bu bağlamda borçlu taraf da kişi olma niteliğini kazanmış olan varlıklardır. Yukarıda değinildiği gibi kişilik, gerçek kişilerde çocuğun sağ ve tam doğduğu anda başlar ve çocuk hak ehliyetini sağ doğmak koşuluyla cenin ana rahmine düştüğü andan itibaren kazanır. Tüzel kişiler ise hak ehliyetlerini, kanunlara uygun olarak kuruldukları andan itibaren kazanırlar. Bu bağlamda gerçek kişiler açısından borçlu taraf olabilme sağ ve tam doğumla, tüzel kişilerde ise kurulma anından itibaren olanaklıdır.

Borç ilişkisinde de borçlu taraf olabilme ile bu borç ilişkisini bizzat kurabilme ehliyetini birbirinden ayırt etmek gerekmektedir. Nitekim borç ilişkisine taraf olabilme hak ehliyetine dayanmaktadır ve hak ehliyetine sahip olan herkes eşitlik ilkesi gereğince borç ilişkisinde borçlu taraf olabilmektedir. Buna karşılık, borç ilişkisini bizzat kurabilme fiil ehliyetine dayanmakta ve bu konuda fiil ehliyetine sahip olmanın şartları aranmaktadır.

Tüzel kişilerde borç ilişkisinin borçlu tarafı olabilmek için, tüzel kişiliğin kurulmuş olması gerekmektedir. Henüz kurulmamış bir tüzel kişiliğin borçlu taraf

²² KILIÇOĞLU, a.g.e., s. 3.

olabilmesi mümkün değildir. Ancak tüzel kişi kurulduktan sonra, kuruluştan önceki aşamalarda borç ilişkilerini yetkili organlarının kararıyla kabul edebilir. Türk Ticaret Kanunumuz böyle bir durumu göz önünde tutarak anonim şirketlere ilişkin özel bir hüküm getirmiştir. Buna göre bir anonim şirketin kuruluşundan önceki aşamada, şirket adına bir borç ilişkisi kuranlar, bundan dolayı şahsen ve müteselsilen sorumludurlar ancak şirket kurulup, ticaret siciline kayıt edildikten itibaren üç ay içinde şirket tarafından bu borç ilişkisi kabul edilirse²³ bu andan itibaren şirket söz konusu borçtan dolayı şahsen sorumlu olacaktır²⁴.

Bir borç ilişkisinde borçlu tarafın bulunması zorunludur. Ancak böyle bir ifadeden borçlu tarafın aynı zamanda alacaklı taraf olamayacağı şeklinde bir sonuç çıkartılmamalıdır. Bu konuda yukarıda alacaklı taraf ile ilgili olarak yapılan açıklamalar aynen borçlu taraf içinde geçerli olup, tam iki tarafa borç yükleyen sözleşmelerde borçlu taraf aynı zamanda borç ilişkisinin alacaklı tarafı da olmaktadır.

3- Edim

Her borç ilişkisi belli bir edimi veya edimleri içermektedir ve edim borcun içeriğini ve konusunu oluşturmaktadır. Borç ilişkisinin konusuna, diğer bir ifade ile alacaklının ifa edilmesini talep etme yetkisine sahip olduğu, borçlunun ise ifa etme yükümlülüğü altına girdiği borç konusuna edim denilmektedir. Başka bir deyişle edim, borçlunun alacaklı yararına yerine getirmek zorunda olduğu belirli ve sınırlı bir davranıştır²⁵.

²³ KILIÇOĞLU, a.g.e., s. 3.

²⁴ Kanun hükmü için bkz. Türk Ticaret Kanunu md. 301.

²⁵ EREN, a.g.e., s. 89.

a) Edimin Konusu

Edimin konusu hukuken korunan bir menfaat olmalıdır. Görgü ve yaşam yada eğlence kuralları gereği yapılan bir davranış hukuki açıdan edim olarak tanımlanamaz. Örneğin, bir kimseye gönderilen bir baş sağlığı mektubu veya bir kişinin doğum gününü kutlamak için gönderilen telgraf edim olarak nitelendirilemez. Edimin alacaklıya hukuken korunan bir menfaat sağlaması gerekmektedir. Bu menfaat çoğu zaman ekonomik bir değer taşımakla birlikte edimin mutlaka parasal ve ekonomik bir yarar sağlaması şart değildir. Para ile ölçülemeyen manevi veya duygusal bir menfaat de edimin konusu olabilir. Alıcıya sattığı şeyi teslim borcu altına giren satıcının bu edimi ekonomik bir menfaat sağladığı halde, bir kimsenin evinde piyano çalmama konusunda komşusuna taahhütte bulunması veya arkadaşına bir müzik konseri vermeyi vaat etmesi manevi menfaat sağlayan bir edim olarak nitelendirilebilir. Edimin hukuken korunabilmesi içinde dürüstlük kuralına uygun olması gerekmektedir. Dürüstlük kuralına uygun bir menfaati elde etmek için kullanılmayan bir hak, hakkın kötüye kullanılmasına sebep olur ve hiçbir menfaat sağlamayan ve sırf başkasını zarara sokmak amacıyla kullanılan bir hakkı, hukuk düzeni korumaz²⁶.

Edimin konusunun borç ilişkisinin doğduğu anda imkansız olmaması gerekmektedir. Burada kastedilen imkansızlık başlangıçtaki imkansızlıktır ve borç ilişkisinin doğumu sırasında edim imkansız ise geçerli bir borç ilişkisi söz konusu olmaz. Yine edimin konusunun hukuka, genel ahlaka ve kişilik haklarına aykırı olmaması gerekmektedir²⁷.

Son olarak, edimin konusunun belli veya belirlenebilir olması gerekmektedir. Edimin belli olması ifadesinin temelini, borçlunun neyi ifa etmekle yükümlü olduğunu alacaklının da borçludan neyi ifa etmesini isteyebileceğini bilmesi oluşturmaktadır. Edimin konusu başlangıçta belirlenebileceği gibi, sonradan da tayin edilebilir. Başlangıçta belli olmayan edimin sonradan belli edilmesi yetkisi,

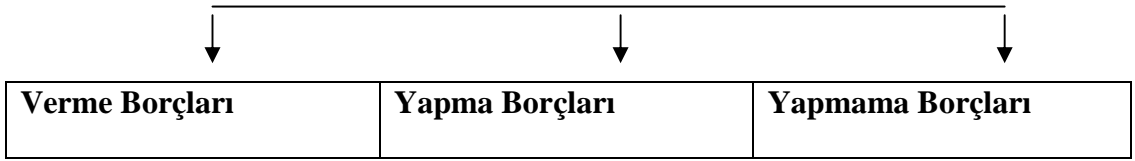
²⁶ EREN, a.g.e., s. 92.

²⁷ EREN, a.g.e., s. 93.

sözleşmeyle taraflardan birisine veya üçüncü bir kişiye tanınabilmektedir. Nitekim bu yetki taraflardan birine tanınmış bulunuyorsa yetkili taraf edimin konusunu hakkaniyete uygun bir biçimde belirlemek zorundadır²⁸.

Aşağıdaki tabloda da gösterildiği üzere borç ilişkisinin unsurları arasında yer alan edimin üç tür konusunun olduğu kabul edilmektedir. Bunlar; verme borçları, yapma borçları ve yapmama borçlarıdır.

Şekil 2 : Edimin Konusu



aa) Verme Borçları

Verme borçlarında borçlu alacaklıya bir şey vermeyi borçlanmış durumdadır. Sözleşmeden doğan borçlarda, sözleşmeler konuları bakımından değişik ayrımlara tabi tutulmaktadır. Bu anlamda bazı sözleşmeler devir ve temlik amacı taşımaktadırlar. Örneğin satım, bağış, trampa sözleşmelerinde borçlunun edimi vermeye yöneliktir²⁹.

Sözleşmeden doğan borçlarda verilecek olan edim taraflar tarafından tayin edilir. Bazen verilecek olan şey sadece nev'iyle yani cins olarak tayin edilmiş olabilir. Borçlar Kanununun 70 inci maddesinde “Verilmesi lazım gelen şey yalnız nev'i ile tayin edilmiş ise işin mahiyetinden hilafı anlaşılmadıkça bu şeyin intihabı borçluya aittir. Bununla beraber borçlu, mutavassıt vasıftan aşağı vasıfta bir şey veremez” denilmektedir. Bu hükümden anlaşılacağı üzere, aksine bir anlaşma yoksa

²⁸ AKINTÜRK, OKAN, a.g.e., s. 183.

²⁹ KILIÇOĞLU, a.g.e., s. 3.

ifası gereken edimi parça olarak yani ferden tayin etme yetkisi borçluya aittir. Ancak borçlu orta kaliteden düşük bir şey seçemez.

Borçlunun edimin konusu olarak vermesi gereken şey birden fazla olup, sadece bunlardan birini ifa ederek borcundan kurtulması söz konusu olabilir. Örneğin A ile B aralarında yaptıkları anlaşma uyarınca “2009 model Mercedes veya 2008 model BMW arabalarından birinin aynı bedelle temin edilip gönderilmesini” kararlaştırmışlardır. Burada nitelikleri belirlenmiş ve ifası gereken iki ayrı parça borcu söz konusudur ve borçlu bunlardan ikisini değil sadece birini ifa ederek borcundan kurtulacaktır. Bu iki parça borcundan hangisinin seçilip teslim edileceği ise borçluya bırakılmıştır. Nitekim birden ziyade şeylere taalluk eden borçlara ilişkin olarak Borçlar Kanununun 71 inci maddesinde “*Borç birden ziyade şeylerin yapılmasını veya verilmesini şamil olup da borçlu bunlardan yalnız biriyle mükellef tutulabilirse işin mahiyetinden hilafı anlaşılmadıkça intihap, borçluya aittir.*” denilmektedir.

Verme borçları sadece sözleşmeden doğmaz. Haksız iktisaptan doğan borçlarda, haksız iktisaptan sorumlu olan kişinin borcu da verme borcudur. Zira zarardan sorumlu olan borçlu zarar gören taraf olan alacaklının uğradığı zararı gidermek üzere genellikle parayla tanzim edilen bir edimi ifa etmek zorunda kalmaktadır.

ab) Yapma Borçları

Yapma borçlarında borçlu alacaklıya bir iş yapmayı borçlanmaktadır. Sözleşmeden doğan borçlarda konuları bakımından yapılan ayırmada, örneğin istisna, hizmet, vekalet gibi iş görme sözleşmelerinde borçlunun edimi yapmaya yöneliktir.

Yapma borçlarında birçok halde borçlunun kişisel yetenek ve becerisi ön plana çıkmaktadır ve bu tarz borçlarda borçlunun edimi bizzat yerine getirmesinde yarar vardır. Bunun doğal sonucu olarak da, borçlunun kişisel yetenek ve becerisinin ön planda olduğu yapma borçlarında edimin bizzat borçlu tarafından ifa edilmesi zorunluluğu vardır. Borçlar Kanununun 67 nci maddesi “*Borcun bizzat borçlu*

tarafından ifa edilmesinde alacaklının menfaati bulunmadıkça, borçlu borcunu şahsen ifaya mecbur değildir.” hükmüne yer vermiştir. Kanunun 67 nci maddesinde yer alan söz konusu bu hüküm yapma borçlarında uygulama alanı bulan bir hükümdür. Bu nokta aynı zamanda yapma borçları ile verme borçları arasındaki farkı da oluşturmaktadır. Nitekim yapma borçlarında borçlunun kişisel yetenek ve becerisi ön plandaysa borçlu borcun ifasını başkalarına bırakamaz. Buna karşılık verme borçlarında borçlunun kişisel yetenek ve becerilerinin hiçbir zaman önemi yoktur ve verme borçlarında borçlunun, borcun ifasını başkalarına bırakması söz konusu olabilmektedir.

ac) Yapmama Borçları

Yapmama borcunda borçlu ne bir verme borcu ne de bir yapma borcu altına girmiştir. Burada borçlunun borcu yapmama şeklinde bir kaçınma borcudur. Örneğin, B firması A firmasının ürettiği malları alıp satma konusunda bir sözleşme yapmış, bu sözleşmede, A firmasına “rakip olan firmaların mallarını satmayacağını” taahhüt etmişse, bu durumda B firması bir yapmama borcu üstlenmiştir. B firması, “A firmasının ürettikleri dışında bir mal satmamayı” borçlanmıştır. B firması, bu sözünde durmayıp, başka firmalara ait malları da satarsa, aradaki borç ilişkisine aykırı davranmış olacaktır³⁰.

Yapmama borcunun en çok bilinen örneklerinden birisi de kendisini, rekabet yasağı konusunda göstermektedir. Genel bir ifade ile rekabet yasağı, taraflar arasında yapılan sözleşme bir amaç etrafında birleşmeyi ve bu amacın gerçekleşmesi için ortak faaliyet ve ortak bir çaba harcanmasını gerektirdiğinden, tarafların birlikte elde edecekleri kazançları azaltıcı işlemler yapmamalarını ve kurulan borç ilişkisiyle rekabette bulunmamalarını içermektedir³¹. Rekabet yasağı sözleşmesi ile borçlu, sözleşmede kararlaştırılan yer veya bölge içinde belirli faaliyetlerde bulunmaktan kaçınma yükümlülüğü altına girmektedir. Örneğin Borçlar Kanununun 455 inci

³⁰ KILIÇOĞLU, a.g.e., s. 3.

³¹ Oğuz İMREGÜN, Ayşe YÜRÜK, **Ticaret Hukuku**, Eskişehir, 2006, s. 117.

maddesinde yer alan hüküm uyarınca ticari mümessil rekabet yasağına tabidir. Buna göre ticari mümessil, temsil ettiği işletmenin yaptığı türden işleri, gerek kendi namına gerekse üçüncü kişiler namına yapamaz. Ancak işletme sahibi tarafından ticari mümessile rekabet yasağına aykırı davranma konusunda açık veya zımni izin verildiyse, o halde ticari mümessil temsil ettiği işletmenin yaptığı türden işleri kendi veya üçüncü kişiler namına yaparsa bundan dolayı herhangi bir sorumluluk altına girmeyecektir. Rekabet yasağına aykırı davranmanın yaptırımları da yine Borçlar Kanununun 455 inci maddesinde sayılmıştır. İşletme sahibinin herhangi birini seçmekte serbest olduğu bu yaptırımlar şunlardır³²;

- İşletme sahibi, yapılmış olan işlemin kendi hesabına yapılmış sayılmasını isteyebilir.
- İşletme sahibi, sözleşme ifa edilmişse yapılmış olan işlemde dolayı elde edilen kazancın kendisine verilmesini veya sözleşme henüz ifa edilmemişse üçüncü kişiye karşı olan hak ve taleplerin kendi hesabına geçirilmesini isteyebilir.
- İşletme sahibi, rekabet yasağının ihlal edilmesi nedeniyle meydana gelen zarar veya ziyanın tanzim edilmesini isteyebilir.

b) Edim Çeşitleri

Alacaklıya maddi veya manevi yarar sağlayacak her türlü davranış edimin konusunu oluşturabilir. Edimleri teker teker saymak mümkün olmasa da, aşağıdaki tabloda olduğu gibi çeşitli açılardan gruplandırmak mümkündür.

³² Reha POROY, Hamdi YASAMAN, **Ticari İşletme Hukuku**, 11. Baskıdan 12. Tıpkı Baskı, Vedat Kitapçılık, İstanbul, Eylül 2007, s. 218.

Şekil 3 : Edimin Çeşitleri

Menfi Edim	Nev'iyle Belirlenen Edimler	Maddi Edim	Sürekli Edim
Müspet Edim	Seçimle Belirlenen Edimler	Şahsi Edim	Ani Edim

ba) Davranış Biçimine Göre Edimler

baa) Müspet (Olumlu) Edimler

Müspet edimde borçlu bir faaliyette bulunmak, böylece bir şeyi vermek veya bir işi yapmak zorundadır. Yani borçlunun yükümlü olduğu davranış bir şey verme veya yapma ise, müspet edim söz konusu olmaktadır³³. Örneğin, satıcının sattığı şeyi alıcıya teslim etmesi ve mülkiyetini sağlaması, kiralayanın kiralanan şeyi kiracının kullanımına elverişli bir şekilde teslim etmesi, bir miktar paranın ödenmesi verme edimine; terzinin güzel bir elbise dikmesi, mimarın bir proje yapması, işçinin işyerinde çalışması, irade beyanında bulunulması gibi örneklerde yapma edimine örnek teşkil etmektedir. Müspet edim eğer borçlunun fikri veya bedeni gücü ile yerine getirilecekse şahsi borç; malvarlığından meydana getirilecekse maddi borç söz konusudur. Şahsi borçların, borçlunun kişiliğine tecavüz edecek bir nitelikte olmaması gerekir. Çoğu kez, edimler hem şahsi hem de maddi nitelik taşımaktadırlar. Örneğin alım-satım sözleşmelerinde malın teslimi ve mülkiyetin nakli mal varlığından yerine getirilirken, borçlunun aynı zamanda hukuki bir işlem yapması da gerekmektedir. Alım-satım sözleşmelerinde gerek alıcının gerekse satıcının borçları olumlu edim olarak karşımıza çıkmaktadır. Nitekim alıcının borcu, satım konusu olan eşyanın parasını satıcıya vermek iken, satıcının borcu ise satıma konu olan eşyanın mülkiyetini alıcıya nakletmektir.

³³ İhsan ERDOĞAN, **Borçlar Hukuku**, Genel Hükümler, Gazi Yayınevi, Ankara, 2006, s. 22.

bab) Menfi (Olumsuz) Edimler

Borçlunun yükümlü olduğu davranış bir şey yapmama ise menfi edim söz konusudur³⁴. Burada borçlu olan kişi, hukuk kurallarına göre yapmaya yetkili olduğu bir işi yapmamayı veya başka bir şahsın davranışına katlanmayı vaat etmektedir. Olumsuz edim taraflar arasında yapılacak sözleşmeden doğabileceği gibi, kanundan da doğabilir. Olumsuz edimleri de kendi arasında yapmama edimi ve katlanma edimi olarak ikiye ayırabiliriz³⁵.

➤ Yapmama Edimi

Yapmama edimi sözleşmeden doğuyorsa, sözleşmeden doğan söz konusu bu olumsuz edimde borçlu, hukuken yapabileceği bir eylemi veya işlemi yapmamayı taahhüt eder. Örneğin rekabet yasağı sözleşmesinde, işçinin işverene karşı borçlandığı edim bir yapmama edimidir. Yapmama edimi sözleşmeden doğabileceği gibi kanundan da doğabilir. Örneğin BK.'nın 455 inci maddesine göre, ticari mümessiller veya ticari vekiller, işletme sahibinin izni olmaksızın, gerek kendi adlarına gerekse üçüncü kişiler adlarına işletmenin yaptığı türde işler yapamazlar. Ayrıca yapmama edimleri, yapma edimine bağımlı nitelikte de ortaya çıkabilir. Borçlunun asli ediminin ifasını tehlikeye sokacak veya sonuçsuz bırakacak türden davranışlarda bulunmama yükümlülüğü, bu tür bağımlı yapmama edimlerine örnek teşkil etmektedir³⁶.

Yapmama edimleri, hukuki işlem dışında doğrudan kanundan da doğabilir. Özellikle mutlak haklar karşısında hukuk düzeni herkese karşı hitap eden yapmama yükümleri öngörmüştür. Örneğin, Medeni Kanununda düzenlenen el atmanın önlenmesi davasının³⁷ temeli yapmama yükümüne dayanmaktadır. Yapmama edimleri, borçlunun ekonomik girişim hürriyetine ve dolayısıyla da hukuki işlem yapabilme alanına sınırlamalar getirmektedir. Bununla birlikte borçlu yapmamayı

³⁴ Şaban KAYIHAN, **Borçlar Hukuku**, Genel Hükümler, Seçkin Yayıncılık, Ekim 2008, Ankara, s. 46.

³⁵ EREN, a.g.e., s. 95.

³⁶ EREN, a.g.e., s. 96.

³⁷ Bkz. Medeni Kanun md. 683.

taahhüt ettiği edimlere aykırı hareket ederek hukuki işlem yaparsa, yapılan bu hukuki işlem geçerli olur. Zira yapmama edimleri her türlü edim gibi, borçlunun sadece borçlandırıcı işlem yapma yetkisini sınırlamakta ancak borçlunun tasarruf işlemi³⁸ yapma yetkisini sınırlamamaktadır. Örneğin, rekabet yasağına rağmen, rekabet yasağını ihlal eden bir sözleşme yapan borçlunun yapmış olduğu bu sözleşme hükümsüz değildir. Keza bir malı başkasına devretmeyi vaat eden borçlu, söz konusu malı üçüncü kişiye devrederse devir işlemi geçerlidir. Ancak bu gibi hallerde borçlu borca aykırılık nedeniyle tazminat ödemeye mahkum edilebilir³⁹.

➤ **Katlanma Edimi**

Katlanma ile ilgili olumsuz edimlerde borçlu, hukuken yetki sahibi olmasına rağmen, başkaları tarafından hukuki hakimiyet alanına yapılacak bir davranışa katlanmayı taahhüt etmektedir. Örneğin bir komşunun, diğer bir komşusunun bahçesinde aşırı gürültü yapmasına katlanmayı sözleşme ile kabul etmesi hali bu şekildedir. Oysa komşusu Medeni Kanunun 737 nci maddesine göre bu gürültüleri yasaklayabilme konusunda yetkiye sahiptir⁴⁰. Diğer taraftan kiracı ile kiralayan arasında yapılan kira sözleşmesiyle de kiralayan, kiracının kiralanan şeyi kullanmasına katlanma borcuna girmektedir. Ayrıca izin verme edimleri de katlanma edimlerinin bir türü olarak kabul edilmektedir. Burada ise borçlu karşı tarafın bir müdahalesine izin vermektedir. Örneğin malik, sözleşme ile karşı tarafın bahçesine girmesine müsaade etmişse, budara bir izin verme söz konusudur⁴¹.

Bir borç ilişkisinde müspet ve menfi edimler bir arada bulunabilmektedir. Örneğin kira sözleşmesinde kiralayan, kira konusu olan malı kiracıya teslim etmek, kiracının bu malı kullanmasına katlanmak ve malı kullanmaya elverişli halde

³⁸ İşlemi yapan kişi veya kişileri borç altına sokan hukuki işlemlere borçlandırıcı işlem denirken, bir hakka doğrudan doğruya etki eden işlemlere ise tasarruf işlemleri denilmektedir. Hemen hemen bütün sözleşmeler borçlandırıcı işlemlere örnek olarak gösterilebilirler. Mülkiyetin naklinde veya sınırlı bir ayni hakkın kullanılmasında olduğu gibi, bir hakkı sınırlayan veya ortadan kaldıran hukuki işlemler ise tasarruf işlemlerine örnektir. Tasarruf işlemleri ile borçlandırıcı işlemler arasında yakın bir ilişki vardır. Söyle ki, geçerli bir tasarruf işleminin varlığı için bu işleme temel oluşturan borçlandırıcı işlemin de geçerli olması gerekmektedir. Bu sebeple, borçlandırıcı işlem herhangi bir sebeple geçersiz ise, temel teşkil ettiği tasarruf işlemi de geçersiz olur. Diğer bir ifade ile, tasarruf işleminin kendisine bağlanan hukuki sonucu gerçekleştirebilmesi, tasarruf işlemine temel teşkil eden borçlandırıcı işlemin geçerliliğine bağlıdır.

³⁹ EREN, a.g.e., s. 96.

⁴⁰ Ayrıntılı bilgi için bkz. Medeni Kanun md. 737.

⁴¹ EREN, a.g.e., s. 97.

bulundurmakla yükümlüdür. Buna karşılık kiracının borcu ise kiralanan şeyin kira ücretini yapılan sözleşme çerçevesinde kiralayana ödemektir⁴².

bb) İfa Ediliş Süresine Göre Edimler

bba) Ani Edim

Ani edim, diğer bir ifade ile bir defalık veya süreksiz edim, bir fiille veya birden çok fiille bir anda yerine getirilen edimdir. Örneğin, satıcının sattığı malın mülkiyetini geçirmek amacıyla malı alıcıya teslim etmesi, alıcının satın aldığı malın bedelini satıcıya ödemesi, ayakkabı boyacısının ayakkabıyı boyaması durumlarında ani edim söz konusudur⁴³.

Bazen edimin ifası için borçluya düşen davranış yükümlülüğü bir süreye yaygın olarak gerçekleşmesine rağmen, alacaklı açısından ifa ancak her şeyin tamamlandığı son bir eylemle gerçekleşiyor olabilir. Doktrindeki baskın görüşe göre, ifanın ani mi yoksa sürekli mi olduğu saptanırken borçlunun faaliyetlerinin değil, alacaklının edimden olan çıkarının gerçekleşmesinin bir anlık mı olduğuna yoksa bir süreyi mi kapsadığına bakılmaktadır. Örneğin, terzinin elbiseyi dikip teslim etme borcu, müteahhidin inşaatı tamamlayıp teslim etme borcu, satıcının malı önce piyasadan tedarik edip sonra alıcıya teslim etme borcu, borçlular açısından bir zaman dilimi boyunca çalışmayı kapsamasına rağmen, bu çalışmalar alacaklı için teslim anına kadar ifa değeri taşımadığı için ani edimli bir borç ilişkisi söz konusu olmaktadır.

⁴² KAYIHAN., a.g.e., s. 46.

⁴³ AKINTÜRK, OKAN, a.g.e., s. 184.

bbb) Sürekli Edim

Borçlunun edimini zaman içinde aralıksız yani sürekli bir davranışla ifa edebildiği hallerde sürekli edim söz konusudur. Yapmama borçları genellikle sürekli edim biçimindedir. Ancak bir açık arttırmada pey sürdürmeme taahhüdünde olduğu gibi, yapmama borcunun ani ifalı olması da söz konusu olabilmektedir. Buna karşılık müspet edimlerde sürekli olabilir. Vedia alanın emanet bırakılan malı muhafaza etme borcu böyledir. Hizmet akdinde işçinin çalışma borcu zaman fasılları halinde yerine getirilirse bu tarz edimlerde sürekli edim sayılmaktadır⁴⁴.

Bir borç ilişkisinde asli borçlardan en az birisi sürekli edimi gerektiriyorsa, o takdirde bu borç ilişkisine sürekli borç ilişkisi denir. Kira sözleşmesi, acentelik ilişkisi, sigorta sözleşmesi, cari hesap sözleşmesi de sürekli borç ilişkilerine verilecek diğer örneklerdir⁴⁵.

bbc) Aralıklı (Dönemsel) Edim

Bu tip edimler, ani ve sürekli edimler arasında ortalama bir yer tutmaktadırlar. Burada borçlanılan edim belli aralıklarla, düzenli veya düzensiz olarak tekrar etmektedir⁴⁶. Borçlu belirli dönemlerde tekrar eden ani edimleri ifa etmekle yükümlüdür. Bu tarz bir ifa, bir borcun kısım kısım muaccel olması halinde söz konusu olabileceği gibi, aynı borç ilişkisinde zamanın aralıklı olarak doğması halinde de söz konusu olur. Vadelere bağlanmış bir borcun çeşitli vadelerle kısım kısım ifa edileceği haller birincisine, bir kira ilişkisinde her ay kira bedelinin ödenmesi ise ikincisine örnektir⁴⁷.

Aralıklı ve dönemli edimlerin söz konusu olduğu hallerde borç ilişkisinin sürekli ilişki sayılıp sayılmayacağı tartışmalı bir konudur. Her bir halin ayrı ayrı ve

⁴⁴ KAYIHAN, a.g.e., s. 47.

⁴⁵ KAYIHAN, a.g.e., s. 47.

⁴⁶ EREN, a.g.e., s. 100.

⁴⁷ KAYIHAN, a.g.e., s. 48.

amaca uygun bir yorumla değerlendirilmesi gerekmektedir. Nitekim aralıklı edimlerin bazılarında, taraflar, bir anda yerine getirilebilecek bir borcu, aralarında anlaşarak zamana yaymakta ve borcun ifasını kısım kısım yerine getirmektedirler. Ancak borcun konusunun da kısım kısım ifaya uygun olması gerekmektedir. Örneğin borçlu aldığı yirmi ton buğdayın parasını bir anda ödeyebilir ki bu durumda ani edim söz konusu olmaktadır. Öte yandan taraflar arasında yapılan anlaşma uyarınca borç taksitle bağlanırsa ve borçlu aldığı yirmi ton buğdayın parasını taksitler halinde öderse bu durum, söz konusu edime dönemsel veya aralıklı edim niteliği vermiş olur.

bc) Borçlunun Kişiliğine Göre Edimler

bca) Şahsi (Kişisel) Edim

Edimin bir malvarlığı hakkı olarak değil de kişisel olarak yapılması gereken hallerde şahsi edim söz konusudur⁴⁸. Diğer bir ifade ile şahsi edim, borçlunun bedeni veya fikri bir güç ve emek sarf etmek suretiyle yerine getirmek zorunda olduğu edimdir. Örneğin bir hizmet sözleşmesinde, işçinin borçlandığı edim şahsi edimdir. Eğer işçi fikir işçisi ise fikri bir emek, beden işçisi ise bedeni bir emek sarf etmektedir. Yine bir ressamın sizin yağlı boya portrenizi yapmayı taahhüt etmesi de şahsi bir edimdir⁴⁹.

Şahsi edimleri borçlunun şahsına bağlı kişisel edimler ve borçlunun şahsına bağlı olmayan kişisel edimler olmak üzere ikiye ayırmak mümkündür. Örneğin bir ameliyatı belirli bir hekim yapacak, bir dersi belirli bir öğretim üyesi verecek, bir konseri belirli bir müzisyen düzenleyecekse borçludan başka bir hekim, öğretim üyesi veya müzisyen borçlanılan edimi yerine getiremez ki bu durumlar da, borçlunun fikri ve artistik yetenek, özellik ve becerisi gerektiği için, şahsına bağlı kişisel edimler söz konusudur. Borçlunun şahsına bağlı olan kişisel edimlerde borçlu

⁴⁸ Ejder YILMAZ, (Öğrenciler için) **Hukuk Sözlüğü**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2006, s. 561.

⁴⁹ AKINTÜRK, OKAN, a.g.e., s. 184.

edimini şahsen yerine getiremeyecek bir duruma düşerse, imkansızlık nedeniyle borç sona erer. Ancak, borçlunun şahsına bağlı olmayan kişisel edimlerde borçlanılan edimin bizzat borçlu tarafından yerine getirilmesi şart değildir. Özellikle borçlunun kişisel beceri ve hünerini gerektirmeyen borç ilişkilerinde durum böyledir. Kişiyeye bağlı olmayan hizmet edimleri, borçlunun şahsına bağlı olmayan kişisel edimlere örnek gösterilebilir⁵⁰.

bc) Maddi Edim

Bazı edimler doğrudan doğruya borçlunun malvarlığı ile ifade edilmektedirler ki bunlara da maddi edim denilmektedir. Yani maddi edimlerde edim, kural olarak bir malvarlığı hakkı biçiminde ortaya çıkmaktadır⁵¹.

Maddi edimlerin konusu ilke olarak taşınır veya taşınmaz mal gibi maddi bir maldır. Maddi edimlerde borçlu edimini malvarlığından bir şey vermek suretiyle yerine getirir. Örneğin bir eşya üzerindeki mülkiyetin devredilmesinde, borçlunun malik olduğu bir taşınmaz üzerinde sınırlı bir ayni hakkın tesis edilmesinde durum böyledir. Edimin konusu, alacak hakkının veya diğer hakların temlikinde olduğu gibi, bir hak da olabilir. Nitekim, bir şeyin kullanılmasının terk edilmesi borcunu içeren sözleşmelerde borçlu edimi zilyetliğin teslimi yoluyla yerine getirmektedir. Kira sözleşmelerinde kiralanan şeyin kullanılmasının terki amacıyla kiralayanın, kiralanan şeyi kiracıya devretmesi buna örnektir⁵².

Edimin maddi edim veya şahsi edim olarak nitelendirilmesi bazı yönlerden önem taşımaktadır. Borçlunun şahsına sıkı sıkı bağlı olan edimler bizzat borçlu tarafından yerine getirilir. Buna karşılık maddi edimler borçlu dışında üçüncü bir kişi tarafından da ifa edilebilirler. Bu tarz edimlerde borçlunun kişiliği önemli değildir. Diğer taraftan şahsi edimlerde borç, borçlunun, örneğin işçinin fikri ve bedeni gücü ve yeteneği ile sınırlıdır. Oysa maddi edimde borçlu malvarlığının durumuna

⁵⁰ EREN, a.g.e., s. 98.

⁵¹ YILMAZ, a.g.e., s. 421.

⁵² EREN, a.g.e., s. 99.

bakılmaksızın borçlandığı edimin tamamını ifa etmek zorundadır. Borçlunun malvarlığının sınırlı olması ise ancak cebri icra aşamasında söz konusu olmaktadır. Diğer bir fark olarak da, borçlunun şahsi özelliklerini göz önünde tutan şahsi edimlerde, borçlunun ölmesi halinde bu edimlerin ifa yükümlülüğünün mirasçılara geçmesi de mümkün değildir. Örneğin ünlü bir ressam tarafından yapılacak bir tablo da durum böyledir. Oysa maddi edimlerde borçlunun şahsi özellikleri göz önünde tutulmadığı için, borçlunun ölümü halinde edimin ifa edilmesi yükümlülüğü mirasçılara intikal etmektedir.

bd) Belirleniş Tarzına Göre Edimler

bda) Nev’iyle Belirlenen Edimler (Cins Borçları)

Edimin nev’iyle yani çeşidi veya türüyle belirlendiği durumlarda cins borçları söz konusudur. On ton çay veya iki kamyon buğdayın teslimine ilişkin edimler böyledir⁵³.

Nev’i borcunun konusunu çoğu zaman misli eşya⁵⁴ oluşturmaktadır. Prensip olarak sayılarak, ölçülerek veya tartılarak belirlenen eşyalara misli eşya denilmektedir. Misli eşyalardan birinin yerini aynı cinsten bir diğeri alabilir. Nev’i borcunun konusu genellikle misli eşyalar olmakla birlikte istisnai olarak gayri misli eşyalarında nev’i borcunun konusu olması mümkündür. Örneğin parsellenmiş büyük bir araziden herhangi bir parseli teslim borcu böyledir. Bazı hallerde ise nev’i borcu bir cinsten olmakla beraber muayyen bir stoktan yüklenilmişse sınırlı nev’i borcu söz konusu olmaktadır. Bir depodaki on ton buğdayın iki tonunu teslim borcu bu duruma örnek verilebilir⁵⁵.

⁵³ KAYIHAN, a.g.e., s. 50.

⁵⁴ Para, buğday, pirinç, muz, domates, kömür, pamuk, zeytinyağı vs. misli eşyaya örnek verilebilir.

⁵⁵ Kemal OĞUZMAN, M. Turgut ÖZ, **Borçlar Hukuku**, Genel Hükümler, Gözden Geçirilmiş Beşinci Baskı, Filiz Kitapevi, İstanbul, 2006, s. 7.

bdb) Ferden Belirlenen Edimler (Parça Borçları)

Parça borçlarında ise edimin konusu olan şeyin bireysel özellikleri önem taşır ve bu durumlarda edimin konusu ferden belirlenmiş demektir. Parça borçlarında edimin konusu olan şeyin yerine başka bir şey ikame edilemez. Çünkü bu durumda belli bir şeyin teslimi borcu, sözleşme yapılırken taraflar arasında açıkça belirlenmiştir. Örneğin tapu kütüğüne kayıtlı belirli bir apartman dairesi, plakası 17 BD 1735 olan Mercedes marka bir otomobil, Picasso'nun (X) tablosunda durum böyledir⁵⁶.

Yukarıda da değinildiği gibi nev'i borçlarının konusunu çoğu zaman misli eşyalar oluştururken, parça borçlarının konusunu ise çoğu zaman gayri misli eşyalar⁵⁷ oluşturmaktadır. Fakat nev'i borcu - parça borcu ayrımı ile misli eşya - gayri misli eşya ayrımları eş anlamda değildirler ve bu bağlamda birbirleriyle karıştırılmamalıdır. Nitekim misli eşya – gayri misli eşya ayrımı eşyanın niteliği icabı objektif olarak yapılan bir ayırım olduğu halde, nev'i borcu – parça borcu ayrımı, bir borç ilişkisinde taraflar tarafından kararlaştırılan edim açısından yapılan bir ayırımdır⁵⁸.

Parça borçlarının konusunu çoğunlukla gayri misli eşyalar oluşturmakla beraber bu şart değildir. Misli eşya niteliği taşıyan şeylerde parça borcuna konu olabilmektedir. Örneğin satım sözleşmesi X model arabalardan bir adet satılması şeklinde değil de, bunların arasından plakası belirlenmiş birinin satılması şeklinde yapılmışsa durum böyledir.

Nev'i borcu – parça borcu ayrımı borcun ifasının imkansızlaşması açısından önem taşımaktadır. Nev'i borcunun ifası ilke olarak imkansızlığa uğramaz. Örneğin borcu 200 kilo buğdayın teslimi olan bir borçlu, elinde olmayan sebeplerle bu buğdayı kesinlikle teslim edemeyecek hale geldiğini ileri sürerek imkansızlık hükümlerinden yararlanamaz. Borçlu böyle bir sebepten dolayı ifayı gerçekleştirmezse temerrüde düşmüş olur. Bundan dolayı bu ilke nev'i telef olmaz

⁵⁶ KAYIHAN, a.g.e., s. 50.

⁵⁷ Gayrimenkul, tablo, elbise gibi.

⁵⁸ ZAPATA, a.g.e., s. 269.

deyişiyile ifade edilmektedir. Ancak sınırlı nev'i borçlarında imkansızlık söz konusu olabilmektedir. Öte yandan parça borçlarında ise, ifa imkansızlığı söz konusu olabilmektedir. Eğer imkansızlıktan borçlu sorumluydu tazminat ödemekle yükümlü olurken, sorumlu değilse borçtan kurtulur⁵⁹.

bdc) Seçimlik Borçlar

Borcun konusunu birden çok edim teşkil edip de bunlar arasından yalnız birisi seçilerek ifa edilecekse, seçimlik borç söz konusu olur. Diğer bir ifade ile, seçimlik borçlarda borcun konusunu birden fazla edim teşkil eder fakat ifanın konusu sadece bunlardan seçilecek birisidir ve bu belirleme seçim hakkının kullanılmasıyla yapılır. Seçimlik borç konuları birkaç parça borcu (karanfil adlı yarış atı veya 67845 şase numaralı Mercedes) olabileceği gibi, birkaç nev'i borcu (iki kilo elma veya üç kilo portakal) veya birkaç yapma borcu da (bir pantolon veya bir elbise dikme) olabilir. Seçilecek olan edimlerin eş değerde olması şart değildir⁶⁰.

Eğer borcun konusu tek bir edim olup da, bunun yerine bir başkasının ikamesi mümkünse bu durumda seçimlik borç değil seçimlik yetki yani edimi değiştirme yetkisi söz konusudur. Seçimlik yetkide borç ilişkisinin konusunu oluşturan edim bir tanedir ve önceden açıkça belirlenmiştir. Ancak borçluya borç ilişkisinin konusunu oluşturan edim yerine bir başka edimi ikame ve ifa ederek borçtan kurtulma imkanı tanınmıştır. Örneğin yabancı para üzerinden borç altına girmiş bir kişi, isterse belirli koşullar altında Türk Parası ile de borcunu ifa edebilir⁶¹.

⁵⁹ OĞUZMAN, ÖZ, a.g.e., ss. 7-8.

⁶⁰ OĞUZMAN, ÖZ, a.g.e., s. 8.

⁶¹ KAYIHAN, a.g.e., s. 51.

be) Bütünlüğüne Göre Edimler

bea) Bölünebilir Edimler

Edimin konusu olan şey, değerinde ve niteliğinde esaslı bir değişiklik olmadan parçalara bölünebiliyorsa bölünebilir edim söz konusudur. Sayı, tartı veya ölçü ile miktarı belirlenebilen, birisi diğerinin yerine ikame edilebilen misli eşyalar, bölündüklerinde niteliklerinde ve değerlerinde bir azalma meydana gelmez. Cins borçlarında, konusu bir şey verme olan edimler, çoğu zaman bölünebilir edimlerdir. Örneğin dört ton buğdayın teslimi veya bir miktar paranın ödenmesi borçlarında durum böyledir. Bazı şartların gerçekleşmesi halinde borçlunun bölünebilir edimi kısmi olarak ifa etmesi mümkündür⁶². Nitekim bölünebilir edimlerde edimlerden yalnız bir kısmının ifasının imkansız olması halinde, imkansızlık sadece o kısım için söz konusudur. Öte yandan, bölünmesi mümkün olmayan edimlerde ise, edimin bir kısmının imkansızlaşması, edimin tamamının imkansızlaşması sonucunu doğurmaktadır⁶³.

beb) Bölünemez Edimler

Edimin konusunu oluşturan şeyin niteliğinde veya değerinde esaslı bir değişiklik olmadan, birbirine eşit birden fazla parçaya ayrılması imkansız olan edimler bölünemez edimlerdir⁶⁴. Yapmama borcunun konusu olan edimlerle çoğu kez bir şey yapma borcunun konusu olan edimler bu niteliktedirler⁶⁵. Örneğin rekabet yasağı bu niteliktedir. Yine yapma edimlerinde, örneğin kiralanan veya ariyet verilen şeyin iadesi borcu da bölünmez edimleri oluşturmaktadır. Keza parça

⁶² Kanun hükmü için bkz Borçlar Kanunu md. 68.

⁶³ EREN, a.g.e., s. 101.

⁶⁴ Turgut AKINTÜRK, **Borçlar Hukuku**, Genel Hükümler, Özel Borç İlişkileri, Genişletilmiş Onikinci Baskı, İstanbul, 2006, ss. 11-12.

⁶⁵ AKINTÜRK, OKAN a.g.e., s. 187.

borçlarında, yani niteliği ve özelliği bireysel olarak belirlenmiş olan borçlarda da edimin bölünmesi mümkün değildir. Örneğin bir satım sözleşmesinde eğer edimin konusu belirli bir at, araba, resim veya kitap ise bunun bölünmesi söz konusu olamaz⁶⁶.

III- SORUMLULUK KAVRAMI

A- Sorumluluk Kavramının Tanımı

Arapça mesuliyet anlamına gelen sorumluluk kavramının sözlük anlamı “Kişinin kendi davranışlarını veya kendi yetki alanına giren herhangi bir olayın sonuçlarını üstlenmesi” dir⁶⁷. Bu açıdan sorumluluk, kişinin uyulması gereken bir yargıya, bir kurala yada yetkili üstün verdiği bir emre kendi eylem ve davranışlarıyla uymamasının sonuçlarına katlanmasıdır.

Sorumluluk kavramı hukuki açıdan ele alındığında “uyulması gereken bir kurala aykırı davranışın hesabını verme, tazminatla yükümlü tutulma, işlenmiş olunan bir suçun gerektirdiği cezayı çekme” şeklinde ifade edilebilir⁶⁸. Bir başka tanıma göre de sorumluluk kavramı bir kimsenin zarar veren bir olgudan dolayı veya başkasının zarar görmesine neden olan bir şeyden yada bir kimseden ötürü ortaya çıkan zararın giderim yükümlülüğünü anlatmaktadır⁶⁹.

Hukuk literatüründe sorumluluk kavramı gayet geniş ve kapsamlı bir mahiyet taşımakta ve öyle ki her hukuk dalında çeşitli anlamlar içermektedir. Örneğin sorumluluk kavramı ceza hukuku bünyesinde cezai sorumluluk kimliğine bürünmektedir. Kişinin suç işlemesi cezai sorumluluğuna yol açmaktadır. 5237 sayılı Türk Ceza Kanununun 20 nci maddesine göre ceza sorumluluğu şahsidir ve kimse

⁶⁶ EREN, a.g.e., s. 101.

⁶⁷ <http://tdkterim.gov.tr/bts/?kategori=verilst&kelime=SORUMLULUK&ayn=tam> Türk Dil Kurumu Büyük Türkçe Sözlük (Erişim Tarihi: 26. 07.2009)

⁶⁸ YILMAZ, a.g.e., s. 618.

⁶⁹ Burhan GÜNDOĞDU, “Borçlar Hukukunda Müteselsil Sorumluluk”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 330, Şubat 2009, s. 99.

başkasının fiilinden dolayı sorumlu tutulamaz. Tüzel kişiler hakkında ise kanunda öngörülen güvenlik tedbirleri saklı olmak üzere ceza yaptırımını uygulanamaz⁷⁰. Bu ifadelerden de anlaşılacağı üzere suç ve ceza politikalarının gereği olarak ancak gerçek kişiler suç faili olabilirler ve sadece gerçek kişiler hakkında ceza yaptırımları uygulanabilir. Olayı idare hukuku açısından irdelediğimizde ise bu kez sorumluluk kavramı idarenin mali sorumluluğu kimliğine bürünmektedir. Türkiye Cumhuriyeti Devleti bir hukuk devletidir. Hukuk devleti, insan haklarına saygılı olan ve bu hakları korumak için adil bir hukuk düzeni kuran ve bunu devam ettirmekle kendisini yükümlü sayıp bütün eylem ve işlemleri yargı denetimine bağlı olan bir devlettir⁷¹. Bu bağlamda devlet adına yürütülen faaliyetlerden hukuka aykırı bir sonuç ortaya çıktığında bu sonuçtan devletin ve onun bir parçasını oluşturan idarenin sorumluluğu söz konusu olacaktır. Nitekim Anayasanın 125 inci maddesi uyarınca idare kendi eylem ve işlemlerinden doğan zararları karşılamakla yükümlü olup, idarenin söz konusu bu eylem ve işlemler nedeniyle doğan zararları ödeyip ödememe konusunda takdir yetkisi bulunmamaktadır⁷².

Sorumluluk kavramı borç ilişkisi ile birlikte düşünüldüğünde, borçlu alacaklıya karşı belli bir davranış biçiminde bulunma yani üstlendiği edimi yerine getirme yükümlülüğü altına girmiş durumdadır. Borçlu edimini kendi isteği ile yerine getirmeyecek olursa, hukuk düzeni alacaklının malvarlığına el koyabilme imkanı tanımaktadır ki bu da sorumluluk kavramını ifade etmektedir⁷³. Bu bağlamda sorumluluk esasen borç ilişkisinin yaptırımı olarak karşımıza çıkmaktadır. Borçlu borcunu kendi rızası ile ifa etmediği takdirde alacaklı kendi gücünü kullanarak bu borcun ifasını gerçekleştirmez. Yani ihkak-ı hak⁷⁴ hukuk düzeninde kural olarak yasaklanmıştır. Ancak alacaklı, borçlunun sorumluluğu kavramı çerçevesinde, alacağını alabilmek için borçlunun malvarlığına cebri icra yoluyla el koyabilme yetkisine sahiptir.

⁷⁰ M. Fatih DİKİCİ, **Ceza Hukuku Ceza Muhakemesi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş 5. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, Ocak 2007, s. 59.

⁷¹ Şeref GÖZÜBÜYÜK, **Anayasa Hukuku**, Anayasa Metni Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi, Güncelleştirilmiş 8. Baskı, Turhan Kitapevi, Ankara 1999, s. 163.

⁷² Zehra ODYAKMAZ, Ümit KAYMAK, İsmail ERCAN, **Anayasa Hukuku İdare Hukuku İdari Yargı**, Son Değişikliklerle 4. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara, 2005, s. 317.

⁷³ KAYIHAN, a.g.e., s. 52.

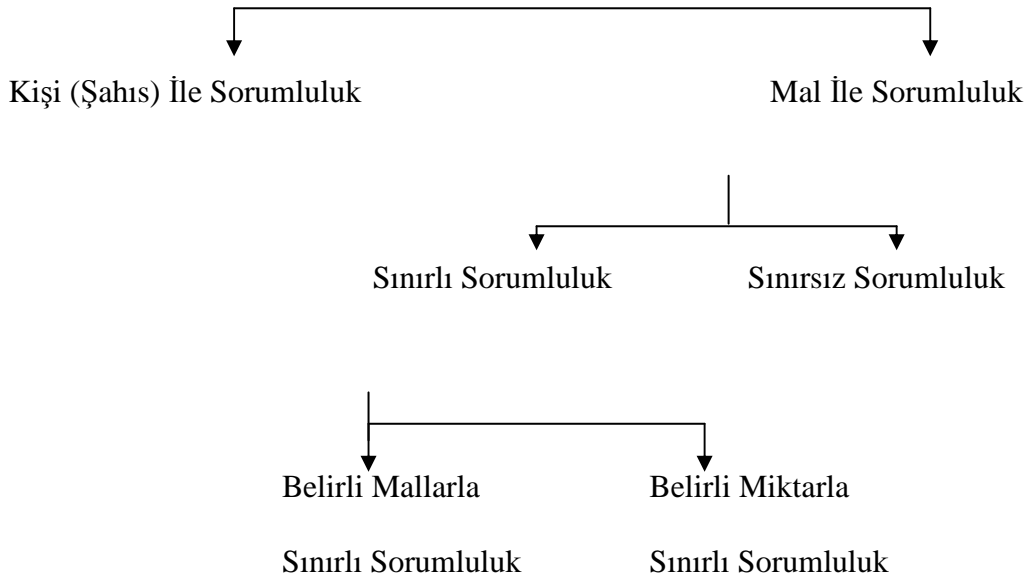
⁷⁴ Kendi hakkını bizzat kendi gücü ile elde etmek.

Hukuk düzeni borcun ifa edilmesini, hiçbir zaman borçlunun isteğine ve iyi niyetine bırakmamış, onu ifaya zorlayıcı bir takım yolları öngörmüştür. Nitekim borçlu edimini kendi isteğiyle yerine getirmediği takdirde, alacaklı alacağını devletin yetkili organları vasıtasıyla yani devletin yardımıyla zorla alabilmektedir. Bu nedenle, borcun bir sorumluluğa bağlanmış olması, alacağın elde edilmesine imkan sağlamak suretiyle alacaklının hakkını koruma altına almaktadır.

B- Sorumluluk Türleri

Aşağıdaki tabloda da görüldüğü üzere sorumluluğun çeşitli türleri vardır.

Şekil 4 : Sorumluluk Türleri



1- Kişi (Şahıs) İle Sorumluluk

Kişi (Şahıs) ile sorumluluk, alacaklının alacağını elde edebilmek için doğrudan doğruya borçlunun kişiliğine el atabilmesi anlamına gelmektedir. Eski

devirlerde alacaklılar borcun ifa edilmemesi durumunda borçlunun şahıs varlığına el atabiliyorlar örneğin borçluyu parçalamak, öldürmek haklara sahip olabiliyorlardı. Zamanla bu tarz sorumluluk biraz yumuşatılarak borçlunun alacaklı tarafından borcu oranında çalıştırılması, yani alacaklının kölesi olması şekline dönüştürülmüştür. Bir süre sonra da borçlunun borcu için hapis edilmesi usulüne geçilmiş ve nitekim ülkemizde de hapis usulü 1929 tarihine kadar devam etmiştir⁷⁵.

Borçlunun şahıs varlığı ile sorumlu tutulması çağımızda terk edilmiş bir anlayıştır. Borçlunun borca aykırı davranışı halinde özgürlüğünün kısıtlanması, hapsedilmesi, zorla çalıştırılması gibi yöntemler artık kaldırılmıştır. İcra ve İflas Kanununa göre, ödeme emrine yedi gün içinde itiraz etmeyen borçlunun aynı yedi günlük süre içerisinde mal beyanında bulunmazsa hapisle tazyik olunacağı hüküm altına alınmıştır⁷⁶. Ancak dikkat edilecek olursa burada borçlu için hapis cezası öngörülmesinin sebebi, borçlunun borcunu ifa etmemesi değildir. Burada borçlu için hapis cezası öngörülmesinin sebebi, kendisine tebliğ edilen ödeme emrine karşı süresi içerisinde borcuna karşılık mal beyanında bulunmamasıdır. Ayrıca borca aykırı davranışı nedeniyle kişinin şahıs varlığı ile sorumlu olmayacağı Anayasamız tarafından da desteklenmiştir. Nitekim Anayasamızın 38 inci maddesinin 8 inci fıkrasında sözleşmeden doğan bir yükümlülüğü yerine getirmemeden dolayı özgürlüğünden alıkonulma yasağı hükmüne yer verilmiştir⁷⁷.

2- Mal İle Sorumluluk

Modern hukuk sistemimizde borçlu borcun ifa edilmemesinden bizzat kendi şahıs varlığı ile değil, malvarlığı ile sorumludur. Başka bir ifade ile borçlu, edimini kendi isteğiyle yerine getirmediği takdirde alacaklı, İcra ve İflas Kanunu hükümleri uyarınca devlet gücü yardımıyla borçlunun malvarlığına el atmak suretiyle alacağını tahsil edebilmektedir. Mal ile sorumluluk da kendi içinde sınırlı sorumluluk ve sınırsız sorumluluk olarak ikiye ayrılmaktadır.

⁷⁵ AKINTÜRK, OKAN a.g.e., s. 185.

⁷⁶ İsmail ERCAN, **İcra ve İflas Hukuku**, 1. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara, Ağustos 2005, s. 86.

⁷⁷ İsmail ERCAN, **Ceza Hukuku**, 1.Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara, Ekim 2005, s. 6.

a) Sınırsız Sorumluluk

Sınırsız sorumluluk halinde borçlu borca aykırı davranması halinde bütün mal varlığı ile sorumlu tutulmaktadır. Örneğin bir malı satın alan alıcı satış bedeli için, kira bedelini ödemeyen kiracı kira bedeli için, başkasının bir borcu için kefil olan kişi kefil olduğu miktar için tüm malvarlığı ile sınırsız sorumlu olacaktır. Sınırsız sorumluluk halinde alacaklı bu alacakları için, alacağına kavuşuncaya kadar borçlunun sadece bir malı veya malvarlığının bir kısmı yada tamamı için takip yapabilecektir⁷⁸.

Sınırsız sorumluluk kural olmakla beraber, İcra ve İflas Kanunu borçlunun hayatını idame ettirebilmesi için zorunlu olan mallarını, bu sorumluluğun kapsamının dışına taşımıştır. İcra ve İflas Kanununun 82 nci maddesinde teker teker sayılmış olan ve alacaklının el atamayacağı bu mallara haczi caiz olmayan mallar denilmektedir⁷⁹.

b) Sınırlı Sorumluluk

Kural borçlunun sınırsız sorumluluğu olmakla birlikte, hukuk düzeni mal ile sorumluluğu bazı hallerde konu ve miktar bakımından sınırlamaktadır.

ba) Belirli Mallarla Sınırlı Sorumluluk

Burada borçlunun sorumluluğu malvarlığının miktarı ile değil, malvarlığına dahil olan malların türü itibariyle sınırlandırılmıştır. Hiç bir yasal yada ölüme bağlı tasarrufa dayanan mirasçısı bulunmayan kişinin mirasçısı hazine dir. Türk Medeni Kanununun mirasçılarının sorumluluğunu düzenleyen 641 inci maddesine göre

⁷⁸ KILIÇOĞLU, a.g.e., s. 22.

⁷⁹ Ayrıntılı Bilgi İçin bkz. İcra İflas Kanunu md. 186.

mirasçılar ölenin borçlarından dolayı üçüncü kişilere karşı müteselsilen sorumludurlar⁸⁰. Ayrıca mirasçılarının sorumluluğu yine sınırsız malvarlığı ile sorumlulukken, hazinenin sorumluluğu, hazineye miras bırakandan intikal eden mallar ile sınırlı tutulmuştur. Örneğin, ölen M'nin bankaya 20.000 dolar borcunun olduğunu ve hiçbir yasal mirasçısı olmadığını varsayalım. Bu durumda M'nin mirasçısı hazinedir ve M'den hazineye sadece değeri 4.000 dolar olan ev eşyası kalmıştır. Böyle bir durumda banka hazineden mirasçı sıfatıyla alacağını talep ettiğinde, hazine sadece kendisine kalan ev eşyalarıyla sınırlı olarak sorumlu olacağını savunacaktır⁸¹.

bb) Belirli Miktarla Sınırlı Sorumluluk

Bu tür sorumlulukta borçlu kural olarak bütün mallarıyla sorumlu olmakla beraber, sorumluluğu belli miktarla sınırlandırılmıştır. Örneğin kefalet sözleşmesinde kefilin sorumlu olacağı belirli bir miktarın yapılan sözleşmede, para olarak açıkça belirtilmesi kefalet sözleşmesinin geçerlilik koşulunu oluşturmaktadır. Nitekim kefilin sorumluluğu sözleşmede belirtilen miktarla sınırlıdır. Keza sermaye şirketlerinde ortakların sorumluluğu şirkete sermaye olarak getirmeyi taahhüt ettikleri sermaye miktarı ile sınırlıdır⁸².

IV- BORCUN KAYNAKLARI

Borcun kaynakları deyimi, taraflar arasında bir borç ilişkisinin doğmasına sebep olan olguları ifade etmektedir. Borçlar Kanunu borcun kaynaklarını üç ana grup halinde düzenlemiştir. Bu kaynaklar Borçlar Kanununun 1-40 ıncı maddelerinde düzenlenen sözleşmeden doğan borçlar, 41-60 ncı maddelerinde

⁸⁰ Ömer Uğur GENÇCAN, **Miras Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara 2008, s. 450.

⁸¹ KILIÇOĞLU, a.g.e., s. 23.

⁸² KAYIHAN, a.g.e., s. 54.

düzenlenen haksız fiiliden doğan borçlar, 61-66 ncı maddelerinde düzenlenen sebepsiz zenginleşmeden doğan borçlardır.

A- Sözleşmeden Doğan Borçlar

1- Sözleşmelerin Hukuki Niteliği

Yukarıda da değindiğimiz gibi borcun kaynaklarından birisi sözleşmelerdir. Borçlar Kanununun 1 nci maddesinde de belirtildiği üzere sözleşmeler, iki tarafın karşılıklı ve birbirine uygun irade beyanları ile oluşan hukuki muamelelerdir⁸³. Kanuni düzenleme de sözleşmeler iki taraflı hukuki muameleler olarak nazara alınmaktadır. Ancak doktrinde ikiden fazla tarafın bulunduğu akitlerin varlığı da kabul edilmektedir ki nitekim ikiden fazla kişinin yapacağı şirket sözleşmesi veya ikiden fazla mirasçının yapacağı mirasın taksimine ilişkin sözleşme bu hususa örnek gösterilebilir. Birer sözleşme olarak kabul edilen bu gibi durumlar da Borçlar Kanununun sözleşmelere ilişkin genel kuralları kıyasen uygulanmaktadır. Ayrıca bir sözleşmenin bir tarafını birden çok kişi de oluşturabilmektedir. Örneğin üç üniversite öğrencisinin birlikte bir oda kiralaması durumunda, kira sözleşmesinin kiracı tarafını üç kişi birlikte oluşturmaktadır. Bu durumda ise kira sözleşmesinde gene iki taraf olmakta ancak kiracı taraf için müşterek hukuki muamele tarzında bir irade beyanı söz konusu olmaktadır⁸⁴.

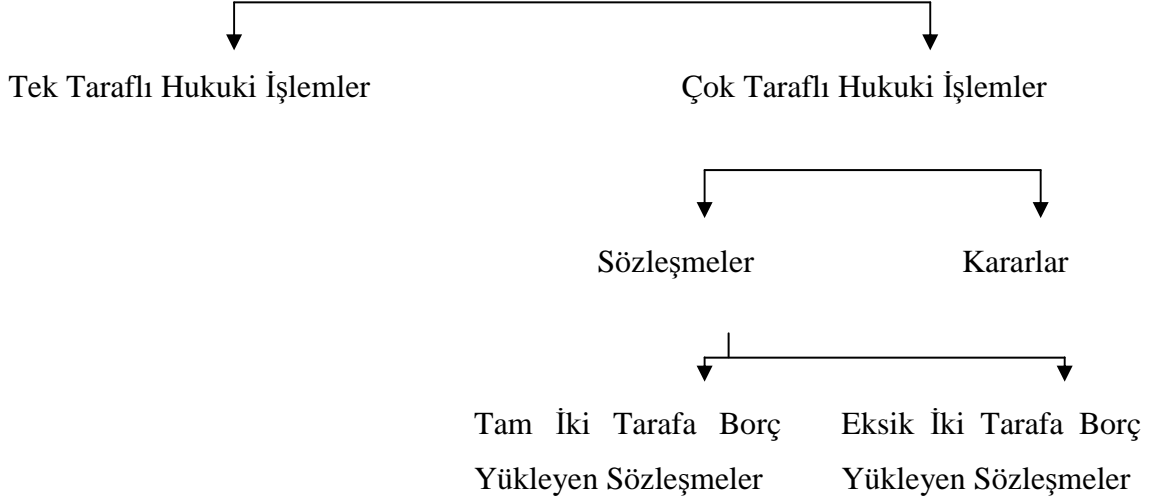
Hukuki muamele veya işlem, bir hukuki sonuç doğurabilmek için bir veya birden fazla kişinin irade beyanında bulunmalarıyla meydana gelir. Nitekim hukuki işlemlerin oluşmasında iradenin çok önemli yeri vardır. İrade kişinin belli bir davranışta bulunup bulunmama konusunda kafasında oluşturduğu düşüncedir. Hukuki işlemin oluşması için de bu düşüncenin söz, işaret veya yazı biçiminde açığa vurulması gerekmektedir.

⁸³ OĞUZMAN, ÖZ, a.g.e., s. 39.

⁸⁴ OĞUZMAN, ÖZ, a.g.e., s. 39.

Hukuki işlemleri aşağıdaki gibi şematize etmek mümkündür;

Şekil 5 : Hukuki İşlem



Eğer bir hukuki işlemin gerçekleşebilmesi ve geçerli olabilmesi için bir tek kişinin irade açıklamasında bulunması yeterli oluyorsa bu durumda tek taraflı hukuki işlem söz konusudur⁸⁵. Örneğin, vasiyetname yapılması, hizmet sözleşmesinin haklı nedene dayanılarak bozulması, yenilik doğuran bir hakkın kullanılması, takas beyanı, vasiyet, mirasın reddi, evlilik dışı doğan çocuğun babası tarafından tanınması tek taraflı hukuki işlemlerdir. Tek taraflı hukuki işlemlerin hukuki sonuç doğurması için iradenin belli olacak bir şekilde dışa yansıtılması yeterli olup, ayrıca bu iradenin kabul edilmesine ve onaylanmasına gerek yoktur.

Hukuksal durumun hüküm ve sonuç doğurabilmesi için tek taraflı irade açıklamasının yeterli olmayıp birden çok irade açıklamasının gerekli olduğu

⁸⁵ Erol AKI, **Hukukun Temel Kavramları**, Mevzuattaki Değişikliklere Göre Gözden Geçirilmiş 4. Baskı, Barış Yayınları, İzmir, 1996, s. 168.

durumlarda ise çok taraflı hukuki işlemler söz konusudur⁸⁶. Çok taraflı hukuki işlemler de kendi aralarında kararlar ve sözleşmeler olmak üzere ikiye ayrılırlar.

Açıklanan iradeler karşılıklı veya birbirine zıt olmayıp aynı noktaya yönelmişlerse bu tarz çok taraflı hukuki işlemlere karar denilmektedir. Burada taraflar, ortak bir çıkar ve amaç çerçevesinde toplanmışlardır ve bunlar iradelerini aynı yönde açıklamaktadırlar. Genellikle iradelerin çoğunluk oyları yönünde birleşmesi hukuki sonucun o yönde ortaya çıkması için yeterlidir. Örneğin sendika üyelerinin veya bir anonim şirketin yada bir kooperatifin ortaklarının belli bir konuda oylarını kullanmalarıyla ortaya çıkan sonuca karar denilmektedir⁸⁷.

Açıklanan irade beyanları karşılıklı ve birbirine uygunlarsa o takdirde de sözleşmeler söz konusu olmaktadır. Sözleşmelerde kendi içerisinde tam iki tarafa borç yükleyen ve eksik iki tarafa borç yükleyen sözleşmeler olarak ikiye ayrılırlar. Tam iki tarafa borç yükleyen sözleşmeler, her iki tarafında aynı ölçüde borç altına girdiği sözleşmelerdir ve her iki taraf da karşılıklı olarak alacaklı ve borçludur. Diğer bir ifade ile edimlerin karşılıklı olarak değiş tokuşunu gerektiren sözleşmeler tam iki tarafa borç yükleyen sözleşmelerdir⁸⁸. Alım-satım sözleşmesi, istisna, hizmet, acentelik, sigorta gibi sözleşmeler tam iki tarafa borç yükleyen sözleşmelere örnek gösterilebilir. Eksik iki tarafa borç yükleyen sözleşmeler ise bir tarafın sürekli olarak borç altına girdiği, diğer tarafın ise sözleşmenin koşullarına göre borç altına girdiği veya girmedikleri sözleşmelerdir⁸⁹. Yani tam iki tarafa borç yükleyen sözleşmelerde her iki tarafında sözleşmenin niteliği gereği mutlaka borç altına girmesi gerekirken, eksik iki tarafa borç yükleyen sözleşmelerde iki tarafında borç altına girebilmesi bu yönde irade beyanlarının varlığına veya bir zararın ödenmesi zorunluluğuna bağlıdır. Vekalet, ariyet, ödünç, emanet gibi sözleşmeler eksik iki tarafa borç yükleyen sözleşmelere örnektir.

⁸⁶ YILMAZ, a.g.e., s. 142.

⁸⁷ AKI, a.g.e., s. 169.

⁸⁸ KAYIHAN, a.g.e., s. 71.

⁸⁹ KAYIHAN, a.g.e., s. 71.

2- Sözleşme Özgürlüğü

Genel olarak sözleşme özgürlüğü, hukuk düzeninin sınırları içerisinde kişilerin irade beyanlarıyla diledikleri hukuki sonuçları meydana getirebilme özgürlüğü olarak ifade edilmektedir⁹⁰. Diğer bir ifade ile de sözleşme özgürlüğü sözleşmenin kurulmasında ve koşullarının belirlenmesinde kişilerin özgür iradeleriyle karar verebilmelerini ifade etmektedir⁹¹.

Sözleşme özgürlüğü esas dayanağını, liberalizmin ve bireyseliğin savunduğu ve kişilere aralarındaki hukuki ilişkileri serbestçe düzenleme yetkisini veren irade özerkliği⁹² ilkesinden almaktadır. Nitekim irade özerkliği ve sözleşme özgürlüğü kavramları çoğu zaman birbirlerinin eş anlamlısı olarak kullanılmaktadırlar. Bunun sebebi, kişilerin özel borç ilişkilerinde hukuki araç olarak daha çok borç sözleşmelerini kullanmalarındadır. İrade özerkliği kişilerin hukuki ilişkilerini kendi hür iradelerine göre diledikleri gibi tayin edebilmelerini ifade ederken, sözleşme özgürlüğü kişilerin özel borç ilişkilerini hukuk düzeninin sınırları içerisinde yapacakları sözleşmelerle serbestçe düzenleyebilmelerini ifade etmektedir⁹³. İşte sözleşme özgürlüğü ifadesi, irade özerkliği ilkesinin tabii bir sonucu, diğer bir ifade ile irade özerkliği ilkesinin borçlar hukukuna yansımadır. Nitekim özel borç ilişkilerinde taraflar iradelerini ne kadar özgür bir şekilde kullanabilirlerse o kadar fazla irade özerkliğine sahip olurlar.

Liberal hukuk anlayışına göre herkes temel hak ve hürriyetlere sahiptir. 1982 Anayasasının 12 nci maddesi temel hak ve hürriyetleri, 13 üncü maddesi ise bunların

⁹⁰ Cevdet YAVUZ, **Borçlar Hukuku Dersleri (Özel Hükümler)**, Yenilenmiş 5. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul 2007, s. 4.

⁹¹ KILIÇOĞLU, a.g.e., s. 51.

⁹² Hukuk düzeni bireylere istedikleri biçimde hukuki ilişkiler kurmak, değiştirmek ve ortadan kaldırmak hakkını tanımıştır ki bireylere tanınan bu hakka kısaca irade özerkliği denilmektedir. İrade özerkliğine, özel hukuk mülkiyeti ve özel teşebbüsü kabul eden liberal hukuk düzenlerinde geniş yer verilmiştir. Nitekim en geniş anlamıyla irade özerkliği bireylere hukuki ilişkilerini düzenleme konusunda sınırsız bir hareket alanı tanınmasıdır. Ayrıntılı bilgi için **bkz.**

ALTUNKAYA ss. 66-67.

⁹³ Mehmet ALTUNKAYA, **Edimin Başlangıçtaki İmkansızlığı**, Yetkin Yayınları, Ankara 2005, s. 68.

sınırlarını düzenlemiştir⁹⁴. Söz konusu bu temel haklar içerisinde yer alan sözleşme özgürlüğü ise, Anayasanın 48 inci maddesinde düzenlenmiştir. Çalışma ve sözleşme hürriyeti başlığını taşıyan bu maddede herkesin dilediği alanda çalışma ve sözleşme hürriyetine sahip olduğu ifade edilmektedir⁹⁵.

Borçlar Kanunumuzun ise 19 uncu ve 20 nci maddelerinde sözleşme özgürlüğü ilkesi ve bunun genel sınırları hüküm altına alınmıştır⁹⁶. Ancak, söz konusu bu maddelerde sözleşme özgürlüğünün ne tanımına ne de ayrıntılı olarak düzenlemesine yer verilmiştir. Nitekim 19 uncu maddedeki düzenleme, sözleşme özgürlüğünün anlamını tam olarak yansıtmamakta, sadece sözleşmenin konusunun, muhtevasının ve amacının taraflar arasında serbestçe kararlaştırılabileceği ifade edilmektedir. Oysa sözleşme özgürlüğü, daha geniş kapsamlı ve çok boyutlu bir kavramdır⁹⁷. Nitekim sözleşme özgürlüğü kavramı bünyesinde; sözleşme yapıp yapmama, sözleşmenin içeriğini düzenleme, sözleşmenin şeklini belirleme, sözleşmenin diğer tarafını seçme, sözleşmeyi ortadan kaldırma ve içeriğini değiştirme özgürlüklerini barındırmaktadır⁹⁸.

⁹⁴ Anayasanın 12 nci maddesi gereğince herkes kişiliğine bağlı, dokunulmaz, devredilmez, vazgeçilmez temel hak ve hürriyetlere sahip bulunmaktadır. Bu temel hak ve hürriyetler aynı zamanda kişinin topluma, ailesine ve diğer bireylere karşı ödev ve sorumluluklarını da içermektedir. Bu bağlamda kişilerin dokunulmaz, devredilmez ve vazgeçilmez temel hak ve hürriyetlere sahip olması bu hak ve hürriyetlerin sınırlandırılmayacağı anlamına gelmez. Söz konusu bu temel hak ve hürriyetlerin belirli şartların varlığı halinde sınırlandırılması mümkündür. Anayasanın 13 üncü maddesine göre temel hak ve hürriyetler, özlerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplerle (özel sınırlama sebepleriyle) ve kanunla sınırlandırılabilir. Bu bağlamda sınırlamanın temel hak ve hürriyetlerin özlerine dokunmaması (1961 Anayasasında yer alan bu ilke 1982 Anayasasının ilk şeklinde yer almamış daha sonra 2001 yılında yapılan değişiklikle tekrar Anayasal bir kural olarak düzenlenmiştir.) , sınırlamanın özel sınırlama sebeplerine bağlı olarak yapılması (genel sınırlama sebepleri 1961 Anayasasına 1971 yılında yapılan değişiklikle girmiş, 1982 Anayasasının ilk şeklinde varlığını korumuş daha sonra 2001 yılında yapılan değişiklikle kaldırılmış ve yerine özel sınırlama sebepleri getirilmiştir.) , sınırlamanın ancak kanunla yapılması, öte yandan sınırlamanın Anayasanın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin gereklerine, laik cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine (2001 Anayasa değişikliği ile getirilmiştir.) uygun olması gerekmektedir. **Ayrıntılı bilgi için bkz. TERZİOĞLU, ss.59-60-61-62-63-64.**

⁹⁵ Süleyman Sırrı TERZİOĞLU, **Anayasa Hukuku**, En Son Değişikliklerle T.C. Anayasası, Orion Yayınları, 2009, s. 90.

⁹⁶ ALTUNKAYA, a.g.e., s. 70.

⁹⁷ Aydın ZEVLİLİLER, Ayşe HAVUTÇU, **Özel Borç İlişkileri**, 9. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara, 2007, s. 34.

⁹⁸ Kural olarak hiç kimse bir sözleşmeyi yapma veya yapmama konusunda zorlanamaz. Ancak bazı durumlarda sözleşme yapıp yapmama özgürlüğüne istisnalar getirilmiştir. Örneğin üzerinde numunedir veya satılık değildir ibaresi bulunmayan bir mal ticari bir kuruluşun vitrininde veya açıkça görünebilir herhangi bir yerinde sergilenirse satıcı, malını satın almak isteyen müşteriye

3- Sözleşmelerin Meydana Gelmesi

Sözleşmelerin meydana gelebilmesi için sözleşmenin taraflarını oluşturan alacaklı ve borçlu tarafından açıklanmış olan, karşılıklı ve birbirine uygun iki irade beyanının bulunması gerekmektedir. Söz konusu bu iki irade beyanından birine “ıcap” diğerine “kabul” denilmektedir.

a) İcap

Bir sözleşmenin esaslı unsurlarını içeren ve yapılan açıklamaya bağlı olma iradesi taşıyan irade açıklamasına icap denilmektedir⁹⁹. İcap açık yada zımni olarak

satmaktan kaçınmaz. **YAVUZ, a.g.e., s. 4.** Sözleşme özgürlüğünün başka bir alanı olan sözleşmenin içeriğini düzenleme özgürlüğü tarafların sözleşmenin tipini ve içeriğini serbestçe tayin etmelerini kapsamaktadır. Ancak bu durum sadece borçlar hukuku alanında geçerli olup, diğer alanlarda geçerli değildir. Yani sözleşme özgürlüğü ilkesi sadece borç sözleşmeleriyle ilgilidir. Buna karşın, aile hukuku, miras hukuku, eşya hukuku, şahıs hukuku alanlarında yapılan sözleşmelerde sözleşmenin içeriğini belirleme özgürlüğü değil sınırlı sayı ilkesi geçerlidir. Yani taraflar ancak kanunda öngörülen sözleşmeleri, sınırları çizilmiş içerikle yapmak zorundadırlar. Sözleşme özgürlüğü ilkesinin bir sonucu da şekil serbestisidir ki Borçlar Kanununun 11 inci maddesine göre sözleşmelerin geçerliliği kural olarak herhangi bir şekle bağlanmamıştır ve taraflar sözleşmenin şeklini diledikleri gibi belirleyebilmektedirler. **ALTUNKAYA, a.g.e., ss.73-74.** Öte yandan, hiç kimse istemediği bir kişiyle sözleşme yapmaya zorlanamaz. Yani herkes sözleşme yapmak istediği karşı tarafı serbestçe belirleme yetkisine sahiptir. Ancak bu kuralın da bazı ayırık durumları vardır. Örneğin elektrik ve havagazı kurumlarıyla, belediye otobüs-tramvay işletmeleri, demiryolu işletmeleri gibi kamu hizmeti verme tekeline sahip olan kuruluşlar, yaptıkları hizmetlerden yararlanmak üzere kendilerine başvuran kişilerle sözleşme yapmak zorundadırlar. Nitekim belediyelerin su hizmeti veren işletmeleri, gerekli koşulları yapan kişilerin evlerine su bağlamayacaklarını yada kişileri otobüsleriyle taşımayacaklarını ileri süremezler. Diğer taraftan bu tarz kamu hizmetleri kural olarak bu kuruluşların tekelinde olduğundan, bu hizmetlerden yararlananların da zorunlu olarak onlarla sözleşme yapmaları gerekmektedir. Son olarak sözleşme özgürlüğünün gereği olarak sözleşme yapan kişiler aralarında anlaşarak sözleşmeyi istedikleri zaman ortadan kaldıracırlar ya da değiştirebilirler. Ancak her iki tarafında bu konuda anlaşmış olmaları gerekmektedir. Yoksa taraflar tek taraflı irade beyanlarıyla sözleşmeyi sona erdiremezler yada değiştiremezler. Aksi halde karşı tarafın zararlarını karşılamak zorunda kalırlar.

⁹⁹ Bir sözleşmenin kurulabilmesi için açıklanan iradelerden hangisinin icap hangisinin kabul mahiyetinde olduğunun ayrımı oldukça önemlidir. Nitekim, açıklanan irade icap ise icapçı bu irade ile bağlıdır. Diğer taraf ise bu icaba uygun bir irade açıklamasında yani kabul beyanında bulunursa sözleşme kurulur ve icapçı sözleşmenin gereklerini yerine getirmek zorunda olur. Bir iradenin icap mı yoksa kabul mü olduğunun tespit edilmesinde açıklanma zamanları değil nitelikleri önem taşımaktadır. Nitekim bir sözleşmenin kurulması için genellikle ilk açıklanan irade icap, buna uygun olarak yapılan ikinci açıklama ise kabuldür. Ancak, ilk irade sahibinin iradesi diğer tarafça değiştirilirse, bu durumda tarafların rolleri değişmektedir. İlk irade sahibi icapçıyken kabulcü konumuna, diğer taraf ise kabulcüyken icapçı konumuna geçmektedir.

açıklanabileceği gibi sözlü yada yazılı olarak da açıklanabilir. İcap tek taraflı ve karşı tarafa ulaşması gerekli olan bir irade beyanıdır. İcapçının beyanı ile bağlı olma niyeti icaptan kesin olarak anlaşılmadığı takdirde icaba davet söz konusu olur. Nitekim icabı icaba davetten ayıran en önemli özellik, icapta icapçının icabıyla bağlı olma niyeti olmasına rağmen icaba davette böyle bir niyetin söz konusu olmamasıdır¹⁰⁰.

aa) İcabın Bağlama Süresi

Sürelî icapta, icapta bulunan taraf bu sürenin bitimine kadar icabıyla bağlıdır. Kabulcünün bu sürenin bitimine kadar icaba uygun kabul beyanını açıklamaması halinde, icapçı artık icabıyla bağlı kalmaz. Ayrıca tayin edilen süre geçtikten sonra gelen kabul haberi artık icapçıyı bağlamaz ve nitekim süresinden sonra gelen kabul haberi icapçı tarafından kabul olarak değil yeni bir icap olarak algılanmaktadır¹⁰¹. Ancak, icapçının tayin ettiği sürede ulaşacak biçimde gönderilen ancak vaktinde ulaşmayan kabul beyanını alan icapçı eğer bu kabul beyanıyla bağlı olmak istemiyorsa keyfiyeti derhal kabulcüye bildirmelidir. Aksi takdirde taraflar arasında sözleşme kurulmuş olur. Süresiz icabın söz konusu olduğu hallerde ise, süresiz icap, hazırlar arasında -telefonla yada yetkili mümessilleri aracılığıyla yapılan icaplarda olduğu gibi- yapıldığı takdirde kabulcünün derhal kabul beyanını açıklamaması halinde bağlayıcılığını yitirir. Hazır olmayanlar arasında yapılan icaplarda ise, yapılan icabın bağlama süresi, vaktinde gönderilmiş normal bir kabul haberinin icapçıya ulaşacağı ana kadar geçerliliğini korumaktadır.

Örneğin, S A'ya 100 tane buzdolabını 5.000-TL ye satacağını bildirdiğinde yaptığı irade açıklaması icap, kendisi ise icapçı A'da bunu kabul ederse kabulcüdür. Ancak A buzdolaplarını 4.000-TL'ye almaya hazır olduğunu bildir S de bunu kabul ederse bu durum da roller değişmekte, A icapçı B ise kabulcü olmaktadır. **KILIÇOĞLU, a.g.e., s. 40.**

¹⁰⁰ İcaba davet de bir irade açıklamasıdır ve icaba davette icapta bulunma iradesi değil, başkalarının kendisine icapta bulunmasını sağlama iradesi söz konusudur. İcaba davette kişi icapçı konumundan kurtulup, başkalarını icapçı yaparken kendisini kabulcü konumuna getirmek niyetindedir. İcap ve icaba davetin karşılaştırılmasında ayrıntılı bilgi için **bkz. KILIÇOĞLU a.g.e., ss. 42-43-44.**

¹⁰¹ KILIÇOĞLU, a.g.e., s. 44.

ab) İcaptan Dönme

Eğer, icap hazır bir kimseye yapılmışsa, karşı taraf icabı hemen öğrenmiş olacağından icapçının icabı geri alması mümkün değildir¹⁰². Hazır olmayanlar arasında yapılan icapta ise üç halde icaptan dönmek söz konusu olabilmektedir. Bu bağlamda eğer, icaptan dönme beyanı icaptan önce veya aynı anda karşı tarafa ulaşırsa veya icaptan dönme beyanı kabulcüye icaptan daha geç ulaşmakla beraber icaptan evvel icaptan dönme beyanı öğrenilirse icaptan dönmek mümkündür.

ac) Ölüm ve Ehliyetsizlik Hallerinin İcaba Etkisi

Bu iki durumda eğer;

➤ İcabı yapan taraf, icabıyla bağlı bulunduğu sırada ölürse veya fiil ehliyetini kaybederse, bu durum icabı hükümsüz kılmaz ve mirasçılar sözleşmeyi yerine getirmekle yükümlüdürler. Ancak bu durum maddi nitelikteki edimler için söz konusu olup, ölenin yada fiil ehliyetini kaybedenin şahsına bağlı olan edimlerde söz konusu değildir.

➤ İcabın bağlanma süresi içinde, fakat kabulden önce karşı taraf ölmüş veya fiil ehliyetini kaybetmişse, icabın yapılması konusunda, karşı tarafın şahsının özel olarak dikkate alınmasını gerektirmeyen hallerde, icabın bağlayıcılığı devam eder. Aksi takdirde icap bağlayıcılığını kaybeder¹⁰³.

b) Kabul

Kabul taraflar arasında bir sözleşmenin kurulması amacıyla icaba uygun olarak açıklanan irade beyanıdır ve kabul beyanının açıklanması ile birlikte sözleşme

¹⁰² OĞUZMAN, ÖZ, a.g.e., s. 51.

¹⁰³ <http://www.ezberim.com/hukuksal-danismanlik/119502-icap-kabul/> (Erişim: 01.08.2009)

kurulmuş olmaktadır. Hukuki niteliği itibari ile kabul, kurucu yenilik doğuran bir hakkın kullanılmasına yönelik olan, tek taraflı bir hukuki işlemdir¹⁰⁴. Kabul beyanı icaba uygun ve onu onaylar nitelikte olmalıdır. Kabul beyanının icabın bağlama süresi içinde icapçıya ulaştırılması gerekmektedir. Kabul beyanı sözlü yada yazılı şekilde açıklanabileceği gibi mümessil vasıtasıyla da açıklanabilir.

ba) Açık ve zımni kabul

Açık kabulde, kabul iradesi icapçının tereddüt ve yorumuna mahal vermeyecek şekilde açık bir irade beyanı ile yapılmaktadır. Nitekim kabul iradesi, kabulcü tarafından icapçıya yöneltilen söz veya hareketlerden açık bir şekilde anlaşılmaktadır. Açık beyan çoğu zaman evet veya hayır kelimeleriyle ifade edilmekte, bazı hallerde ileride oluşabilecek tereddütleri önlemek amacıyla, icaba uygun bir metni içermektedir. Zımni kabul durumunda ise, icapçı işin sahip olduğu özel nitelik ve durumun gereklerine göre açık bir kabul beyanını beklemek zorunda değilse, kabulcünün uygun bir sürede icabı reddettiğini bildirmemesi halinde sözleşme kurulmuş olmaktadır¹⁰⁵.

bb) Kabulden Dönme

Kabulcü de aynen icapçıda olduğu gibi kural olarak yaptığı kabul açıklaması ile bağlıdır. Fakat kabulcü, kabul haberi icapçıya ulaşmaya kadar kabulden dönme imkanına sahiptir. Hatta aynen icapta olduğu gibi, kabulün geri alındığı haberi, kabul haberiyle aynı anda yada daha sonra icapçıya ulaşsa bile, icapçı kabul haberinden önce kabulün geri alındığını öğrenirse kabul hükmünü yitirmektedir¹⁰⁶.

¹⁰⁴ EREN, a.g.e., s. 228.

¹⁰⁵ Açık ve zımni kabul hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. EREN, a.g.e., ss. 229-230-231-232.

¹⁰⁶ AKINTÜRK, OKAN a.g.e., s. 192.

bc) Ölüm ve Ehliyetsizlik Hallerinin Kabule Etkisi

Kabul beyanında bulunarak kabul iradesini açıklayan tarafın, bu beyanda bulunduktan sonra ölmesi yada fiil ehliyetini kaybetmesi halinde, kendisi açısından şahsi edimlerin ifasını gerektiren akitler dışında yani maddi edimlerin söz konusu olduğu hallerde, mirasçıları kabul beyanı neticesinde kurulan akitle bağlı olurlar.

4- Sözleşmenin Kurulduğu ve Hükümlerini Doğurduğu An

Sözleşmenin kurulduğu ve hükümlerini doğurduğu an, sözleşmenin hazır olanlar veya hazır olmayanlar arasında yapılmış olup olmamasına göre farklılık arz etmektedir.

Sözleşmenin hazırlar arasında yapılması durumunda, Borçlar Kanununun 4 üncü maddesine göre kabul beyanı ile sözleşme hem kurulmuş olur hemde o andan itibaren hükümlerini doğurmaya başlar. Yani bağlayıcılığı o andan itibaren söz konusudur¹⁰⁷.

Hazır olmayanlar arasında kurulan sözleşmelerde ise durum daha farklıdır. Borçlar Kanununun 5 inci maddesine göre, kabul beyanı icapçıya ulaştığı anda sözleşme kurulmuş olur. Ancak sözleşmenin hükümlerini doğurması kabul haberinin icapçıya ulaşması değil gönderilmesi ile başlar. Öte yandan sözleşmenin kurulması için açık bir kabul beyanının zorunlu olmadığı hallerde, sözleşme hükümlerini icap muhataba ulaştığı andan itibaren doğurmaya başlar¹⁰⁸. Bu ifadelerden anlaşıldığı üzere, hazır olmayanlar arasında yapılan sözleşmelerde, sözleşmelerin kuruldukları ve hükümlerini doğurdukları an farklılık arz etmektedir. Nitekim sözleşme meydana geldiği andan geriye doğru giderek daha önceki bir andan itibaren hüküm ifade

¹⁰⁷ Ancak taraflar aralarında sözleşmenin ileri bir tarihte hüküm doğurmasını kararlaştırabilirler. Bu husus sözleşmeden doğan borçların vadeye bağlanmasıyla aynı şey değildir. İlkinde sözleşme daha sonraki bir tarihte hüküm doğururken, ikincisinde sözleşme en başından hüküm ifade etmekte sadece sözleşmeden doğan borçların daha sonraki bir tarihte ifa edilmesi kararlaştırılmaktadır.

¹⁰⁸ KAYIHAN, a.g.e., s. 93.

etmeye başlamaktadır. Bu hususun önemi özellikle faizde görülür. Çünkü faiz, sözleşmenin meydana geldiği andan itibaren değil, kabul haberinin gönderildiği veya açık bir kabul haberine ihtiyaç olmayan hallerde ise icabın muhataba ulaştığı andan yani sözleşmenin hüküm ifade etmeye başladığı andan itibaren işlemeye başlayacaktır¹⁰⁹.

B- Haksız Fiilden Doğan Borçlar

1- Haksız Fiilin Tanımı

Borçlar Kanununun borç ilişkisinin kaynağı olarak düzenlediği unsurlardan birisi de haksız fiildir. Haksız fiil, literatürde bir kimsenin ister bilerek yani kasten, ister ihmal yoluyla yani taksirle olsun bir başkasının hukuka aykırı bir şekilde zarara uğramasına sebep olan eylem olarak tanımlanmaktadır¹¹⁰. Başka bir deyişle, bir kimse hukuka aykırı bir fiille başka bir kimseye zarar verirse, haksız fiille sebebiyet vermiş olur ve bunun sonucunda da zarar veren kimse ile uğradığı zarar nedeniyle mağdur olan taraf arasında bir borç ilişkisi meydana gelmiş olur.

Günlük yaşantımızda da sık sık haksız fiil oluşturan fiillere rastlamak mümkündür. Örneğin bir kimseyi öldürmek, yaralamak, hakaret etmek, arabasının camını kırmak, malına zarar vermek, bahçe duvarını yıkmak gibi eylemler haksız fiil niteliği taşımaktadır.

Sözleşmeden doğan borç ilişkisi ile haksız fiilden doğan borç ilişkisi arasında sorumluluk açısından önemli farklılıklar vardır. Sözleşmeden doğan sorumlulukta zarar verenle zarar gören arasında önceden kurulmuş bir borç ilişkisi mevcuttur. Haksız fiilde ise borç ilişkisi hukuk düzeni tarafından herkese yüklenmiş genel ve objektif bir ödevin ihlalden sonra kurulmaktadır. Nitekim haksız fiil sorumluluğunda kusurlu ve hukuka aykırı bir fiil ile başkasına zarar veren, bu zararı

¹⁰⁹ AKINTÜRK, OKAN a.g.e., s. 193.

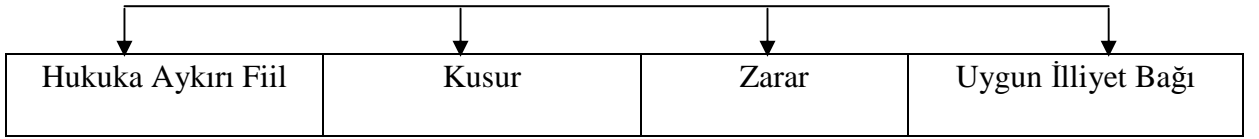
¹¹⁰ YILMAZ, a.g.e., s. 255.

gidermekle yükümlü olmaktadır¹¹¹. Haksız fiil sorumluluğunun söz konusu olabilmesi için failin kusurlu olması da arandığından, yani burada kusur, sorumluluğun kurucu unsuru olduğundan¹¹², bu sorumluluğa kusura dayanan sorumluluk da denilmektedir.

2- Haksız Fiilin Unsurları

Bir fiilin haksız fiil olarak değerlendirilebilmesi için bir takım unsurlara sahip olması gerekmektedir. Söz konusu bu unsurlar, aşağıdaki tabloda da gösterildiği üzere; hukuka aykırı fiil, kusur, zarar ve uygun illiyet bağıdır.

Şekil 6 : Haksız Fiilin Unsurları



a) Hukuka Aykırı Fiil

Haksız fiil nedeniyle bir borcun doğabilmesi için öncelikle bir fiilin mevcut olması gerekir. Nitekim kişinin haksız fiil nedeniyle ortaya çıkan zararı giderme borcu bu fiile dayanmaktadır. Burada sözü edilen fiil bir insan davranışıdır. Her insan davranışı önce düşünce sonra da düşünceyi eyleme geçirme aşamasından geçer. İnsan davranışı düşünce aşamasında kaldığı müddetçe haksız fiilden söz edilemez.

¹¹¹ T.C. Adalet Bakanlığı, **Türk Borçlar Kanun Tasarısı**, Ankara, Şubat, 2008, s. 13.

¹¹² EREN, a.g.e., s. 468.

Örneğin bir kişiyi öldürmeyi planlayan ve bu planı henüz eyleme dönüştürmeyen bir kişide fiil unsurunun gerçekleştiği söylenemez¹¹³.

Hukuka aykırı eylem olumlu bir davranışla işlenebileceği gibi olumsuz bir davranışla da işlenebilir¹¹⁴. Örneğin bir kimsenin, komşusunun duvarını yıkması olumlu davranışla işlenen haksız fiildir. Buna karşın, bir hasta bakıcının bakmakla yükümlü olduğu hastaya ilacını zamanında vermemesi yada doktorun kalp krizi geçiren bir hastaya gerekli müdahaleyi yapmayarak ölmesine neden olması olumsuz bir davranışla işlenen haksız fiildir.

Olumlu yada olumsuz bir eylemle bir başkasına zarar verildiğinde bir haksız fiilin doğmasının söz konusu olabilmesi için, bu eylemin ayrıca hukuka aykırı nitelikte de olması gerekmektedir. Hukuka aykırılık, kişilerin hukuken korunan değerlerini zarardan uzak tutmayı düşünen ve bu amaçla emir ve yasaklar içeren davranış normlarına aykırı hareket edilmesidir¹¹⁵.

Bazen zarar verici eylem kusurla işlendiği halde, ortada öyle durumlar vardır ki bunlar eylemin hukuka aykırılığını ortadan kaldırmaktadır. Borçlar Kanununda düzenlenmiş olan hukuka uygunluk nedenleri şunlardır¹¹⁶;

- Meşru müdafaa
- Zorda kalma (İztırar) hali
- Kendi hakkını güç kullanmak suretiyle koruma
- Kamu hukukundan doğan bir yetkinin kullanılması
- Kamu yararı
- Özel hukuktan kaynaklanan bir yetkinin kullanılması
- Zarar görenin rızası
- Üstün nitelikli özel yarar

¹¹³ KAYIHAN, a.g.e., s. 160.

¹¹⁴ Aydın ZEVKLİLER, **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, Temel Bilgiler, Turhan Kitapevi, Ankara, Ağustos 2001, s. 114.

¹¹⁵ ZEVKLİLER, a.g.e., s. 114.

¹¹⁶ Bu konu hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. KAYIHAN, a.g.e., s. 161-162-163-164-165-166-167-168.

b) Kusur

Borçlar hukukunda tarif edilmemiş bir kavram olmasına rağmen genel bir ifade ile kusur, hukuka aykırı sonucu istemiş olmamakla birlikte hukuka aykırı davranıştan kaçınmak konusunda iradenin yeteri derecede kullanılmaması olarak tanımlanabilir¹¹⁷. Kusur eylemi işleyen hakkında yürütülen bir değer yargısıdır ve faille ilgili subjektif bir nitelendirmedir¹¹⁸. Hukuka aykırılık haksız fiilin objektif ögesini oluştururken, kusur haksız fiilin subjektif ögesini oluşturmaktadır.

Haksız fiil sorumluluğu bir kusur sorumluluğudur ve ispat yükü zarar görene ait olup zarar gören kişi sadece zararını değil, zarar veren kişinin kusurunu da ispatlamak durumundadır¹¹⁹. Borçlar Kanununda haksız fiilin unsuru olarak kusura kast¹²⁰, ihmal, teseyyüp¹²¹, tedbirsizlik kelimeleri ile işaret edilmeye çalışılmıştır ve doktrinde kusurun yoğun şekline kast, hafif şekline ise ihmal denilmektedir. Kusurdan söz edilebilmesi için, zarar veren davranışı yapan kişinin kusur yeteneğine sahip olması gerekmektedir. Kusur yeteneği ise kişinin temyiz gücüne sahip olmasını ifade eder. Ayırt etme gücüne sahip olmak Medeni Kanunda, kişinin yaşının küçüklüğü yüzünden veya akıl hastalığı, akıl zayıflığı, sarhoşluk yada bunlara benzer sebeplerden biriyle akla uygun bir şekilde davranma yeteneğine sahip olmaması olarak tanımlanmıştır. Dolayısıyla ayırt etme gücüne sahip olmayan bir kimsenin eyleminin kusurlu olduğunu söylemek mümkün değildir¹²².

Bir kişinin hukuka aykırı ve zarar doğurucu bir eylemden sorumlu tutulabilmesi için kural olarak kusurlu bulunması gerekmektedir. Bu kuralın istisnasız bir biçimde uygulanması bazen hakkaniyete aykırı sonuçların doğmasına

¹¹⁷ OĞUZMAN, ÖZ, a.g.e., s. 526.

¹¹⁸ Mustafa Reşit KARAHASAN, **Türk Borçlar Hukuku**, Genel Hükümler, Birinci Cilt, Beta Yayınları, İstanbul, 2003, s. 483.

¹¹⁹ Ali ÇİVİ, Denise UNKAN, **İsviçre Medeni Kanunu ve Borçlar Kanunu'nun Alınışının 80. Yılı Sempozyumu**, İstanbul Ticaret Odası, İstanbul 2007, s. 88.

¹²⁰ Kast haksız bir sonucun elde edilmesi için bilerek ve istenerek yapılan iradi faaliyettir.

¹²¹ Arapça kökenli olan teseyyüp kelimesi, kelime anlamı olarak kayıtsızlık, tembellik, ihmalcilik gibi anlamlarda kullanılmaktadır.

¹²² Hasan Tahsin GÖKCAN, **Hukukumuzda Haksız Fiil Sorumluluğu ve Tazminat Davaları**, Seçkin Yayınları, Ankara 2003, s. 28.

sebeup olabilmektedir¹²³. İŖte bu sebeple kusur sorumluluğuna kati bir suretle bağlı kalınmanın doğru olmadığı kabul edilerek, sorumlu tutulan kiŖinin sorumlu olmasa da bazı hallerde sorumlu tutulabileceği kabul edilmiŖtir. BaŖlıca üç temel baŖlıkta toplanabilecek olan kusursuz sorumluluk halleri Ŗunlardır¹²⁴;

- Hakkaniyet sorumluluğu
- Gözetim ve özen gösterme borcundan doğan sorumluluk
 - İstihdam edenin (adam alıŖtıranın) sorumluluğu
 - Hayvan idare edenin sorumluluğu
 - Ev başkanının sorumluluğu
 - Bina ve yapı eseri sahibinin sorumluluğu
 - TaŖınmaz malikinin sorumluluğu
- Motorlu taŖıt aracı iŖletenlerin sorumluluğu

c) Zarar

Haksız fiil sorumluluğunun doğabilmesi için gerekli olan öğelerden diğeri de zarardır. Nitekim yapılan eylem hukuka aykırı olsa ve kusurla iŖlense bile eğer eylem sonucunda ortaya bir zarar çıkmıyorsa bu durumda haksız fiil sorumluluğundan söz edilemez.

Zarar, bir kimsenin kendi rızası dıŖında malvarlığında meydana gelen azalmalardır¹²⁵. Hukuk dilinde ise zarar dar ve geniŖ anlamlarıyla kullanılmaktadır. Dar anlamdaki zarar maddi zararı¹²⁶ ifade etmekte ve yukarıda da tanımlandığı gibi

¹²³ ZEVKLİLER, a.g.e., s. 120.

¹²⁴ Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. ZEVKLİLER, a.g.e., ss. 122-123-124-125-126-127.

¹²⁵ OĞUZMAN, ÖZ a.g.e., s. 514.

¹²⁶ Zarar verici eyleme maruz kalan kiŖinin malvarlığında zarar verici eylem nedeniyle meydana gelen durum ile bu eylemden önce mevcut olan durum arasındaki fark maddi zarar olarak ifade edilir. Maddi zararın söz konusu olabilmesi için zarar verici eylemden önceki duruma göre

maddi zarar kişinin malvarlığında iradesi dışında meydana gelen zarar olarak ifade edilmektedir. Geniş anlamda zarar ise malvarlığı dışında kişinin şahıs varlığı haklarında da meydana gelen zararları yani manevi zararları¹²⁷ da kapsamaktadır¹²⁸. Örneğin, bir kişinin ağır bir şekilde dövülerek hastaneye yatmasına sebep olduğunda, ödenecek hastane, hekim, ilaç giderleri ile hastanede kaldığı süre içerisinde çalışmamasından doğan kazanç kaybı, parayla ölçülebilir değerler olduğundan maddi zararlardır. Ancak kişi bu dövülme olayı sonucunda günlerce hastanede yatarak psikolojik tedavi görürse bu durumda maddi zararlarla birlikte manevi zararın doğması da söz konusu olmaktadır.

d) Uygun İlliyet Bağı

Haksız fiil sorumluluğunun dördüncü zorunlu unsurunu da uygun illiyet bağı oluşturmaktadır. Hukuki sorumluluğu doğuran unsurlar arasında illiyet bağı büyük bir önem taşımaktadır. Nitekim illiyet bağı sorumluluğun asli şartı, tazminat hukukunun da temel ilkesini oluşturmaktadır. Bu şart olmadan kişinin sorumlu tutulması düşünülemez. İlliyet bağı, meydana gelen zararlarla söz konusu davranış veya olay arasında bir sebep-sonuç ilişkisinin bulunmasını gerektirir ki; hukukta gerçekleşen zararlarla sorumluluğun bağlandığı olay ve davranış arasındaki sebep-sonuç ilişkisine illiyet bağı denilmektedir¹²⁹.

Fakat bir sonucu, ondan önce oluşan birçok olaya bağlı tutmak ve onların her birini olayın nedeni olarak değerlendirmek mümkündür. Örneğin, bir kimseyi elinde bıçakla kovalayan kişiden kaçarken caddeye çıkıp kendisine bir arabanın çarpması

eylemiden sonra malvarlığında bir eksilmenin meydana gelmesi gerekmektedir. **Ayrıntılı bilgi için bkz. EREN, a.g.e., ss. 473-482 arası**

¹²⁷ Bir kişinin, kişiliğini yani şahıs varlığını oluşturan hukuki değerlerin ihlali nedeniyle uğramış olduğu kayıp manevi zararı ifade etmektedir. Şahıs varlığı yada kişilik hakları, bir kimsenin kişi olarak taşıdığı, hukukça korunan kişilik değerlerinin tümünü ifade etmektedir. Kişinin hayatı, vücut bütünlüğü, şerefi, ismi, ticari itibarı gibi değerler kişilik değerlerini, dolayısıyla da kişilik haklarını oluşturmaktadır. Bu değerlere saldırıda bulunulması objektif olarak kişinin şahıs varlığında eksilmeye neden olur. Diğer yandan bu saldırı sonucunda mağdurun iç dünyası da yıkılır, ruhsal bütünlüğü bozulur, yaşama zevk ve sevinci ile huzur ve mutluluk duygularında eksilme olur. **EREN, a.g.e., s.483, GÖKCAN, a.g.e., s. 32.**

¹²⁸ GÖKCAN, a.g.e., s. 30.

¹²⁹ EREN, a.g.e., s. 487.

sonucu hastaneye kaldırılan kimse hastanede uygulanan yanlış tedavi nedeniyle sakat kalıp iş görmez hale gelir ve bu sebeple iflas ederse ve eşi de intihar ederse, iflastan doğan zararın nedeni tedavideki hata nedeniyle iş görmez hale gelmesi; arabanın çarpması sonucu yaralanması ve hastaneye gitmek zorunda kalması; bıçaklı bir kişi tarafından kovalandığı için caddeye fırlaması olaylarından her birisidir. Ancak bu olayların hepsi de illiyet bağı açısından doğan zararın nedeni değildir. Bunların içerisinde, yaşam deneyimlerine göre, sonucu meydana getirmeye en uygun olan neden uygun illiyet bağı olarak seçilir. Verilen örnekte zararlı sonuca yani iflase neden olan olay, yanlış tedavi sonucunda kişinin iş görmez hale getirilmesidir¹³⁰.

3- Haksız Fiilin Sonuçları

Yukarıda açıkladığımız dört ögenin yani hukuka aykırı bir eylem, kusur, zarar ve uygun illiyet bağının bir arada bulunması durumunda, haksız fiil sorumluluğunun koşulları tamamlanmış olur ve bu durumda yaptığı eylemle haksız fiile sebep olan kişinin verdiği zararı tanzim etmesi gerekir. Haksız fiil sorumluluğu nedeniyle verilen zarar karşılığı yapılan ödemeye de haksız fiil tazminatı denilmektedir.

Haksız fiil tazminatı kendi arasında maddi tazminat ve manevi tazminat olarak ikiye ayrılmaktadır. Maddi tazminatın tanzim edilmesi de nakdi tanzim yada aynen tanzim şeklinde olmaktadır. Nitekim nakden tanzim, zarar gören kişinin malvarlığında meydana gelen zararın para ile giderilmesidir. Aynen tanzim ise, örneğin kırılan camın yerine yenisinin takılmasında olduğu gibi, para ödemesinde bulunmak yerine, mağdurun malvarlığının zarardan önceki eski haline getirilmesidir¹³¹.

Tazminat şekli ve miktarı bizzat hakim tarafından belirlenmektedir. Davacı haksız fiil nedeniyle zarara uğrayan kişi, davalı ise haksız fiilden sorumlu

¹³⁰ ZEVKLİLER, a.g.e., s. 129.

¹³¹ Maddi tazminatın özel bir şekli de destekten yoksun kalma tazminatı adını taşımaktadır. Bu tazminat, haksız fiil sonucunda kişinin ölümüne sebebiyet verilmesi halinde, ölen kişinin sağlığında bakmakla yükümlü olduğu kişilerin, kendilerine bakan kişiyi kaybetmeleri nedeniyle istedikleri tazminattır. **ZEVKLİLER, a.g.e., s. 130.**

olan kişidir. Haksız fiilin koşullarını ve özelliklede zararın ve kusurun varlığını, haksız fiilden zarar gören taraf yani davacı ispatlamak zorundadır. Öte yandan hakim, mağdurun zarara razı olduğu veya zararın meydana gelmesinde mağdurun da kusurunun bulunduğu durumlarda, tazminat miktarında indirim gidebilir veya tamamen ortadan kaldırabilir¹³².

C- Sebepsiz Zenginleşmeden Doğan Borçlar

Sözleşmeden doğan ve haksız fiilden doğan borçlardan sonra borcun kaynağını oluşturan öğelerden birisi de sebepsiz zenginleşmeden doğan borçlardır. Sebepsiz zenginleşme Borçlar Kanununun 61 inci ve 66 ncı maddeleri arasında düzenlenmiştir. Sebepsiz zenginleşme terimi yerine çeşitli kaynaklarda “haksız iktisap”, “sebepsiz mal iktisabı”, “sebepsiz mal kazanma”, “haksız mal edinme” vb. terimlerde kullanılmaktadır.

1- Sebepsiz Zenginleşmenin Tanımı

Sebepsiz zenginleşme, bir kimsenin haklı bir neden olmaksızın diğer bir kimse zararına kazanımda bulunması olarak tanımlanabilir¹³³. Diğer bir ifade ile sebepsiz zenginleşme yeterli veya meşru bir sebep olmadan, bir malvarlığının diğer bir malvarlığı aleyhine artması olarak da ifade edilebilir. Böylece bir malvarlığı haksız olarak çoğalırken diğer malvarlığı haksız olarak eksilmektedir¹³⁴.

Sebepsiz zenginleşme denilen olayın meydana gelebilmesi için illa bir sözleşme ilişkisinin veya bir haksız eylemin bulunması gerekmemektedir. Sözleşme ve haksız fiilden farklı bir borç kaynağını oluşturan sebepsiz zenginleşme, bir insan eylemi ile oluşabileceği gibi bir hayvan eylemi yada doğal olaylar neticesinde de

¹³² AKINTÜRK, OKAN a.g.e., s. 107.

¹³³ YILMAZ, a.g.e., s. 594.

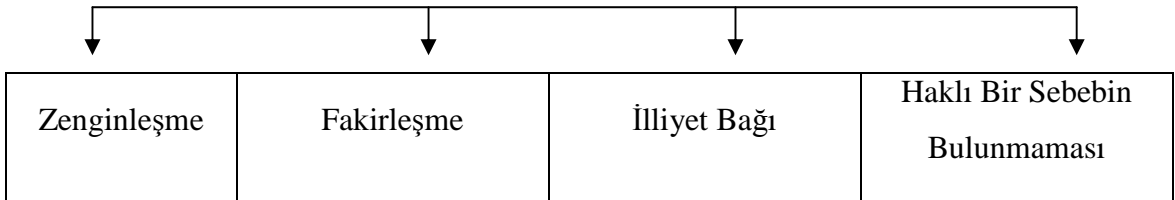
¹³⁴ KAYIHAN, a.g.e., s.195.

meydana gelebilir¹³⁵. Sipariş edilen mal karşılığında banka hesabına yatırılan paranın soyadı benzerliğinin meydana getirdiği karışıklık nedeniyle satıcı yerine bir başkasının hesabına yatırılması insan eylemi ile oluşan, bir çiftçinin keçilerinin bir kısmının komşusunun koyunlarına karışması hayvan eylemi ile oluşan, bir kimsenin tarlasındaki harmanın rüzgarın etkisiyle yan tarladaki harmanlara karışması ise doğal olaylar sonucu oluşan sebepsiz zenginleşmeye örnek olarak verilebilir.

2- Sebepsiz Zenginleşmenin Unsurları

Sebepsiz zenginleşme nedeniyle iade borcunun doğabilmesi için sebepsiz zenginleşmenin aşağıdaki tabloda gösterilen şartlarının gerçekleşmesi gerekmektedir.

Şekil 7 : Sebepsiz Zenginleşmenin Unsurları



a) Zenginleşme

Sebepsiz zenginleşme davasının açılabilmesinin ilk şartı bir kimsenin malvarlığında bir çoğalmanın yani zenginleşmenin meydana gelmesidir¹³⁶. Bunun ise mutlaka malvarlığının aktif kısmında bir artışın olmasıyla meydana gelmesi şart

¹³⁵ ZEVKLİLER, a.g.e., s.133.

¹³⁶ Arif KOCAMAN, **Temel Hukuk Bilgisi**, Tesmer Yayınları No:74, Ankara, 2007, s. 97.

olmayıp, örneğin normal olarak malvarlığından çıkması gereken bir değer in çıkmayarak malvarlığının eksilmemesi şeklinde gerçekleşmesi de mümkündür¹³⁷.

b) Fakirleşme

Fakirleşme kişinin malvarlığının azalmasıdır. Bir kişinin malvarlığının azalması malvarlığının aktifinde azalma yada pasifinde artma şeklinde ortaya çıkabilmektedir. Örneğin A şahsının hesabından yanlışlıkla B şahsına ödeme yapılmışsa A'nın malvarlığının aktifinde azalama meydana gelmiştir. Buna karşılık B şirketi bankadan kredi aldığı halde bu kredi B'nin ortağı olan A'nın hesabına yazılmışsa bu durumda A'nın pasifindeki artma suretiyle malvarlığı azalmıştır¹³⁸.

Öte yanda malvarlığında azalmanın meydana gelmesi, aktifte muhtemel artışın yada pasifte muhtemel azalmanın engellenmesi şeklinde de oluşabilmektedir. Örneğin, A yolcu taşımacılığında kullandığı otomobilini tamir için B'ye vermiştir. B bu otomobili tamir ettikten sonra hemen teslim etmeyip bir süre kendisi kullanırsa, A bu süre zarfında yolcu taşıyamayacağı için malvarlığının aktifinde meydana gelecek olan muhtemel artış B tarafından engellenmiş olacaktır. Aynı şekilde A'nın tarlası yanlışlıkla B adına tescil edilmiş ve B yıllarca tarlayı ekmiştir. Daha sonra A, B aleyhine dava açarak tarlasını geri almıştır. A bu süre içerisinde tarlayı ekmiş olsaydı, malvarlığının aktifinde artış meydana gelecekti ancak B bu artışı engellemek suretiyle A'nın malvarlığında azalmaya sebebiyet vermiştir¹³⁹.

c) İlliyyet Bağı

Sebepsiz zenginleşmeye dayanan bir alacak hakkının doğabilmesi için, malvarlığında azalma meydana gelen kişinin fakirleşmesiyle malvarlığında artış

¹³⁷ AKINTÜRK, (2006) a.g.e., s. 98.

¹³⁸ KILIÇOĞLU, a.g.e., s. 374.

¹³⁹ KILIÇOĞLU, a.g.e., s. 374.

meydana gelen kişinin zenginleşmesi arasında illiyet bağının bulunması gerekmektedir. Diğer bir deyişle, bir malvarlığındaki çoğalma diğer malvarlığındaki eksilmeden ileri gelmiş olmalı, yani zenginleşmeyle fakirleşme arasında bir sebep sonuç ilişkisinin kurulması gerekmektedir¹⁴⁰.

Sebepsiz zenginleşme halinde aranan illiyet bağı ile haksız fiillerdeki illiyet bağına birbirine karıştırmamak gerekmektedir. Haksız fiillerde failin davranışıyla zarar arasında illiyet bağının varlığı aranırken, sebepsiz zenginleşmede herhangi bir davranıştan bağımsız şekilde, fakirleşme ile zenginleşme arasında bir sebep sonuç ilişkisi aranmaktadır. Örneğin, A'nın tarlasındaki tahılların rüzgar nedeniyle başkasının tarlasına sürüklenmesi ve sürüklendiği tarla sahibi olan B'nin koyunları tarafından yenilmesi halinde, B'nin hiçbir davranışı olmamasına rağmen, A'nın uğradığı kayıp ile B'nin masraftan kurtulması arasında illiyet bağı vardır¹⁴¹.

d) Haklı Bir Sebebin Bulunmaması

Sebepsiz zenginleşmenin söz konusu olabilmesi için zenginleşmenin haklı bir sebebe dayanmaması gerekir¹⁴². Borçlar Kanununun 61 inci ve 62 inci maddelerinde öngörülen haklı bir sebep olmaksızın zenginleşme halleri dört grupta toplanmaktadır¹⁴³;

➤ Hukuki sebebin geçerli olmaması (örneğin geçersiz bir sözleşmeye dayanılarak verilen şeyler, sözleşmenin geçersiz olması nedeniyle geri alınması gerektiğinden zenginleşme haksızdır.)

➤ Hukuki sebebin gerçekleşmemiş olması (örneğin koşula bağlı olarak bisikletin teslim edilip, sınıfını geçerse kendisinin olacağını vaat edilmesi, fakat teslim alan kişinin sınıfını geçmemesi halinde koşulun gerçekleşmemesi nedeniyle zenginleşme haksızdır ve bisikletin geri verilmesi gerekmektedir.)

¹⁴⁰ KAYIHAN, a.g.e., s. 186.

¹⁴¹ OĞUZMAN, ÖZ a.g.e., s. 736.

¹⁴² KOCAMAN, a.g.e., s. 97.

¹⁴³ KAYIHAN, a.g.e., s. 199.

➤ Hukuki sebebin ortadan kalkması (örneğin bir taksitle satım sözleşmesinde, satıcının sattığı malı teslim etmesi, alıcının da bazı taksitleri ödedikten sonra geri kalanı ödeyemeyeceğini bildirmesi ve bu nedenle satıcının sözleşmeyi fesih etmesi halinde zenginleşme haksızdır¹⁴⁴.)

➤ Borç olmayan şeyin ödenmesi (Borç olmayan şeyin ödenmesi nedeniyle sebepsiz zenginleşme davası açılabilmesi için üç şartın gerçekleşmesi gerekmektedir. Bu şartlardan ilki, fakirleşenin borcun ifası amacıyla ödemedede bulunmasıdır. İkincisi, ödenmesi gereken bir borcun mevcut olmamasıdır ki burada önemli olan nokta, ödeme anında borcun mevcut olmamasıdır. Ve son olarak da, ödemedede bulunanın yanılarak kendisini borçlu sanmasıdır. Nitekim borçlu olmadığını bildiği halde ödemedede bulunan kişi verdiğini geri isteyemez. Çünkü bu amaçla yapılan bir ödemenin kural olarak bağışlama amacıyla yapıldığı kabul edilmektedir.)

3- Sebepsiz Zenginleşmenin Sonuçları

Sebepsiz zenginleşmenin yukarıda belirtilen öğeleri tamamsa, sebepsiz olarak iktisap edilen şeyin geri verilmesi mükellefiyeti doğmaktadır¹⁴⁵. Borçlar Kanunu geri verme borcunun kapsamı konusunda bir ayırım yapmıştır. Buna göre zenginleşen kişi eğer iyi niyetli ise yani zenginleşme konusu olan şeyi geri vermek zorunda olduğunu bilmiyorsa yada bilmesi gerekmiyorsa, geri verme zamanında elinde ne kalmışsa onu vermekle yükümlüdür. Eğer geri vermeye konu olan şey elinden çıkmışsa bir iade borcu doğmamaktadır. Ancak elinden çıkan şeyin yerine başka bir şey edinmişse, bu durumda eline yeni geçen şeyin kendisini yada parasını vermek zorundadır. Ayrıca iyi niyetli zenginleşen, elindeki şey için yaptığı zorunlu ve yararlı giderleri¹⁴⁶

¹⁴⁴ KAYIHAN, a.g.e., s. 197, ZEVKLİLER, a.g.e., ss. 135-136.

¹⁴⁵ Şanal GÖRGÜN, **Hukukun Temel Kavramları**, Genişletilmiş Beşinci Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 1996, s. 109.

¹⁴⁶ Zorunlu giderler bir şeyin muhafaza edilmesi veya işletilmesi için hayatın normal akışı çerçevesinde kaçınılması mümkün olmayan giderlerdir. Örneğin, makinenin paslanmaması için, hayvanların beslenmesi için yapılan giderler zorunlu giderlerdir. Yararlı giderler ise, eşyanın verimini ve kıymetini arttırmak için yapılan giderlerdir. Örneğin, makinenin bakımının yaptırılması, hayvanın veterinerine götürülmesi yararlı giderlerdir. Lüks giderler ise, zorunlu ve yararlı nitelikte olmayan, sadece şeyi güzelleştirmek için yapılan giderlerdir. Makinenin oda

isteyebilmektedir. Buna karşılık zenginleşen iyi niyetli de olsa lüks giderleri isteyemez. Lüks gideri şeye zarar vermeden ayırabiliyorsa, o takdirde lüks gideri asıl şeyden söküp alabilir¹⁴⁷. Zenginleşen kişi kötü niyetli ise, zenginleşmenin tümünü iade etmek zorundadır¹⁴⁸. Kötü niyetle zenginleşen kişi de geri verme zamanında şeye yaptığı zorunlu ve yararlı giderleri geri isteyebilir. İyi niyetli zenginleşenden farklı olarak, zorunlu giderler her halükarda ödenirken yararlı giderlerin geri verme zamanındaki değeri oranında ödeme yapılmaktadır. Örneğin, kötü niyetli zenginleşen makine için kılıf yaptırdıysa fakat kılıf yırtıldıysa, artık o kılıfın ödenmesini davacıdan isteyemez. Kötü niyetli zenginleşen de lüks giderleri isteyemez ancak aynen iyi niyetli zenginleşende olduğu gibi söküp alabilir.

4- Sebepsiz Zenginleşme Davasının Açılmayacağı Haller

Bazı hallerde, haksız yere yapılan bir ödeme sonucunda, bir kişinin malvarlığında artış diğer kişinin malvarlığında azalış olsa bile sebepsiz zenginleşme nedeniyle dava açılamaz. Kanunda sayılan söz konusu bu halleri şöyle sıralamak mümkündür;

➤ Zamanaşımına uğramış bir borcun ödenmesi. (zamanaşımına uğramış bir borcun borçlusu, bu borcu ödemek zorunda değildir. Ancak borçlu, mecbur olmadığını bildiği halde kendiliğinden bu borcu öderse artık sebepsiz zenginleşme hükümlerine dayanarak dava açıp ödediğini geri isteyemez.)

➤ Ahlaki bir görevin yerine getirilmesi için verilen şeyler. (örneğin, kişi yoksul olan komşusunun çocuğunu okutmuş yada bağışta bulunmuşsa artık bunu sebepsiz zenginleşme hükümlerine göre geri isteyemez.)

çinde korunması mümkünken özel bir camekan yaptırılıp o camekan içinde korunması lüks gidere örnek verilebilir.

¹⁴⁷ ZEVKLİLER, a.g.e., ss. 136-137.

¹⁴⁸ KOCAMAN, a.g.e., ss. 97-98.

➤ Ahlaka ve hukuka aykırı bir amaçla yapılan ödemeler. (örneğin, bir kimseye adam öldürmesi için para veren, o kişinin adamı öldürmekten vazgeçmesi durumunda, verdiği parayı sebepsiz zenginleşme hükümlerine göre geri isteyemez.)

V- BORCU SONA ERDİREN HALLER

Borçların sona ermesi borç ilişkisinin ortadan kalkmasını ifade etmektedir. Alacaklı, borçlu ve edim üzerine kurulan borç ilişkisinde, borçlunun borçtan kurtulması ve alacaklının alacak hakkının kalmadığı durum, borç ilişkisinin sona ermesi olarak ortaya konulmaktadır. Bu duruma borçlu açısından borcun sukutu, alacaklı açısından alacağın düşmesi denilmektedir. Borç ilişkisinin sona erme halleri genel olarak geniş anlamda ve dar anlamda ele alınmaktadır.

A- Geniş Anlamda Sona Erme

Borç ilişkisi geniş anlamda;

➤ Borç ilişkisinde belirlenen şekilde tam bir ifanın gerçekleşmesi, (Kurulan her borç ilişkisinde temel amaç ifadır. Nitekim borç ilişkisi, borçlunun edimini, alacaklıyı tatmin edecek şekilde ifa etme amacına dayanmaktadır. Borcun ifa edilmesiyle birlikte borç ilişkisi sona erer. Çünkü borcun ifa edilmesiyle edim ortadan kalkacağı için borç ilişkisi de ortadan kalmaktadır¹⁴⁹.)

➤ Tarafların borç ilişkisini anlaşma yoluyla sona erdirmeleri, (bozma) (Taraflar karşılıklı olarak anlaşarak aralarındaki borç ilişkisini tümüyle ortadan kaldırırlar. Bozmada karşılıklı fesih hali söz konusudur ve taraflar sözleşme

¹⁴⁹ Doğan ŞENYÜZ, **Borçlar Hukuku**, Genel ve Özel Hükümler, 3. Baskı, Ekin Kitapevi Yayınları, Bursa, 2006, s.144.

serbestisi çerçevesinde nasıl sözleşmeyi kanuni sınırlara uyarak yapıyorlarsa, bu sefer de yaptıkları sözleşmeyi bozabilirler¹⁵⁰.)

➤ İlişkiyi taraflardan birinin sona erdirmesi (fesih) veya sürekli edimleri içeren sözleşmelerde taraflardan birisinin sözleşmenin devam ettiği sırada sözleşmeyi sona erdirmesi, (dönme) (Kanun veya sözleşmeye dayanan yetki çerçevesinde taraflardan birisi sözleşmeden dönebilir veya sözleşmeyle tanınan cayma hakkı çerçevesinde kullanılacak bir fesih yetkisiyle borç ilişkisi sona erdirilebilir.)

➤ Hata, hile, ikrah gibi kanunda sayılan nedenlerle, taraflardan birisinin iptal hakkını kullanması¹⁵¹, (Hataya düşen taraf hataya düştüğünü öğrendiği tarihten itibaren, hileye maruz kalan taraf hileyi öğrendiği tarihten itibaren, ikraha maruz kalan taraf ise, korkunun üzerinden kalkmasından itibaren bir yıl içerisinde sözleşmeyi hükümsüz kılmak amacıyla iptal beyanında bulunabilmektedir¹⁵².)

ile sona ermektedir.

B- Dar Anlamda Sona Erme

Borç ilişkisi dar anlamda ibra, tecdit, alacaklı ve borçlu sıfatının birleşmesi, takas, kusursuz imkansızlık ve zamanaşımı gibi nedenlerle sona ermektedir. Aşağıda bu konulara kısaca değinilmiştir.

¹⁵⁰ ŞENYÜZ, a.g.e., s. 144.

¹⁵¹ Serdar YAVUZ, **KPSS ve Diğer Kurum Sınavlarına Yönelik Hukuk**, Palme Yayıncılık, Ankara, 2005, s. 190.

¹⁵² Bu konuda ayrıntılı bilgi için, **Bkz. ŞENYÜZ, a.g.e., ss.35-36, 38.**

1- İbra

Borcun sona ermesini sağlayan özel bir sona erme sebebi¹⁵³ olan ibraya borçtan kurtarma sözleşmesi de denilmektedir. Borçlar Kanunu borcu sona erdiren sebepler arasında ibraya yer vermemiştir. Halbuki Borçlar Kanunumuzun kaynağı olan İsviçre Borçlar Kanununda ibraya yer verilmiştir ve buna göre alacak, ibra ile tamamen veya kısmen, borcun doğumu yasaya veya tarafların anlaşmasına göre şekle bağlı olsa bile, herhangi bir şekle bağlı olmadan ortadan kaldırılabilir¹⁵⁴. İbra alacaklının tek taraflı irade açıklaması olmayıp, hukuki niteliği itibari ile alacaklı ve borçlu arasında yapılan bir sözleşmeye dayanmaktadır. Bu nedenle de ibra suretiyle borç ilişkisinin ortadan kalkmasına sebep olan sözleşmeye ibra sözleşmesi denilmektedir¹⁵⁵. İbra alacaklının tek taraflı irade beyanı olmadığından, borçlu ibrayı kabul etmediği müddetçe borç ilişkisi devam eder.

İbra borcun tamamını kapsayabileceği gibi bir kısmı üzerinde de söz konusu olabilir ki buna kısmi ibra denilmektedir. Bu durumda borcun kalan kısmı için alacaklı ifayı talep edebilecektir. Öte yandan, ibra kısmen ifa edilmiş bir borcun tamamı üzerinde yapılmış olabilir ki bu durumda ifa edilmiş olan kısım Borçlar Kanunu, 61 inci maddeye göre iade edilmelidir¹⁵⁶.

2- Tecdit (Yenileme)

Tecdit alacaklı ve borçlunun aralarında anlaşarak eski borcu sona erdirmeleri fakat eski borç yerine yeni bir borç meydana getirmeleridir¹⁵⁷. Borcu sona erdiren tecdit, ya borcun konusunun veya tabii olduğu hükümlerin yada borcun sebebinin

¹⁵³ K. Nuri TURANBOY, **İbra Sözleşmesi**, Yetkin Yayınları, Ankara, 1998, s. 23.

¹⁵⁴ Selçuk BEYAZYÜZ, Tan Tahsin ZAPATA, **Borçlar Hukuku**, Savaş Yayınevi, Ankara 2005, s.187.

¹⁵⁵ ŞENYÜZ, a.g.e., ss 144-145.

¹⁵⁶ Ali Naim İNAN, **Bankacılar İçin Borçlar Hukuku Bilgisi**, Gözden Geçirilmiş, Değiştirilmiş ve Genişletilmiş Beşinci Baskı, Ocak 2001, s. 150.

¹⁵⁷ YAVUZ, a.g.e., s. 190.

veya taraflarının değişmesi şeklinde meydana gelebilir¹⁵⁸. Tecditin meydana gelebilmesi için aranan şartlar aşağıda tablo olarak gösterilmiştir.

şekil 8 : Tecdit' in şartları

Eski Borcun Ortadan Kaldırılması	Geçerli Bir Yeni Borç Meydana Getirilmesi	Yeni Doğan Borcun Eski Borçtan Farklı Olması	Tarafların Yenileme Konusunda Açıkça Anlaşmaları
----------------------------------	---	--	--

Tecdit durumunda eski borç ilişkisi edim yerine getirilmeksizin tamamen ortadan kalkar ve artık eski borç ilişkisinin yerini alan yeni borç ilişkisi hükümlerini doğurmaya başlar. Ayrıca yeni borcun meydana gelmesiyle eski borcun kaldırılması arasında illiyet bağı da aranmaktadır. Bu nedenle eski borcun ortadan kaldırılmasıyla yeni borcun meydana gelmesi ilişkilendirilemiyorsa tecditten bahsetmek mümkün değildir. Ayrıca eski borç tecdit yoluyla ortadan kalkarken kefalet, rehin, faiz gibi fer'i haklar da ortadan kalkar ve eski borca ait olan def'iler yeni borç ilişkisi için ileri srlemez¹⁵⁹.

Tecdit tarafların anlaşmasıyla meydana gelmektedir. Tecdit anlaşmasında aranan koşullardan birisi de tecdit iradesinin bulunmasıdır. Tecdit iradesi aranmadan yapılan ve dolayısıyla tecdit sayılmayan haller ise Borçlar Kanunu md. 114 ve 115' te belirtilmiştir ve bu haller¹⁶⁰;

- Mevcut bir borç için kambiyo taahhüdünde bulunmak,
- Yeni bir kefaletname vermek,
- Yeni bir alacak senedi vermek,

¹⁵⁸ OğUZMAN, Z, a.g.e., s. 436.

¹⁵⁹ şENYüZ, a.g.e., s. 146.

¹⁶⁰ şENYüZ, a.g.e., s. 146 ; BEYAZYÜZ, ZAPATA, a.g.e., s. 189.

- Çeşitli işlemlerin cari hesaba geçirilmesidir.

3- Alacaklı ve Borçlu Sifatının Birleşmesi

Alacaklı ve borçlu sıfatının aynı kişide birleşmesi de borcu sona erdiren sebeplerden birisidir. Alacaklı ve borçlu sıfatının bir kişide birleşmesi, ölüm veya sağlar arasındaki işlemlerde olduğu gibi, çeşitli nedenlerden kaynaklanabilir¹⁶¹. Örneğin, alacaklı olan kişinin, borçlunun ölümü nedeniyle onun mirasçısı olması, veya bir işletmenin bütün aktif ve pasifiyle devralınması ve devralanın, devraldığı işletmeye bir borcunun bulunması hallerinde alacaklı ve borçlu sıfatları aynı kişide birleşmiştir¹⁶².

Alacaklı ve borçlu sıfatının aynı kişide birleşmesi borcu bütün fer'ileriyle birlikte sona erdirir¹⁶³. Yani alacaklı ve borçlu sıfatının aynı kişide birleşmesi sonucunda asıl borcun yanısıra rehin, kefalet gibi yan haklar da sona erer. Ancak sona eren alacak üzerinde, daha önceden üçüncü kişiler yararına tesis edilmiş olan intifa hakkı gibi haklar sona ermez. Alacaklı ve borçlu sıfatının birleşmesinde borcun sona erme sebebi birleşme olayının gerçekleşmesidir. Nitekim alacaklı ve borçlu sıfatının aynı kişide birleşmesine sebep olan birleşme olayı sona erdiğinde ise, son bulan borç yeniden canlanır.

4- Kusursuz İmkansızlık

Borcu sona erdiren hallerden birisi de kusursuz imkansızlıktır. Kusursuz imkansızlık, sözleşmeyle borçlanılan edimin borçlu tarafından herhangi bir kusuru

¹⁶¹ Mustafa Reşit KARAHASAN, **Türk Borçlar Hukuku, Genel Hükümler**, İkinci Cilt, Beta Yayınları, İstanbul Şubat 2003, s. 1248.

¹⁶² Safa REİSOĞLU, **Borçlar Hukuku**, Genel Hükümler, Güncelleştirilmiş ve Genişletilmiş Yirminci Baskı, İstanbul 2008, s. 364.

¹⁶³ Mehmet AYAN, **Borçlar Hukuku**, Genel Hükümler, Gözden Geçirilmiş 2. Baskı, MIMOZA Yayınları, Konya, 1998, s. 318.

olmaksızın yerine getirilememesidir¹⁶⁴. Nitekim edimin yerine getirilmesi imkansızlaşır ve borçlunun da bunda herhangi bir kusuru olmazsa bu durumda borç ortadan kalkar¹⁶⁵. Sözleşmenin kurulması sırasında söz konusu olan imkansızlığa başlangıçtaki imkansızlık, sözleşmenin kurulmasından sonra ortaya çıkan imkansızlığa ise sonraki imkansızlık denilmektedir.

Başlangıçtaki imkansızlığın yani sözleşmenin konusunun imkansızlığının söz konusu olduğu hallerde, yapılan sözleşme batıldır ve hiçbir hüküm doğurmaz. Ancak başlangıçtaki imkansızlığın sözleşmeyi batıl kılması için objektif mahiyette olması, yani edimin yerine getirilmesinin sadece borçlu açısından değil herkes için mümkün olması gerekmektedir¹⁶⁶. Öte yandan sonraki imkansızlıktan yani sözleşmenin kurulmasından sonraki imkansızlıktan, borçlunun sorumlu tutulup tutulmaması kusurlu olup olmamasına bağlıdır. Eğer borçlu ifanın imkansızlaşmasında kusurluysa bu durumdan sorumlu olurken, kusursuzsa sorumluluktan kurtulur.

5- Takas

Takas iki kişi arasında aynı cinsten olan karşılıklı borçların, bunlardan birinin tek taraflı irade beyanıyla sona erdirilmesidir¹⁶⁷. Aksine bir anlaşma yoksa, taraflardan birisinin takas hakkını kullandığına dair tek taraflı irade beyanı ile gerçekleşir ve takas beyanı ile birlikte karşılıklı borçlar, miktarı az olan nispetinde ve takas edilebilecekleri andan itibaren sona ermiş sayılırlar. Yani takas beyanın kendisine bağlanan hukuki sonuçları doğurabilmesi için kural olarak karşı tarafın muvafakatına ve bir ön takas anlaşması yapılmasına ihtiyaç yoktur. Yapılan bu açıklamalardan da anlaşılacağı üzere takasın şartları aşağıdaki tablo ile gösterilmiştir.

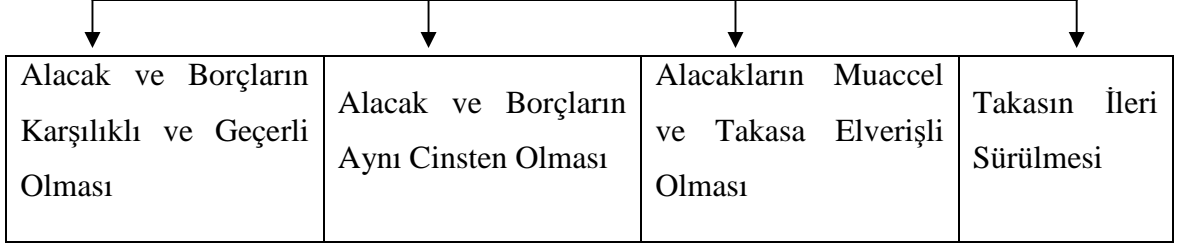
¹⁶⁴ İNAN, a.g.e., s. 151.

¹⁶⁵ ZEVKLİLER, a.g.e., s. 174.

¹⁶⁶ KAYIHAN, a.g.e., s. 273.

¹⁶⁷ REİSOĞLU, a.g.e., s. 372.

Şekil 9 : Takasın Şartları



6- Zamanaşımı

Zaman kavramı, doğal ve sosyal yaşamda olduğu kadar, hukuki açıdan da normların yürürlüğe girmesi, hakların kazanılması ve kaybedilmesi ve yaptırımların uygulanması açısından önem taşımaktadır¹⁶⁸. Nitekim, borcun ifasını isteme hakkı, alacaklıya süresiz bir şekilde tanınmamıştır. Uzun bir zaman diliminin geçmesi durumunda, hukuk düzeni, mevcut düzeni korumayı alacaklının hakkına tercih etmiştir. Bu bağlamda, kanun tarafından belirlenmiş koşullar altında ve tanınan süre içerisinde alacaklının hareketsiz kalması durumunda, alacaklının artık ifanın yerine getirilmesini isteme hakkı sona ermekte ve buna borcun zamanaşımına uğraması denilmektedir¹⁶⁹. Diğer bir ifade ile zamanaşımı, bir hakkın kazanılmasında veya kaybedilmesinde yasa tarafından kabul edilmiş olan sürenin tükenmesi anlamına gelmektedir¹⁷⁰.

Zamanaşımı aslında alacağı sona erdirmeyip, onun dava ve icra yoluyla takip edilmesi imkanını ortadan kaldırmaktadır. Nitekim borçlunun borcunu ifa etme yükümlülüğü kanunen bulunmamakla birlikte burada¹⁷¹ borçlu zamanaşımına uğramış bir borcu kendiliğinden öderse, bu geçerli bir ifa olmaktadır. Kural olarak

¹⁶⁸ Mehmet Akif TUTUMLU, **Türk Borçlar Hukukunda Zamanaşımı ve Uygulaması**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 2. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara, 2001, s. 25.

¹⁶⁹ GÖRGÜN, a.g.e., s. 111.

¹⁷⁰ TUTUMLU, a.g.e., s. 25.

¹⁷¹ Türkey ÖZDEMİR, “İki Tarafa Borç Yükleyen Sözleşmelerde Alacaklı Temerrüdü ve Sözleşmeden Dönme”, **Kazancı Hakemli Hukuk Dergisi**, Sayı: 25-26, Eylül-Ekim 2006, s. 85.

her türlü borç zamanaşımına uğramakla birlikte bunun bazı istisnaları da vardır. Zamanaşımına uğramayan borçlar ise şunlardır¹⁷²;

- Aciz vesikasına bağlanmış borçlar
- Gayrimenkul rehniyle teminat altına alınmış borçlar
- Babanın çocuğundan nafaka talebi
- Mülkiyet hakkına tecavüzlerin ortadan kaldırılmasına ilişkin hak

7- Borcun Nakli

Borçlar hukukunda borcun nakli kurumu, kurumsal olarak borcu sona erdiren sebepler arasında sayılmamakla birlikte, borcun nakledilmesi borcu nakleden açısından borcu sona erdirdiği için, kanımızca borcun nakli kurumunun, borcu sona erdiren nedenler arasında işlenmesi uygundur.

a) Borcun Nakli Kavramı

Borcun nakli, alacaklının rızasının alınması koşuluyla yapılacak bir hukuki işlem sonucunda eski borçlunun yerine yenisinin geçmesidir¹⁷³. Alacaklının rızasının alınmasının nedeni, alacaklının alacağını temin edebilmesinin ancak borçlunun ekonomik ve mali gücü ile yakından ilişkisi olmasıdır. Diğer bir ifade ile borcun nakli, borçlu ile üçünü kişi arasında yapılan bir anlaşma neticesinde, borçlunun alacaklıya karşı olan borcunun üçüncü kişi tarafından yüklenilmesidir¹⁷⁴. Böyle bir anlaşma ancak borcu devredenle devralan arasında hüküm doğurur, alacaklıyı bağlamaz. Bu bağlamda da alacaklı alacağını hala asıl borçludan isteme hakkına sahip olur. Ancak borçlu eğer alacaklının rızasını almak suretiyle borcunu bir

¹⁷² ŞENYÜZ, a.g.e., s. 153.

¹⁷³ Ömer DÖNMEZ, **Kavram Teori Politikalar**, Genişletilmiş Ve Güncelleştirilmiş 2. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2007, s. 101.

¹⁷⁴ ZEVKLİLER, a.g.e., s. 165.

başkasına devrederse, artık eski borçlu borcundan kurtulur alacaklı alacağını bundan sonra ancak devralan kişiden isteyebilir. Öte yandan alacaklının rızası olmadığı halde devralan yeni borçlu, eğer borcunu alacaklıya ifa ederse ve alacaklı da bunu kabul ederse bu durumda da eski borçlu borcundan kurtulmuş olur.

Borçlar kanununun, borcun hukuksal işleme dayanan yani sözleşmeye dayanan naklini düzenlemiştir. Oysa borcun kanundan dolayı nakli de mümkündür. Nitekim Medeni Kanuna göre mirasçılar miras açıldığı anda miras bırakanın sadece haklarını değil, borçlarını da devir alırlar. Bu bağlamda mirası reddetmemiş olan mirasçılar, miras bırakanın borçlarını, kanundan dolayı kendiliğinden yüklenmiş olurlar. Burada mirasçıların miras bırakanın borçlarından sorumlu tutulabilmesi için, borcun nakli anlaşmasının yapılması aranmamaktadır¹⁷⁵.

Bir borç ilişkisi akdedildikten sonra borçlunun yerine yeni bir borçlunun geçmesi gereksinimi oluşabilir. Çünkü borç ilişkisi kurulduktan sonra borçlunun ekonomik, mali, kişisel veya ailevi durumlarında vukuu bulan değişiklikler borca uygun hareket ederek borcu ifa etmesini engelleyebilir. Bu durumda alacaklının borçludan buna rağmen borcu borç ilişkisine uygun olarak ifa etmesi konusunda ısrarcı olması anlamsız olacağı gibi, borca aykırılıkla ilgili hükümlerden yararlanması da kendisi için bir fayda sağlamayacaktır. Borçlunun borca aykırılıkla ilgili hükümlerin işletilmesinden doğacak risklerden kurtulması, alacaklının da gereksiz yere borçluyu ifaya zorlaması yada borca aykırılıkla ilgili uzun ve masraflı yollara başvurması yerine, alacaklının borcu yerine getirebilecek yeni bir borçlunun eski borçlu yerine geçmesini kabul etmesi, karşılıklı çıkar ve yarar dengesinin sağlanması bakımından uygun olacaktır.

¹⁷⁵ KILIÇOĞLU, a.g.e., s. 609.

b) Borcun Nakli Kavramının Benzer Kurumlarla Karşılaştırılması

ba) Borcun Naklinin Alacağın Temliki İle Karşılaştırılması

Alacağın temliki ile borcun naklinin birbiriyle karıştırılmaması gerekmektedir. Alacaklıya, alacak hakkını üçüncü bir kişiye devretme imkanı veren alacağın temliki, borç ilişkisinden doğan belirli bir talep hakkının devrine yönelik olarak, alacaklı ile onu devralan üçüncü kişi arasında borçlunun rızası aranmaksızın yapılan ve kazandırıcı bir tasarruf işlemi niteliği taşıyan şekle bağlı bir sözleşmedir¹⁷⁶. Diğer bir ifade ile alacağın temliki borç ilişkisinden doğan bir alacağın, alacaklı ile üçüncü bir kimsenin yapmış olduğu sözleşme vasıtası ile devredilmesidir¹⁷⁷.

Alacağın temliki, borç ilişkisinin alacaklı tarafını değiştirirken, borcun nakli borçlu tarafın değişmesine neden olmaktadır¹⁷⁸. Öte yandan, alacaklı alacağın bir kısmını temlik ederek geri kalan kısmı için alacaklı olmaya devam edebildiği halde, borcun naklinde kısmi nakil söz konusu değildir ve borçlu borcun bir kısmını devredip geri kalan kısım için borçlu olmaya devam edemez¹⁷⁹. Yine alacağın temliki sözleşmesi yazılı olarak yapılması gerekirken, alacağın temliki sözleşmesinden farklı olarak borcun nakli sözleşmesi kural olarak herhangi bir şekil şartına tabi değildir¹⁸⁰. Bütün bunlara ek olarak, alacaklı alacağını temlik etmek için borçlunun rızasını almak zorunda değildir¹⁸¹. Hatta borçluya haber bile vermek zorunda olmadan alacağını temlik edebildiği halde, borçlunun alacaklının rızasını almadan borcunu nakletmesi mümkün değildir¹⁸². Borcun nakli, daima alacaklının yeni borçluyu kabul etmesini ve onunla borcun nakli anlaşması yapmasını zorunlu

¹⁷⁶ Beytullah SARICAN, "Alacağın Temliki Durumunda Şüpheli Alacak Karşılığı", **Vergi Dünyası Dergisi** Sayı:322, Haziran 2008, s. 93.

¹⁷⁷ Faruk ACAR, **Türk-İsviçre Medeni Hukukunda Alacaklılar Arası Teselsül**, Seçkin Yayınları, Ankara 2003, s. 221.

¹⁷⁸ Halil SEYİDOĞLU, **Ekonomik Terimler Ansiklopedik Sözlük**, Geliştirilmiş 3. Baskı, Güzem Can Yayınları, İstanbul, 2002, s. 67.

¹⁷⁹ KILIÇOĞLU, a.g.e., s. 610.

¹⁸⁰ BEYAZYÜZ, ZAPATA, a.g.e., s. 184.

¹⁸¹ ZEVKLİLER, a.g.e., s. 163.

¹⁸² KILIÇOĞLU, a.g.e., s. 610.

kılar. Bunun sonucu olarak da borcun naklinde aşağıda da değinileceği üzere iki aşama ve anlaşma vardır. Birinci aşama borçlu ile yeni borçlu arasında gerçekteşirken, ikinci aşama yeni borçlu ile alacaklı arasında gerçekteşir ve borcun naklinin gerçekteştiği aşama da ikinci aşamadır.

bb) Borcun Naklinin Başkasının Fiilini Taahhüt İle Karşılaştırılması

Bir sözleşmede, borçlunun alacaklıya karşı, üçüncü bir kişinin belli bir davranışta bulunacağını taahhüt etmesi durumunda üçüncü kişinin fiilini taahhüt söz konusu olmaktadır¹⁸³. Üçüncü kişinin fiilini taahhüt, üçüncü kişinin olumlu veya olumsuz yada hukuki veya eylemsel bir davranışta bulunmasının yüklenilmesidir¹⁸⁴.

Başkasının fiilinin taahhüt edilmesinde yukarıda yapılan tanımlardan anlaşılacağı üzere, borçlu kendisine ait bir borcu başkasına ifa etmemekte aksine üçüncü bir kişinin belirli bir yöndeki bir davranışını yada verme borcunu üstlenmektedir. Borçlunun borcu, üçüncü kişinin fiilini ifa etmemesi durumunda ortaya çıkmaktadır. Borcun naklinde ise, borçlunun edimini onun yerine geçen yeni borçlu üstlenmekte, eski borçlu ise borçlu olmaktan çıkmaktadır. Borcun nakli gerçekteştikten sonra, yeni borçlu eğer borcunu ifa etmezse bu durumda alacaklı artık eski borçluya başvuramayacağını göze almaktadır.

bc) Borcun Naklinin Kefalet İle Karşılaştırılması

Kefalet, öyle bir sözleşmedir ki, bu sözleşmeyle kefil, borçlunun borcunu ödememesi halinde bu borçtan kendisinin kişisel olarak sorumlu olacağını alacaklıya karşı yüklenmektedir¹⁸⁵. Kefalet sözleşmesinin yapılmasındaki amaç, alacaklının hakkının güvence altına alınmasıdır. Borçlar Kanununa göre, bir kimsenin borçlu

¹⁸³ OĞUZMAN, ÖZ, a.g.e., s. 798.

¹⁸⁴ Erzan ERZURUMLUOĞLU, **Borçların Genel Hukuku**, Ankara, 1978, s. 49.

¹⁸⁵ Aydın ZEVKLİLER, **Özel Borç İlişkileri**, Genişletilmiş 8. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara 2004, s. 395.

borcunu ödemediği takdirde o borçtan sorumlu olmayı kabul etmesiyle kefalet sözleşmesi kurulmuş olur ve bu sözleşme alacaklı taraf ile borcun ödenmemesi durumunda sorumlu olmayı üstlenen taraf arasında yapılır¹⁸⁶.

Bu bağlamda, kefalet sözleşmesi borçluyu borçtan kurtaran bir sözleşme olmayıp, tam aksine alacaklıya güvence veren bir sözleşmedir. Borca aykırı davranış durumunda alacaklı, kefile başvurma yerine borçluyu sorumlu tutmaya devam edebileceği gibi, müteselsil kefalet durumunda her ikisini de birlikte sorumlu tutabilir. Oysa borcun naklinde, alacaklı, borca aykırı hareket edilmesi halinde artık borçtan kurtulan eski borçluyu sorumlu tutamamakta, sadece borcu üstlenen yeni borçluya başvurabilmektedir. Öte yandan, kefalet sözleşmesi yazılı geçerlilik şartlarına bağlı bir sözleşme olup, kefilin sorumluluğu kefalet senedinde gösterilen miktar ile sınırlıdır¹⁸⁷. Borcun naklinde ise, borcun nakli sözleşmesi kural olarak bir şekilde bağlı olmadığı gibi, borcu üstlenen kişi borcun belli bir miktarından değil, tamamından sorumlu olmaktadır.

bd) Borcun Naklinin Halefîyet ile Karşılaştırılması

Halefîyet, başkasına ait bir borcu yerine getiren kişinin, kanundan dolayı alacaklının haklarına kendiliğinden sahip olmasıdır¹⁸⁸. Bir borç ilişkisinde borçlu, ödemede bulunan üçüncü kişinin kendisine halef olacağını alacaklısına bildirmişse, üçüncü kişi borçluya karşı alacaklının sahip olduğu haklara halef olmaktadır. Ancak borçlu bu konuda alacaklıya herhangi bir bildirim yapmadan üçüncü kişi borcu kendiliğinden öderse, bu durumda alacaklıya halef olmayacaktır¹⁸⁹.

Yukarıdaki ifadelerden anlaşılacağı üzere, borç ilişkisinde taraf değişimi söz konusu olmamakta ve alacaklıya ihbarda bulunan borçlu, borçlu konumundan çıkmamaktadır. Burada, borçlunun alacaklıya yaptığı ihbar, onun yerine ifade

¹⁸⁶ SEYİDOĞLU, a.g.e., s. 347.

¹⁸⁷ BEYAZYÜZ, ZAPATA, a.g.e., s. 11.

¹⁸⁸ Turgut UYGUR, **Açıklamalı-İçtihatlı Borçlar Kanunu Sorumluluk Ve Tazminat Hukuku**, Dördüncü Cilt, Seçkin Yayınları, Ankara 2003, s. 3805.

¹⁸⁹ KAYIHAN, a.g.e., s. 250.

bulunan kişinin, alacaklının haklarına halef olması sonucunu doğurmaktadır. Bu ihbar, borçlu yerine ifada bulunan kişinin hukuksal durumunun güçlenmesini sağlamakta, üçüncü kişi alacaklıyı tatmin ettiği oranda alacaklının yerine geçerek, borçluya rücu hakkını elde etmektedir. Ancak bu ihbara rağmen, alacaklı borçluyu sorumlu tutmaya devam etmektedir¹⁹⁰. Oysa borçlu tarafından alacaklıya yapılan tek taraflı bir ihbarla değil de, eski borçlunun devreden çıkıp yenisinin girmesine alacaklının muvafakat vermesiyle gerçekleşen borcun naklinde, borçlu taraf değişerek borçlunun yerini bir başkası almaktadır.

c) Borcun Naklinin Tarafları ve Taraflar Arasında Sözleşmenin Kurulması

ca) Borcun İç Yüklenilmesi

Borcun nakli, öncelikle borçlunun bu konudaki istek ve iradesini gerektirmektedir. Çünkü borçlunun, iradesi dışında borç ilişkisinden uzaklaştırılıp yerine başka bir kişinin getirilmesi mümkün değildir. Nitekim alacaklı, borçlunun iradesi olmadan, borç ilişkisini bir başkasıyla sürdürürse, borca aykırı davranmış olur. Borcun iç yüklenilmesinin söz konusu olduğu durumlarda, üçüncü kişi, borçluya borcu kendi üzerine almak suretiyle borçtan kurtarma taahhüdünde bulunmaktadır. Borcun iç yüklenilmesi gerçek anlamda bir borç yüklenilmesi olarak nitelendirilemez. Çünkü borcun iç yüklenilmesiyle üçüncü kişi sadece borcu üzerine almayı borçluya taahhüt etmektedir ancak borcun ilişkisinin borçlu tarafı değişmemektedir¹⁹¹. Bu bağlamda borcun iç yüklenilmesi doktrinde borçtan kurtarma vaadi olarak da nitelendirilebilmektedir.

¹⁹⁰ KILIÇOĞLU, a.g.e., s. 611.

¹⁹¹ EREN, a.g.e., s. 1196.

caa) Borcun İç Yüklenilmesi Sözleşmesi

Borcun iç yüklenilmesi sözleşmesi, borçlu ile borçlunun borcunu ödemek suretiyle onu borçtan kurtarmayı taahhüt eden üçüncü kişi arasında akdedilen bir sözleşmedir. Bu sözleşme uyarınca, borçluyu borçtan kurtarmayı taahhüt eden kişi borcu ödemek yükümlülüğü altına girmiş olur ve alacaklı taraf ise tüm bu işlemlerin dışında kalır¹⁹². Ancak bu sözleşme tek başına ne borçluyu borcundan kurtarır ne de borcun naklinin gerçekleşmesini sağlar¹⁹³.

Borcun iç yüklenilmesi ile yüklenilen borç, henüz muaccel olmayan süreli bir borç olabileceği gibi, ileride doğacak bir borç veya şarta bağlı bir borç da olabilir. Öte yandan, kişisel bir edim içeren borç, üçüncü kişiye devredilemez borç olmakla birlikte, alacaklı kişisel edimin şahsen ifa edilmesinde ısrar etmediği sürece, bu tarz borçların da yüklenilmesi mümkündür. Ancak, örneğin zamanaşımına uğramış borçlarda olduğu gibi, eksik bir borcun yüklenilmesi mümkün değildir¹⁹⁴.

Borcun iç yüklenilmesi sözleşmesi ivazlı veya ivazsız olabilmektedir. Eğer sözleşme ivazlı yapılırsa¹⁹⁵, sözleşme geçerlilik şartı olarak herhangi bir şekle tabi olmaz. Ancak, borcun iç yüklenilmesinin ivazsız olduğu durumlarda, bir bağışlama

¹⁹² Oğuzhan ARDIÇ, Emel ERSOY, **Borçlar Hukuku**, Seçkin Yayınları, Ankara 2004, s. 143.

¹⁹³ ŞENYÜZ, a.g.e., s. 138.

¹⁹⁴ EREN, a.g.e., s. 1197.

¹⁹⁵ Bir edim karşılığında borçtan kurtarma vaadinde bulunulursa, iki tarafa borç yükleyen bir sözleşme meydana gelir ve iki tarafa borç yükleyen sözleşmeler için uygulanan kurallar uygulama alanı bulur. Bu bağlamda ödemezlik def'i hükümleri uyarınca borçlu borçtan kurtarma taahhüdü sözleşmesinden doğan borçlarını yerine getirmediği sürece, borcu yüklenme vaadinde bulunana karşı taahhüdünü yerine getirmesi için dava açamaz, çünkü borcu yüklenen borçluya karşı ödemezlik def'ini ileri sürerek, önce kendi borcunun ifa etmesini yada ifayı teklif etmesini talep edebilir. Ancak borçlu kendi edimini ifa ettiği halde, borcu yüklenen kişinin kendi edimini ifa etmemesi yani alacaklı ile gidip borcun dış yüklenilmesi anlaşmaması yapmaması yada alacaklıya ifada bulunmaması riski vardır. Bu durumu düşünen kanun koyucu, borçluyu bu tür risklere karşı korumak için, borçluya borcu yüklenen kişiden teminat isteme olanağı tanımıştır. Eğer borcu yüklenen kişi borçlunun bu isteğini yerine getirmeyip teminat göstermezse bu borca aykırılık teşkil eder ve bu takdirde borçlu tazminat isteyebileceği gibi sözleşmeden de dönebilir. Ayrıca, iç yüklenme sözleşmelerinde taraflar, öncelikli ifa yükümlülüğünün borcu yüklenene ait olduğunu da kararlaştırabilirler. Bu durumda, borcu yüklenen, borçluyu borçtan kurtarmak zorundadır. REİSOĞLU, a.g.e., s. 427 ; EREN,a.g.e., s. 1197; KILIÇOĞLU a.g.e., 614.

vaadi söz konusu olur ve bağışlama vaadinin geçerliliği yazılı şekilde yapılmasına bağlıdır¹⁹⁶.

cab) Borcun İç Yüklenilmesinin Hüküm ve Sonuçları

Borçtan kurtarma taahhüdü alacaklı ile borçlu arasındaki ilişkiyi etkilemez ve sonuçlarını yalnızca borçlu ile borcu borçludan yüklenen taraf arasında doğurur. Bu itibarla alacaklı, borçlu ile borcu yüklenen arasındaki bu ilişkiden dolayı, borcu yüklenene karşı herhangi bir alacak hakkı kazanamaz ve onun aleyhine dava açamaz. Borcun iç yüklenilmesinin tarafları, isterlerse yapacakları başka bir sözleşme ile borcun iç yüklenilmesi sözleşmesini ortadan kaldıracakları ki, alacaklı bu duruma da itiraz edemez.

Borcun iç yüklenilmesi, borcun kendiliğinden borcu yüklenen kişiye geçmesi sonucunu doğurmaz. Çünkü, bununla sadece borcu yüklenen üçüncü kişi, borçluyu borçtan kurtarma yükümlülüğü altına girmiş olup, bunun şekli ve tarzı alacaklıya değil kendisine aittir. Yüklenen, borçluyu, onun yerine borcu ifa ederek borçtan kurtarabileceği gibi, alacaklı ile borcu yüklenme sözleşmesi yaparak yada alacaklıya takas ileri sürerek de kurtarabilir. Ancak, borcu yüklenen kişi, borç muaccel olduğunda borçluyu borçtan kurtarmazsa, borçlu borcu bizzat ifa etmek zorunda kalır¹⁹⁷.

cb) Borcun Dış Yüklenilmesi

Borcun dış yüklenilmesi, alacaklı ile üçüncü kişi arasında yapılan bir sözleşme olup, bununla borçlu borcundan kurtulur ve yerine borcu yüklenen kişi geçer. Bu özelliği ile borcun yüklenilmesi çift hüküm doğuran bir hukuki işlemdir. Borcun yüklenilmesinin ilk hükmü borcun iç yüklenilmesi olup bu durum eski

¹⁹⁶ KAYIHAN, a.g.e., s. 262.

¹⁹⁷ EREN, a.g.e., s. 1198.

borçlunun borçtan kurtulmasının taahhüt edilmesini sağlarken, ikinci hükmü borcun dış yüklenilmesidir ve bu durum borcu yüklenen kişinin borç altına girmesini sağlar.

Borcun dış yüklenilmesi BK. md. 174 de düzenlenmiştir. Sözü geçen maddeye göre “ *Evvelki borçların yerine yenisinin geçmesi ve borçtan beraati, borcu yüklenen ile alacaklı arasında yapılacak sözleşme ile vuku bulur.*” Bu ifadeden de anlaşılacağı üzere gerçek anlamda borcun yüklenmesi borcun dış yüklenmesidir. Nitekim ancak borcun dış yüklenmesinde borç ilişkisinin borçlu tarafı değişmekte ve eski borç yeni borçluya geçmektedir¹⁹⁸.

cba) Borcun Dış Yüklenilmesi Sözleşmesi

Borcun dış yüklenilmesi sözleşmesi, alacaklı ile borcu yüklenen yeni borçlu arasında yapılan bir sözleşmedir¹⁹⁹. Diğer bir ifade ile bu sözleşme alacaklı ile borçlu arasında yapılır ve tamam olmasıyla da eski borçlunun yerini yeni borçlu alır. Böylece eski borçlu borçtan kurtulur ve borç yeni borçluya nakledilmiş olur. Bu sözleşme herhangi bir şekil şartına da tabi tutulmamıştır²⁰⁰.

Borcun nakli olarak da ifade edilebilen borcun dış yüklenilmesi sözleşmesinde, icap kural olarak borcu yüklenmek isteyen kişi tarafından yapılır. Alacaklının kabul beyanıyla da sözleşme kurulmuş olur. Alacaklının borcu yüklenecek kişi tarafından yapılan icabı kabul etme gibi bir zorunluluğu yoktur²⁰¹. Nitekim alacaklı borcu yüklenmek isteyen yeni borçlunun ifa gücünü değerlendirip, duruma göre icabı kabul veya reddedebilir.

Borcun dış yüklenilmesi için yapılacak olan icabın kabulü konusunda, genel hükümlerden farklı olarak özel bir düzenlemeye yer verilmiştir. Bu özel düzenlemeye göre borcun yüklenilmesine ilişkin olarak yapılan icapta, kabul için herhangi bir süre belirlenmemişse, icap alacaklı tarafından her zaman kabul

¹⁹⁸ EREN, a.g.e., s. 1199.

¹⁹⁹ ARDIÇ, ERSOY, a.g.e., s. 143.

²⁰⁰ ŞENYÜZ, a.g.e., s. 139.

²⁰¹ ŞENYÜZ, a.g.e., s. 139.

edilebilir. Eski borçlu veya borcu yüklenmek isteyen, kabul için, icapla birlikte veya daha sonra da bir süre koyabilirler. Bu durumda eğer alacaklı sürenin bitimine kadar susarsa, icabı reddetmiş sayılır. Ayrıca, borcu yüklenmek isteyen tarafından yapılan icap alacaklı tarafından kabul edilmeden önce, söz konusu borç için yeni bir borcun yüklenilmesi sözleşmesi yapılır ve borcu son yüklenen kimse alacaklıya bir icapta bulunursa, ilk icabı yapan icabından kurtulmuş olur²⁰².

cbb) Borcun Dış Yüklenilmesinin Sonuçları

Borcun dış yüklenilmesi sözleşmesinin asli sonucu, borcu yüklenenin, eski borçluyu borçtan kurtarmasıdır. Nitekim eski borçlunun yerine borçlu sıfatıyla borcu yüklenen kişi geçmektedir.

Borcun dış yüklenilmesinin yan sonuçları ise, fer'i haklarla ilgilidir. Fer'i haklar kural olarak borçlu tarafın değişmesinden etkilenmez²⁰³. Özellikle eski borçlunun şahsına bağlı olmayan ve ona karşı doğmuş bulunan her türlü fer'i hak, borcu yüklenene karşı da ileri sürülebilir. Bu nedenle eski borçlunun bizzat kurmuş olduğu teminatlar, eski borçlu zamanında işlemiş ve muaccel hale gelmiş olan faiz, cezai şart ve sözleşmenin ihlal edilmesinden kaynaklanan tazminat talepleri ile işleyecek faizler, borcu yüklenen taraf hakkında da geçerli olur.

Fer'i hakların borcun naklinden etkilenmeyeceği kuralına iki önemli istisna getirilmiştir. Bu istisnalar, üçüncü kişi tarafından borç için verilmiş olan rehinler ile kefilin sorumluluğunun devam edip etmeyeceğine ilişkindir. Rehin veren veya kefil borçlunun şahsına güvenerek ve borçlu ile olan kişiler ilişkileri nedeniyle risk altına girmişlerdir. Bunların, borçlunun yerine geçen ve hiç tanımadıkları, ödeme gücünü bilmedikleri yeni bir borçluyu kabul etmeleri beklenemez. Bu nedenle, borcun

²⁰² REİSOĞLU, a.g.e., s. 428.

²⁰³ Haluk N. NOMER, **Borçlar Hukuku, Genel Hükümler**, Gözden Geçirilmiş 6. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul, Nisan, 2008, s. 201.

naklinin bu kişiler için geçerli olması, buna rıza göstermeleri koşuluna bağlanmıştır²⁰⁴.

Borcun dış yüklenilmesinde, borcun içeriği aynen devam ettiği için borç ilişkisine dayanan itiraz ve def'i hakları yeni borçluya karşı da ileri sürülebilir²⁰⁵. Ancak, sözleşmede aksi kararlaştırılmadıkça, yeni borçlu eski borçlunun alacaklıya karşı ileri sürebileceği kişisel def'ilerden yararlanamaz²⁰⁶. Örneğin, eski borçlunun alacaklıya karşı sahip olduğu alacak nedeniyle ona karşı ileri sürebildiği takas istediğini, yeni borçlu ileri süremez. Nitekim takasın ileri sürülmesi hakkı kişisel olarak yalnızca eski borçluya ait bir haktır. Buna karşılık borcu yüklenen kendisi ile alacaklı arasındaki ilişkilerden doğan def'ileri ileri sürebilir. Örneğin, yeni borçlunun alacaklıya karşı sahip olduğu alacak nedeniyle takas ileri sürmesi mümkündür. Öte yandan, borcu yüklenen tarafın, kendisi ile borçlu arasında yapılan borcun iç yüklenilmesi sözleşmesinden dolayı, borçlu karşısında kendi lehine doğmuş olan def'ileri de alacaklıya karşı ileri sürmesi mümkün değildir²⁰⁷.

d) Borcun Nakli Sözleşmesinin İptal Edilmesi

Borçlar Kanunu borcun nakli sözleşmesinin iptaliyle ilgili olarak, genel hükümlerden ayrılan özel bir hüküm getirilmiştir. Yukarıda da bahsedildiği gibi borcun dış nakli gerçekleşmedikçe, borç ilişkisinin borçlu tarafı değişmemektedir²⁰⁸. Ancak borcun dış naklinin gerçekleşmesiyle, borçlu borç ilişkisinin tarafı olmaktan çıktığı için, borcun nakli sözleşmesi iptal edilse bile, normalde artık borçlunun sorumluluğunun yeniden canlanmaması gerekmektedir. Ancak Borçlar Kanununda bu genel ilkedен ayrılarak, borcun nakli sözleşmesinin iptali halinde, eski borcun bütün fer'ileriyle birlikte yeniden canlandığı kabul edilmektedir.

²⁰⁴ KILIÇOĞLU, a.g.e., s. 613.

²⁰⁵ NOMER, a.g.e., s. 203.

²⁰⁶ REİSOĞLU, a.g.e.,s. 430.

²⁰⁷ EREN, a.g.e., s. 1204.

²⁰⁸ Ümit KAYMAK, İsmail ERCAN, **THEMIS**, Hukuk Soruları, Savaş Yayınevi, Genişletilmiş Güncellenmiş 2. Baskı, Ankara, Kasım, 2005, s. 568

Borcun nakli sözleşmesinin iptaliyle birlikte, eski borcun yeniden canlanması, bu arada iyi niyetle bir hak kazanmış olan kişilerin zararına hüküm doğurabilir. Bu durum özellikle borç için rehin vermiş üçüncü kişilerin, borcun nakline rıza göstermemeleri sonucunda rehnin son bulması üzerine, rehin konusu mal üzerinde, iyi niyetli üçüncü kişiler üzerinde bir aynı hak tesis edilmesinde söz konusu olmaktadır. Bu durumda Borçlar Kanununda “ hüsünîyet sahibi üçüncü şahıslara ait haklar baki kalmak üzere” denilmek suretiyle iyi niyetli üçüncü kişiler korunmuşlardır. Öte yandan, borcun nakli sözleşmesinin iptaliyle birlikte eski borcun yeniden canlanması, borcu yüklenen kişinin borca aykırı davranışı sonucu gerçekleşmişse kabul edilmelidir²⁰⁹. Alacaklı haklı bir neden olmadan borcun nakli sözleşmesini iptal ederse, eski borcun yeniden canlanması kabul edilemez. Çünkü, kabul edilmesi durumunda borcun nakli sözleşmesi, alacaklının keyfi kararlarıyla her zaman iptal edilebilir bir nitelik kazanır ki, bu durum sözleşmelerin bağlayıcılığı ilkesiyle de bağdaşmamaktadır.

e) Devir ve Birleşme Durumunda Borcun Nakli

Borcun nakline ilişkin görünümünden bir başkası da, bir malvarlığının veya bir işletmenin devrinde yada iki işletmenin birleşmesinde ortaya çıkmaktadır.

ea) Bir Malvarlığı veya İşletmenin Devri Durumunda Borcun Nakli

Malvarlığı yani mamelek, gerçek veya tüzel kişiliği olan bir kimseye ait malların tümünü ve bunlardan doğan bütün alacak ve sair hakları, borçları ve yükümlülükleri kapsamakta yani mamelek aktif ve pasiften oluşmaktadır²¹⁰.

²⁰⁹ KILIÇOĞLU, a.g.e., s. 620.

²¹⁰ UYGUR, a.g.e., s. 4458.

Türk Ticaret Kanununun 11 inci maddesinin 1 inci fıkrasında “*Ticarethane veya fabrika yahut ticari şekilde işletilen diğer müesseseler, ticari işletme sayılır.*” denilmektedir. Maddenin ikinci fıkrasında ise

“Tesisat, kiracılık hakkı, ticaret unvanı ve diğer adlar, ihtira beratları ve markalar, bir sanata müteallik veya bir şahsa ait model ve resimler gibi bir müessesenin işletilmesi için daimi tarzda tahsis olunan unsurlar, mukavelede aksine hüküm bulunmadıkça, ticari işletmeye dahil sayılır.”

denilmektedir.

Alacağın temlikinde yada borcun naklinde kural olarak bir tek alacak veya borcun nakli söz konusuyken, bir malvarlığı veya işletmenin devrinde bu malvarlığı veya işletmenin bütün aktif ve pasifi ile devredilmesi söz konusu olmaktadır. Burada, üçüncü bir kişi, bir malvarlığını veya ticari işletmeyi, bu malvarlığı veya işletmenin sahibiyle anlaşarak aktif ve pasifiyle birlikte üzerine almaktadır²¹¹.

Bir malvarlığı yada bir işletmenin alacak ve borçları yani aktif ve pasifi ile birlikte devredilebilmesi için önce devir edenle devir alan arasında bir devir sözleşmesinin yapılması sonra da devrin alacaklıya bildirilmesi gerekmektedir. Devrin alacaklıya bildirilmesi çeşitli biçimlerde gerçekleşebilir. Örneğin bu konuda gazeteyle ilan verilebileceği gibi, alacaklıya sirküler de gönderilebilir. Devir işlemi alacaklıya kural olarak devir alan taraf tarafından bildirilmekle beraber bildirim, devir alanın temsilcisi sıfatıyla devir eden veya bir üçüncü kişi tarafından da yapılabilir²¹².

Bir malvarlığının veya bir işletmenin alacak ve borçları ile birlikte devredilmesine ilişkin sözleşme borç doğuran bir sözleşmedir ve bu sözleşmenin yerine getirilmesi bakımından aktif ve pasif kalemlerin geçişi farklılıklar göstermektedir. Borçlar Kanununun 179 uncu maddesi malvarlığı veya işletmenin pasiflerini hükme bağlamıştır. Bu durumda, malvarlığı veya işletmeye dahil olan aktiflerin devri, bu hükmün kapsamı dışında olup, bunların devrine ilişkin hükümlere tabi olur. Nitekim malvarlığı veya işletmeye dahil olan taşınırın devri teslimini, alacakların devri alacağın temlikini, taşınmazların devri ise tapuda tescil işleminin

²¹¹ EREN, a.g.e., s. 1204.

²¹² Ergun ÖZSUNAY, **Borçlar Hukuku-I**, 2. Bası, Filiz Kitapevi, İstanbul, 1983, s. 205.

yapılmasını gerektirmektedir. Aynı malvarlığı veya işletmeye ait olan pasiflerin devri ise, genel hükümlerden farklı olarak tek tek borcun nakli anlaşmasını gerektirmemekte, yapılan devir anlaşması kendiliğinden borcun nakli anlaşması yerini tutmaktadır²¹³. Ayrıca bir malvarlığı veya işletmenin devri alacaklının onayını da gerektirmemektedir.

Bir malvarlığı veya işletmenin devrinde, devir alanla devir edenin alacaklı karşısındaki hukuki durumları ise şöyledir²¹⁴;

➤ Malvarlığı veya işletmeyi devir alan taraf, bunu alacaklılara bildirdiği yada gazetelerde ilan ettirdiği tarihten başlayarak, alacaklılara karşı borçlardan dolayı sorumlu olur.

➤ Ancak devir alanla birlikte, devir eden de iki yıl süreyle müteselsilen sorumlu olmaya devam eder. Bu süre, ödeme günü gelmiş olan borçlarda bildirim veya duyuru tarihinden itibaren, ödeme günü gelmemiş olan borçlarda ise ödeme gününün gelmesinden itibaren işlemeye başlar.

Görüldüğü gibi devir edenin sorumluluğu sınırlı bir sorumluluktur. Devir alanla devir eden taraf iki yıl boyunca müteselsilen sorumlu olduktan sonra, devir edenin sorumluluğu sona ermekte ve artık devir alanın süre yönünden sınırsız sorumluluğu başlamaktadır.

eb) İşletmelerin Birleşmesi Durumunda Borcun Nakli

İşletmelerin birleşmesi konusunda Borçlar Kanununda “*Bir işletme, diğer bir işletme ile aktif ve pasiflerin karşılıklı olarak devralınması suretiyle birleşirse, her iki işletmenin alacaklıları, bir malvarlığının devralınmasından doğan haklara sahip olur, bütün alacaklarını yeni işletmeden alabilirler.*” hükmüne yer verilmiştir. Bu hükümden de anlaşılacağı üzere, işletmelerin birleşmesi nedeniyle borcun nakli, malvarlığı veya işletmenin devrine ilişkin hükümlere tabi olacaktır ve birleşen

²¹³ KILIÇOĞLU, a.g.e., s. 622.

²¹⁴ ÖZSUNAY, a.g.e., s. 206.

işletmenin borçlarından, birleşme anında itibaren, yeni işletmenin sahipleri sorumlu olacaktır²¹⁵. Ancak birleşen işletmelerin sahipleri de, birleşme dışında kalan malları ile birleşmeden önceki borçlardan dolayı, yeni işletmeyle birlikte iki yıl süreyle müteselsilen sorumlu olacaklardır²¹⁶.

²¹⁵ REİSOĞLU, a.g.e., s. 433.

²¹⁶ ÖZSUNAY, a.g.e., s. 207.

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ BORCU KAVRAMI VE NİTELİKLERİ

Vergi kavramı tarihte çok eski bir kavramdır. Tarihin yazılmaya başladığı andan²¹⁷ itibaren vergi olgusu tarih boyunca sürekli değişiklikler göstermiş ve vergi kavramına değişik anlamlar yüklenmiştir. Nitekim vergi niteliğinde olan ödemelerin kelime bakımından geçirdiği gelişmeler, bu durumu açıkça göstermektedir. İlk zamanlarda kabile reisi, derebeyi veya krallara verilen bir çeşit hediye veya yardım adını taşıyan ödemeler daha sonraları fedakarlık ve nihayet zorunluluk ve yükümlülük anlamlarında kullanılmışlardır²¹⁸.

Milattan önce Mısır, Yunan ve Roma gibi medeniyetlerde söz konusu olan vergi, milattan sonraki asırlarda özellikle Roma'da önemli bir yer tutmuştur. Roma'daki vergilerin özelliği de bunların cebri ve otoriter bir niteliğe sahip olmasıdır. Malikane (emlak) gelirleri, tekel gelirleri, savaş ganimetleri, kendisine bağladığı milletlerden alınan harçların yanı sıra, Roma İmparatorluğu bir kısmı mal şeklinde, bir kısmı para şeklinde olmak üzere vergilerden önemli gelirler elde etmiştir. Öte yandan orta çağda durum değişmiş, vergiler asli gelir kaynağı olmaktan çıkarak istisnai bir gelir kaynağı olmuş ve yerini malikane gelirine²¹⁹ bırakmıştır. Bu

²¹⁷ Ekrem KARAYILMAZLAR, Mehmet Cahit GÜRAN, "Gelir Vergisinde Tarife Yapısı: Adalet ve Etkinlik Temelli Teorik Çalışmalar Çerçevesinde Karşılaştırmalı Bir Analiz", **Ankara Üniversitesi SBF Dergisi**, Nisan-Haziran, 2005, s. 142.

²¹⁸ Akif ERGİNAY, **Kamu Maliyesi**, Gözden Geçirilmiş ve İşlenmiş 17. Baskı, Savaş Yayınları, Ankara, Ekim, 2003, ss. 30-31.

²¹⁹ Faydaları görülen komutanlara, görevlilere, memurlara ve diğer emeği geçenlere, mülk olarak kullanmaları amacıyla, kullanılma hakkı devredilen toprak veya çiftliklere malikane denilmektedir. Bu sebeple Hazine'de vergi alınacağı kayıtlı olan yerlerden malikane adıyla ayrılan vergiye, malikane vergisi denilmiştir. Bu türlü yerlerin Hazinece vergi olarak yazılan kısmı verildikten sonra artanı malikane sahibine ait olmaktadır. Osmanlılarda malikane usulü 1386'da I. Murat' ın Evranos Bey'e sancak verdiğiinde görülmüştür. Bazı farklarla "Mukataa" adı altında Avrupa'da ve diğer İslam ülkelerinde de uygulanmıştır. Avrupa'daki kumandanlar hükümdarlardan aldıkları mülkü emrinde bulunan subay, asker veya askeri makamdan olan şahıslara dağıtırlardı. Hükümdarlar kumandanlara arazi verirken savaşta ve barışta kendisine sadık kalmalarını şart koşarlardı. İhanette bulunanların elindeki mülk, asker ise subayına, subay ise kumandanına geçirdi. Kumandana ait arazi ise hükümdarın olurdu. Beklenmeyen hallerde meydana gelen önemli para ihtiyacını karşılamak üzere bir takım tedbirler alınırdı. Devlet hazinesine ait gelir ile havas-ı hümayun arazisi gelirinin memurlar aracılığıyla tahsil edilmesi geleneğinin kaldırılarak bir veya birkaç yıllığına kullananlara verilmek ve ücretleri taraflar aracılığıyla alınmak usulü konuldu. Tımarlılara ait arazinin ürününün, kanunun kesinliğine

çağda büyük imparatorluklar yerini, küçük krallıklar ve feodal beyliklere bırakmışlardır. Bunların başlıca gelir kaynağı malikane gelirleri olup, Orta Çağ Avrupasında vergi kavramı, kamu hizmetleri karşılığında devletçe alınan bir bedel veya karşılık olma niteliğini kaybetmiştir²²⁰ ve Roma'daki cebirlik ihtiyariliğe dönüşmüştür. Ancak, 16 ncı ve 17 nci yüzyıllarda ise artık malikane gelirleri kamusal ihtiyaçlara yetmemeye başlayınca Avrupalılar, Romaların takipçisi olmuşlar ve zorunlu karakter taşıyan günümüz vergi sistemlerinin temellerini kurmuşlardır. Nitekim 17 nci yüzyıl, Batının tüm uluslarında malikane gelirlerinin önemini kaybettiği, vergilerin ise normal gelir olduğu bir yüzyıl olmuştur. Kısaca ifade etmek gerekirse, ilk başlarda gönüllü olarak verilen bir hediye veya yardım olarak görünen vergiler, zaman içinde gittikçe değişerek, İlk Çağ'da galip olanların mağluplara ödettirdiği bir çeşit haraç, Ortaçağ'da hükümdarın malikane geliri halini almış ve bugünkü anlamını ise 17 nci yüzyılda kazanmıştır²²¹.

Osmanlı İmparatorluğunda da verginin evrimi batı toplumlarına paralel bir seyir izlemiştir. Osmanlı İmparatorluğu ilk kuruluşunda vergilerini kısmen anavatandan getirmiş, kısmen işgal ettiği yerlerde bulduğu örf ve adetlere göre almış, fakat zamanla diğer bütün kanunlarında olduğu gibi vergilerinde de şer'i hükümlerin etkisinde kalmıştır²²². Bu nedenle de Osmanlı İmparatorluğu'nda vergiler şer'i vergiler ve örf'i vergiler²²³ olarak iki gruba ayrılmıştır.

rağmen, halk sahiplerine verilmeyip hazine hesabına işletilmesi mukataa devrini açtı. <http://www.e-tarih.org/sozluk.php?sd=sozlukdetay&id=281>. (Erişim 05.08.2009)

²²⁰ Kamil MUTLUER, Erdoğan ÖNER, Ahmet KESİK, **Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi**, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, Ekim, 2007, s. 84.

²²¹ MUTLUER, ÖNER, KESİK, a.g.e., ss. 85-86.

²²² Halil NADAROĞLU, **Kamu Maliyesi Teorisi**, Gözden Geçirilmiş ve Düzeltilmiş 11. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul, 2000, s. 214.

²²³ Şer'i vergiler dini esaslara dayanan ve İslam Hukuku esaslarına göre düzenlenmiş olan vergilerdir. Bu vergiler zekat, öşür, haraç ve cizyedir. Bu vergilerin ortak özelliği esas itibarıyla cebri vergiler olmalarıdır. Nitekim bu özellikleri nedeniyle Roma'da uygulanan vergilere benzemektedirler. Osmanlı İmparatorluğunda şer'i vergilerden sonra en büyük gelir kaynağını oluşturan örf'i vergiler ise daha çok savaş zamanlarında işgal edilen ülkelerdeki örf ve adetlere göre toplanan, devletin paraya ihtiyacı arttıkça barış zamanlarında da alınan vergilerdir. **NADAROĞLU, a.g.e., s. 214; SEYİDOĞLU, a.g.e., s. 479.**

I- VERGİ BORCU KAVRAMI

Vergi borcu geniş anlamıyla vergi sistemi içinde yer alan tüm vergileri kapsamaktadır. Yani, vergi kanunlarına göre tahsil edilen vergi, resim ve harçlarla bunların zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya ödenmemesi halinde hesaplanarak tahsil edilen gecikme faizi, gecikme zamları ile vergi kanunlarının şekil ve usule ait hükümlerine uyulmaması nedeniyle doğan genel ve özel usulsüzlük cezaları, vergi ziyana sebebiyet verilmesi nedeniyle kesilen cezalar topluca geniş anlamda vergi borcunu teşkil etmektedir.

Vergi borcu genel anlamda bir vatandaşlık ödevi olarak da nitelendirilebilir. Çünkü, bir ülkede yaşayan ve o ülkede devlet tarafından yapılan kamusal hizmetlerden (güvenlik, eğitim, sağlık, adalet, yol, su, elektrik ve benzeri hizmetlerden) yararlanan kişilerin, bu hizmetlerin gerçekleştirilmesi için gerekli olan vergi gelirlerinin oluşumuna imkan dahilinde katkı sağlamak için vergi ödemeleri, her vatandaş açısından önemli bir borçtur.

Vergi borcu sadece verginin ödenecek kalan kısmı olarak düşünülemez. Nitekim, vergi kanunları ile yüklenilen şekilsel ödevlerin kanunlara uygun olarak yerine getirilmesi, vergi kayıp ve kaçığına sebebiyet verecek davranışlardan kaçınılması, bildirimlerin zamanında yapılıp, beyannamelerin zamanında verilmesi vergi borcunun şekilsel ve vicdani yönünü oluştururken, tahakkuk eden vergi borcunun ödemek için gayret gösterilip ödenmesi ise maddi yönünü oluşturmaktadır.

Öte yandan, bir ülke vatandaşı olarak vergi ödeyerek ülkenin kalkınmasına ve fertler arasında gelir dağılımının sağlanmasına etken olmak ve ülkede yaşayan maddi durumu yetersiz insanların da daha iyi imkanlardan yararlanmalarına katkı sağlamak da vergi borcunun yardımlaşmaya esas sosyal ve insani yönünü teşkil etmektedir.

Vergiler kanuni dayanaklarını ise Anayasalardan almaktadırlar. Kanunlar ve hukuken en üst kanun mahiyetinde olan Anayasalar, bir yandan ait oldukları ülkenin ve bölgenin, gerçekleştirmek istediği eylem ve işlerin sınırlarını belirlemede yol gösterici, diğer yandan da gerçekleştirdiği işlem ve eylemleri denetleyicidir. Günümüzde, bağımsızlıklarını kazanmış olan hemen hemen bütün ülkeler yazılı ve

geleneksel tipte anayasalara ve kanuni düzenlemelere sahiptirler ve bu anayasaların çoğunda vergi ve vergilendirmeye ilgili hükümlere de yer verilmektedir. Vergilendirmeye ilişkin olarak anayasalarda yer alan en önemli hükümlerden birisi ise vergilendirmede kanunilik ilkesidir²²⁴.

Anayasamızın Vergi Ödevi başlıklı 73 üncü maddesine göre;

“Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.

Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.

Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler, kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.

Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir.”

Nitekim vergilemede kanunilik ilkesi, Anayasanın 73/3 üncü maddesi gereğince *“Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir ve kaldırılır”* denilmek suretiyle hüküm altına alınmıştır. Verginin kanuniliği ilkesi, yani temsilsiz vergi olmaz ilkesi²²⁵ olarak anılan bu kural, temel olarak sözü geçen konularda yürütme ve yargı organlarının yetkisiz olmalarını ve anayasanın öngördüğü istisnai durumlar dışında bu yetkinin yalnızca²²⁶ hukuk devletinin gereği olarak yasama organı tarafından çıkarılan kanunlarla kullanılmasını ifade etmektedir²²⁷.

Vergilerin ve benzeri mali yükümlülüklerin ancak kanunla konulacağını ve kaldırılacağını hüküm altına alan kanunilik ilkesi işlev olarak, keyfi ve takdirî uygulamaları önleyerek, ilkelerin kanunda yer almasını sağlamak suretiyle bireylerin

²²⁴ Mehmet TOSUNER, Ersan ÖZ; “Vergilemede Kanunilik İlkesinin Uluslar Arası Konumu”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 272, Nisan, 2004, s. 23.

²²⁵ Tamer BUDAK, “Türk Vergi Hukukunda Vergi Adaleti: Anayasal Vergilendirme İlkeleri”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 308, Nisan, 2007, ss. 213-214.

²²⁶ Yusuf Ziya TAŞKAN, **Vergi Yargılaması Hukukunda Görev ve Yetki**, Siyasal Kitapevi, Ankara, Eylül, 2007, s. 16.

²²⁷ Ersan ÖZ; **Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi**, Gazi Kitabevi, Aralık, 2004, s. 72.

özgürlüklerini devlete karşı koruyan güvenlik sınırı tesis etmekte²²⁸ ve böylece vergilemenin belirlilik ilkesi içinde yürütülmesini sağlayarak²²⁹ mükelleflerin vergiye yönelik tepkilerinin olumlu olmasına zemin hazırlamaktadır²³⁰.

Kanunların anayasaya uygunluğunun yargısal denetiminin bir yargı organı eliyle yapılmasını sağlamak amacıyla oluşturulan Anayasa Mahkemesi²³¹ tarafından, yasallık ilkesine ilişkin olarak verilen kararlar da vardır. Nitekim Anayasa Mahkemesine göre,

“...Anayasanın 73 üncü maddesi vergiyi bir vatandaşlık görevi olarak kabul etmiş, özellikle 73/III vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin ancak yasayla konulabileceği ilkesini getirmiştir...²³²” ; “...Vergilerin yasallığı ilkesi olarak da nitelendirilen bu kural uyarınca, vergilendirme yetkisi, yasama organına ait olup yürütme organının yasal dayanak olmaksızın bir idarî işlemle vergi koyma, değiştirme ve kaldırma yetkisi yoktur...²³³”; “...verginin yasallığı ilkesi takdire dayalı keyfi uygulamaları önleyecek sınırlamaların yasada yer almasını gerektirmekte ve vergi yükümlülüğüne ilişkin düzenlemelerin konulması, değiştirilmesi veya kaldırılmasının şeklinin yasa ile yapılmasını zorunlu kılmakta...²³⁴” ; “...Vergilerin yasallığı ilkesi, vergi kurumunun hukuksal yapısının temel koşulu olup oranının, salınma biçiminin, alınma zamanının yönetim ve yükümlüler bakımından belirginliğine dayanır. Yükümlülere güven veren bu ilke, vergi yönteminde de kararlılık sağlamakta, herkesi eşit biçimde kapsamına alan bir yurttaşlık görevinin göstergesini oluşturmaktadır...²³⁵.”

Kanunilik ilkesi ülkemizde gerçek anlamda ilk kez 1924 Anayasasında yer almış ve daha sonra 1961 ve 1982 Anayasalarında da değiştirilerek de olsa bu ilkeye yer verilmiştir. Söz konusu bu ilkenin önemli sonuçlarından birisi genişletici yorum yapılamaması yani kıyas yoluna başvurulamaması²³⁶ ve diğeri de sözleşme

²²⁸ Serkan UÇAR, “Verginin Kanuniliği İlkesi ve Vergi Hukukunda Yorum”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 318, Şubat, 2008, s. 115.

²²⁹ M. Aykut KEÇELİOĞLU; “Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanununda Vergilerin Kanuniliği İlkesinden Sapmalar”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 118, Temmuz, 1998, s. 55.

²³⁰ Garip AYAZ; “Vergilerin Yasallığı İlkesi ve Anayasa Mahkemesi Kararları”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:181, Eylül, 1996, s. 61.

²³¹ Mehmet TURHAN, Hikmet TÜLEN, **Anayasa Yargısı İncelemeleri-1**, Anayasa Mahkemesi Yayınları, Ankara, Ağustos, 2006, ss. 7-8.

²³² Anayasa Mahkemesi, 18.07.1994, E.1994/46, K.1994/57 (RG: 14.12.1995, 22493)

²³³ Anayasa Mahkemesi, 14.05.1997, E.1996/75, K.1997/50 (RG: 21.02.2000, 23971)

²³⁴ Anayasa Mahkemesi, 16.01.2003, E.2001/36, K.2003/3 (RG: 21.11.2003, 25296)

²³⁵ Anayasa Mahkemesi, 07.11.1989, E.1989/6, K.1989/42 (RG: 06.04.1990, 20484)

²³⁶ TAŞKAN, a.g.e., s. 18.

serbestisinin geçersizliğidir. Özellikle bu iki ilke özel hukuk ve kamu hukuku ayrımında kendini göstermektedir. Bu bağlamda;

➤ Hukukta kıyas, bir olay hakkında yasada yer alan kuralın, kuruluş ve nitelikleri ona benzeyen fakat benzemekle birlikte yasada düzenlenmemiş olan bir olaya uygulanmasıdır²³⁷. Kıyas bütün hukuk dallarında söz konusu olabilmekle birlikte özel hukuk ve kamu hukuku açısından farklı şekillerde uygulanmaktadır. Borçlar Kanunu, Medeni Kanun, Türk Ticaret Kanunu alanlarında kıyas yasak değildir. Örneğin, Medeni Kanunun 1 inci maddesinde “ *Hakkında kanuni bir hüküm bulunmayan meselede hakim örf ve adete göre, örf ve adet dahi yoksa kendisi vazı kanun olsaydı bu meseleye dair nasıl kaide vazedecekse ona göre hükmeder denilmektedir.*” Söz konusu bu ifade bu alanlarda kıyasın oldukça geniş bir uygulama alanı bulunduğunu ifade etmektedir²³⁸. Oysa kamu hukuku alanında yer alan vergi hukukunda ceza hukukunda olduğu gibi kıyasa yer verilmemektedir²³⁹. Belirlilik ilkesinin de bir sonucu olarak vergi idaresi vergi kanunlarındaki boşlukları kıyas yoluyla dolduramaz. O halde kanunsuz vergi olmaz anayasal kuralının doğal sonucu olarak vergi hukukunda kıyas yapılması mümkün değildir ve bu kural ceza hukukundaki kanunsuz suç ve ceza olmaz ilkesine benzemektedir²⁴⁰.

➤ Birinci bölümde ayrıntılı olarak ele alındığı gibi, bir özel hukuk dalı olan Borçlar hukukunda irade özgürlüğü ve sözleşme serbestisine yer verilmiş hukuk düzeninin sınırları içerisinde kişilerin irade beyanlarıyla diledikleri hukuki sonuçları meydana getirebilmelerine izin verilmiştir. Oysa vergilerin kanuniliği ilkesinin bir sonucu olarak bir kamu hukuku dalı olan vergi hukukunda, irade özgürlüğüne ve sözleşme serbestisine yer verilmemiştir²⁴¹. Yani vergilendirmede, kanuna aykırı olarak veya kanuni sınırları aşarak, verginin tarafları arasında irade özgürlüğü ve sözleşme serbestisine yer verilmesi söz konusu değildir. Nitekim Vergi Usul Kanununun 8 inci maddesinde yapılan düzenleme, vergi kanunlarıyla kabul edilen

²³⁷ Selahattin TUNCER, **Vergi Hukuku ve Uygulaması**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, Mart, 2003, s. 5.

²³⁸ TUNCER, a.g.e., ss. 6-7.

²³⁹ Aykut TAVŞANCI, “Vergilendirme Yetkisinin Anayasal Sınırları ve 1982 Anayasası”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 203, Ağustos, 2005, s. 141.

²⁴⁰ Nevzat SAYGILIOĞLU, **Vergi Hukukunda Yorum**, Ankara, 1987, s. 74.

²⁴¹ http://www.alomaliye.com/murat_ceyhan_verginin_yasal.htm (Erişim: 21.06.2009)

haller dışında, mükellefiyete ve sorumluluğa ilişkin özel sözleşmelerin vergi dairesini bağlamayacağına ilişkindir²⁴². Vergi Usul Kanununda böyle bir hükme yer verilmesinin nedeni, muvazaa yoluyla vergi sistemine dahil olmaktan kaçmayı önlemek ve vergi borcu olmayan kişilere sözleşme yoluyla vergi borcunun devrini yasaklayarak, kamu alacağının tehlikeye girmesini önlemektir.

II- VERGİ BORCU KAPSAMINDAKİ YÜKÜMLÜLÜKLER

A- Vergi

Kamu gelirleri içerisinde en önemli yere sahip olan vergiler²⁴³, kamu hizmetlerine ait giderleri karşılamak üzere, fertlerden cebren alınan iktisadi değerlerdir²⁴⁴. Diğer bir tanımla vergi, devletin, kamu giderlerinin finansmanını sağlamak amacıyla, siyasi gücüne dayanarak gerçek ve tüzel kişilerin gelir ve malları üzerinden ödeme güçleri oranında aldığı parasal değerlerdir²⁴⁵.

Türk vergi kanunlarında verginin tanımı açık bir biçimde yapılmamıştır. Ancak gerek Anayasanın 73 üncü maddesi gerekse bilimsel doktrin incelendiğinde vergiyle ilgili bazı özelliklere ulaşmak mümkündür. Bu bağlamda verginin ana özellikleri şu şekilde ortaya konulabilir²⁴⁶;

➤ Vergi geneldir ve vergiyi doğuran olay üzerinde gerçekleşen herkes vergi ödemekle yükümlüdür.

²⁴² Doğan ŞENYÜZ, **Vergi Hukuku Açısından Özel Hukuk Sözleşmeleri**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, Kasım, 2002, s. 32.

²⁴³ Buradaki vergi terimi, dar anlamda vergiyi ifade etmekte olup, sadece bu başlık altında özellikleri belirtilen mali yükümlülüktür. Oysa vergi borcu kavramı başlığı altında kullanılan vergi terimi yani geniş anlamda vergi, dar anlamda vergiye ek olarak resim, harç, gecikme zammı vb. gibi diğer bütün mali yükümlülükleri de kapsamaktadır.

²⁴⁴ Genç Osman YARAŞLI, **Türkiye’de Vergi Reformu**, T.C. Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı, Yayın No: 2005/367, Ankara, 2005, s. 2.

²⁴⁵ SEYİDOĞLU, a.g.e., s. 695, DÖNMEZ, a.g.e., s. 518.

²⁴⁶ Abdullah TEKBAŞ, **Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi: Türkiye Değerlemesi**, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), D.E.Ü.S.B.E., İzmir, 2007.

- Vergi kamu giderlerini karşılamaya hizmet eder ve hangi giderler için kullanılacağı önceden belirlenmiş değildir.
- Vergi karşılıksızdır ve kişiler ödedikleri vergi nedeniyle kendilerine bir edimde bulunulmasını talep edemezler.
- Vergi cebri bir kamu geliridir.
- Vergi önceden saptanmış olan belirli kurallara göre alınmaktadır.
- Toplum içinde yaşayan bireylerin vergi ödemek zorunda olmalarının sebebi, siyasi olarak teşkilatlanmış bir toplumun üyesi olmaları veya böyle bir toplum içinde yaşamalarıdır.

Yukarıda sayılan bu özellikler, vergilerin sahip olduğu özellikleri ayrıntılı olarak ortaya koymuşsa da aslında vergi kavramını tam olarak ifade etmemektedir. Çünkü bu özelliklerden verginin sadece kamu giderlerini karşılamak üzere alındığı sonucu çıkmaktadır. Oysa, vergilerin temel amacı kamu harcamalarını finanse etmek²⁴⁷ olmakla birlikte, aynı zamanda bir maliye politikası aracı olarak vergiler²⁴⁸ toplumsal ihtiyaçların karşılanması, sosyal ekonomik hayata müdahale edilmesi²⁴⁹ gibi bazı sosyal ve iktisadi amaçlar için de tahsil edilmektedir.

Bütün bu bilgiler ışığında verginin kapsamlı bir tanımını yapmak gerekirse; vergiler kamusal faaliyetlerin gerektirdiği harcamaları karşılamak ve kamu ekonomisine ait diğer gayeleri, özellikle de iktisadi ve sosyal amaçları gerçekleştirmek amacıyla, zorunlu olarak ve özel bir karşılık gözetmeksizin, devletin ve devletten aldığı yetkiye dayanarak kamu tüzel kişilerinin diğer ekonomik birimlere yüklediği ödemelerdir²⁵⁰.

²⁴⁷ Mustafa DURMUŞ, “Vergileme ve Kalkınma”, **Maliye Dergisi**, Sayı:152, Ocak-Haziran, 2007, s. 2.

²⁴⁸ Mehmet DURKAYA, Servet CEYLAN, “Vergi Gelirleri ve Ekonomik Büyüme”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 150, Ocak-Haziran, 2006, s. 82.

²⁴⁹ Mehmet MUCUK, Volkan ALPTEKİN, “Türkiye’de Vergi ve Ekonomik Büyüme İlişkisi: VAR Analizi (1975-2006)”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 155, Temmuz-Aralık, 2008, s. 160.

²⁵⁰ Salih TURHAN, **Vergi Teorisi ve Politikası**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş Altıncı Baskı, Filiz Kitapevi, İstanbul, 1998, s. 21.

B- Resim

Resim, yetkili kamu kurumunca, bir işin veya faaliyetin yapılmasına izin verilmesi karşılığında alınan bedel olarak tanımlanabilir²⁵¹. Resim, vergi ve harçlara benzeyen bir kamu gelirleri niteliğindedir. Nitekim resim karşılıksız olabileceği gibi (örneğin ithalde alınan damga remi), bir hizmetten yararlanma karşılığında (örneğin ulaştırma altyapıları resmi veya rıhtım resmi) veya bir hakka sahip olma karşılığında da (örneğin avlanma ruhsatının alınması için ödenen resim) alınabilmektedir²⁵².

Resim günümüzde genellikle mahalli idareler özellikle de belediyeler tarafından tahsil edilen gelirler arasında yer alan bir mükellefiyet şekli olarak karşımıza çıkmaktadır²⁵³. Öte yandan eskiden resim olarak adlandırılan yükümlülüklerin bazılarının, günümüzde vergi yada harç adı altında kullanıldıkları da görülmektedir. Örneğin eskiden damga resmi, gümrük resmi ve trafik resmi olan yükümlülükler günümüzde damga vergisi, gümrük vergisi ve trafik harcına, belediyeler tarafından tahsil edilen eğlence resmi eğlence vergisine, ilan ve reklamlardan alınan resimler ise ilan ve reklam vergisine dönüşmüş ve böylece bütçe gelirleri içerisinde resimlerden sağlanan gelirlerin payı düşmüştür²⁵⁴.

C- Harç

Harçlar, vergiye benzeyen, ancak bazı yönleriyle vergiden ayrılan ve özellikleri itibariyle fiyatlarla vergiler arasında yer alan kamu gelirleridir²⁵⁵. Nitekim,

²⁵¹ Şerafettin AKSOY, **Kamu Maliyesi**, Gözden Geçirilmiş ve İlaveli 3. Baskı, Filiz Kitapevi, İstanbul, 1998, s. 144.

²⁵² TEKBAŞ, a.g.t., s. 147.

²⁵³ Aytaç EKER, **Kamu Maliyesi**, Kamu Hizmetleri - Kamu Giderleri - Kamu Gelirleri, İzmir, 1997, s. 111.

²⁵⁴ AKSOY, a.g.e., s. 145.

²⁵⁵ İsmail TÜRK, **Kamu Maliyesi**, Gözden Geçirilmiş 2. Baskı, Turhan Kitapevi, Ankara, 1996, s. 91.

bazı kamu kuruluşları tarafından sunulan kamu hizmetlerden yararlanarak özel fayda elde edenlerin, bu yararlanmaya karşılık ödedikleri bedellere harç denilmektedir²⁵⁶.

Harçların özelliklerini kısaca şu şekilde özetlemek mümkündür²⁵⁷;

➤ Harçlar kamu kuruluşları tarafından sunulan kamu hizmetleri karşılığında alınır. Harcı vergiden ayıran en önemli özellik vergilerin karşılıksız olmasına rağmen harcın belli bir kamu hizmetinin karşılığı olarak alınmasıdır. Ancak burada harç olarak alınan tutar, hizmetin gerçek anlamda maliyetini oluşturmamaktadır. Çünkü kamu kesiminde bu tür hizmetlerin gerçek maliyetini tespit edebilmek mümkün değildir. Öte yandan harcın fiyatının tespit edilmesinde siyasi, sosyal ve mali amaçlarda rol oynayabilir. Tespit edilen tutar maliyetin altında olabileceği gibi, maliyetin üstünde de olabilir. Bu bağlamda maliyeti aşan kısmın vergi olarak değerlendirilmesi de mümkündür.

➤ Sunulan hizmet karşılığında harç alınabilmesi için, hizmetin kamusal bir hizmet olması gerekmektedir. Bu bağlamda ticari ve sınai hizmetlerin karşılığında alınan bedeller harç değil ücrettir.

➤ Belli bir kamu hizmetinin karşılığı olması nedeniyle vergilerden ayrılan harçlar diğer yandan vergiler gibi cebri olması nedeniyle ise vergilere benzemektedir.

D- Benzeri Mali Yükümlülükler

Bir yandan kamu giderlerini karşılamak için çoğalan finansman ihtiyacı, öte yandan vergiye karşı artan direnişler, gittikçe vergi dışındaki mali yükümlülüklerin kullanılmasını gerekli kılmıştır. Söz konusu bu mali yükümlülüklerden birisi de Anayasanın 73 üncü maddesinde de adı geçen benzeri mali yükümlülüklerdir.

Benzeri mali yükümlülük kavramı Anayasada tanımlanmamış olduğu gibi herhangi bir kanunda da tanımlanmamış ve belirsiz bir hukuki kavram olarak olagelmıştır²⁵⁸.

²⁵⁶ AKSOY, a.g.e., s. 143.

²⁵⁷ MUTLUER, ÖNER, KESİK, a.g.e., s. 217.

Anayasa Mahkemesi tarafından benzeri mali yükümlülük,

“vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülük, kişilerden kamu hizmetleri karşılığında yada bir hizmet karşılığı olmaksızın kamu gücüne dayanılarak alınan paralardır. “Benzeri mali yükümlülük” kimi zaman vergi, resim ve harcın özelliğini ayrı ayrı yansıtırken, kimi zaman vergi resim ve harcın ortak özelliğini taşıyabilir.”

Bu bağlamda Anayasa Mahkemesi tarafından benzeri mali yükümlülükler açısından yapılan incelemede, benzeri yükümlülükler kimi zaman tek bir yükümlülüğe benzetilmekte, kimi zaman ise karma bir özellik gösterdiği anlaşılmaktadır²⁵⁹.

Birer mali yükümlülük olan benzeri mali yükümlülüklerin vergilerle ortak yönü kanunla konulmaları ve alınmalarının cebre yani kamu gücüne dayanmasıdır. Benzeri mali yükümlülükleri vergilerden ayıran özellikler ise şunlardır²⁶⁰;

- Kamusal harcamaların genel bir kaynağını oluşturmayıp belli harcamalara tahsis edilmeleri.
- Finansmanında söz konusu olan harcama alanının yakın ilgi çevresinde bulunanlara yüklenilmesi.
- Belli özel ihtiyaçların finansmanına tahsis edilmeleri.

Benzeri mali yükümlülükler kural olarak bütçeye girmedikleri için, bütçe planının tamlığını zedelemektedir. Böylece bunlar parlamento denetimi dışında kaldıkları gibi, devletin finans dengesinin kontrolü esnasında gerekli olan, tüm gelirler üzerinde genel bir görüş sahibi olmayı da engellemektedir. Ayrıca benzeri mali yükümlülükler sadece belli gruplara yüklendikleri için, vergilerde olduğu gibi yükün genel dağılımı söz konusu değildir ve böylece benzeri mali yükümlülük uygulamalarının eşitlik ilkesine de aykırı olduğu düşünülebilir²⁶¹.

²⁵⁸ Funda BAŞARAN, “Anayasa Temelinde Benzeri Mali Yükümlülük Kavramı”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 118, Temmuz, 1998, s. 114.

²⁵⁹ TEKBAŞ, a.g.t., s. 166.

²⁶⁰ TEKBAŞ, a.g.t., ss. 166-167.

²⁶¹ BAŞARAN, a.g.e., s. 133.

E- Vergiye Bağlı Alacaklar

Vergi, resim ve harç gibi asli vergi alacakları ile ilgili beyanların zamanında yapılmaması veya eksik yapılması nedeniyle, tarh ve tahakkuk işlemlerinin süresinde gerçekleşmemesi veya zamanında tahakkuk etmekle birlikte ödemelerinin vadesinde yapılmaması nedeniyle, bu alacaklar için Vergi Usul Kanunu uyarınca gecikme faizi, zamanda ödenmemesi nedeniyle de Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun uyarınca gecikme zammı uygulanmaktadır. Ayrıca vergi mükelleflerinin vergi kanunlarına aykırı hareketleri nedeniyle haklarında vergi cezaları da uygulanmaktadır.

1) Gecikme Faizi

Mükellefe, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi nedeniyle uygulanan cezai müeyyideye gecikme faizi denilmektedir. Gecikme faizi Vergi Usul Kanununun 112 nci maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre ikmalen, re'sen ve idarece yapılan tarhiyatlarda²⁶²;

➤ Dava konusu yapılmaksızın kesinleşen vergilere, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin olarak normal vade tarihinden, son yapılan tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar,

➤ Dava konusu yapılmış olan vergilerin ödeme yapılmış kısmına ise, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, yargı organı tarafından verilen kararın tebliğ tarihine kadar geçen süreler için Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanuna göre tespit edilen gecikme zammı oranında gecikme faizi uygulanır.

Aşağıdaki tabloda gecikme faizi ve gecikme zammı karşılaştırmalı olarak gösterilmektedir.

²⁶² Şahnaz GEREK, Ali Rıza AYDIN, **Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku**, Seçkin Yayınları, Ankara, Ocak, 2005.

Tablo 1 : Gecikme Faizi İle Gecikme Zammının Karşılaştırılması

Gecikme Faizi	Gecikme Zammı
VUK. İle düzenlenmiştir.	6183 sayılı kanunla düzenlenmiştir.
VUK. kapsamına giren vergi, resim ve harçlara uygulanır.	Tüm kamu alacaklarına uygulanır.
Tarhiyatın gecikmesi sonucu ödemenin gecikmesi halinde uygulanır.	Tahakkuk etmiş olan kamu alacağının vadesinin geçmesi halinde uygulanır.
Vade tarihi ile tahakkuk tarihi arasında uygulanır.	Vade tarihi ile ödeme tarihi arasında uygulanır.
Ay kesirleri dikkate alınmaz.	Ay kesirleri günlük olarak dikkate alınır.
Cezalarda uygulanmaz.	Vergi ziyayı suçunda uygulanır.
Asgari tutar yoktur.	Asgari tutar vardır (1 TL)
Gecikme faizini durduran haller yoktur.	Gecikme zammını durduran haller düzenlenmiştir. (tecil, iflasın açılması, aciz hali....)
Ölüm halinde düşmez ve mirasçılara geçer.	Ölüm halinde düşmez, mirasçılara geçer.
Ceza niteliğinde değildir.	Ceza niteliğinde değildir.
Bileşik oran uygulanmaz.	Bileşik oran uygulanmaz.

Kaynak: Ömer Dönmez, Kavram Teori Ve Politikalar, Genişletilmiş ve Güncellenmiş 2. Baskı, Gazi Kitapevi, Ankara 2007, s. 491.

2) Gecikme Zammı

Mükellef hakkında, vergi alacağının geç ödenmesini önlemeye ve değerini korumaya yönelik olarak uygulanan²⁶³ gecikme zammı, tahakkuk etmiş verginin zamanında ödenmemesinden dolayı uygulanan cezai müeyyide olarak da kabul edilmektedir²⁶⁴. Gecikme zammı uygulanabilmesi için kamu alacağının vadesinde ödenmemiş olması gerekir. Nitekim gecikme zammı hesaplanmasına vadenin dolduğu günü izleyen günden itibaren başlanır ve ödendiği günde dahil olmak üzere kamu alacağının tahsil edildiği tarihe kadar olan süre için devam edilir²⁶⁵.

6183 Sayılı AATÜHK.'un 51 inci maddesinde yer alan yetkiye istinaden Bakanlar Kurulu tarafından belirlenen gecikme zammı oranları ve uygulama süreleri aşağıda tablo halinde verilmiştir. Tabloda görüldüğü gibi 2001 yılında uygulamada olan gecikme zammı oranı % 10 iken, 2006 yılından beri uygulanan ve halen günümüzde de uygulanmakta olan gecikme zammı oranı % 2,5' tur.

Tablo 2 : Gecikme Zammı Oranları ve Uygulama Süreleri

Vadesinde ödenmeyen amme alacaklarına Bakanlar Kurulu Kararlarına istinaden yıllar itibariyle uygulanacak gecikme zammı oranları aşağıdaki gibidir Bakanlar Kurulu Kararı	Uygulama Dönemi	Aylık Gecikme Zammı Oranı (%)
2001/2175 sayılı BKK	29.03.2001 – 30.01.2002 tarihleri arasında	10
2002/3550 sayılı BKK	31.01.2002 – 11.11.2003 tarihleri arasında	7
2003/6345 sayılı BKK	12.11.2003 – 01.03.2005 tarihleri arasında	4
2005/8551 sayılı BKK	02.03.2005 – 20.04.2006 tarihleri arasında	3
2006/10302 sayılı BKK	21.04.2006 tarihinden itibaren	2,5

Kaynak:<http://www.yaklasim.com.tr/malibilgiler/pratikbilgiler/maddeler/022.htm>

²⁶³ Duran BÜLBÜL, **Türk Vergi Sisteminde Gecikme Faizi Tecil Faizi**, Yaklaşım Yayınları, Ekim, 2003, s. 21.

²⁶⁴ DÖNMEZ, a.g.e., s.491.

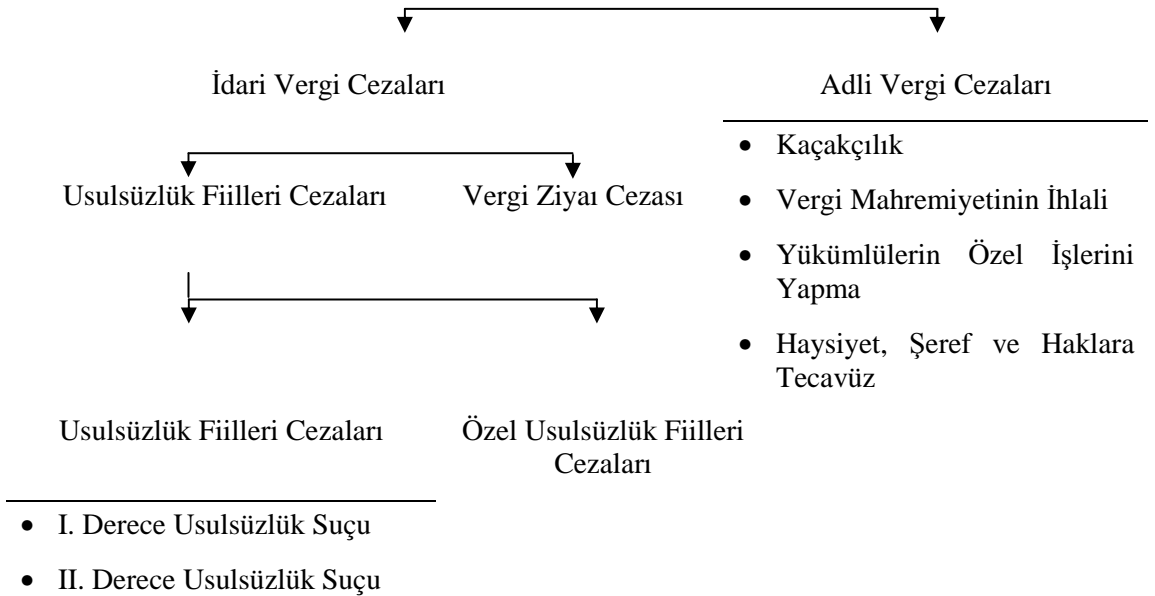
²⁶⁵ Ekrem SAATÇI, "Vergi Hukukunda Gecikme Zammı ve Gecikme Faizi", **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı: 90, Mart, 2007, s. 48.

F- Vergi Cezaları

Vergi alacağının tam ve zamanında tahsilini sağlamak üzere vergi kanunlarıyla vergi yükümlüleri ve sorumluları ile üçüncü kişilere bazı ödevler yüklenmiştir. Bu ödevlerin kanunlara uygun bir şekilde yerine getirilmesi durumunda verginin sağlıklı bir şekilde tahsili sağlanabilecek, aksi takdirde vergi kaybı söz konusu olabilecektir. Bunun önlenmesi bakımından Vergi Usul Kanunda vergi kaybına neden olan veya ileride vergi kaybına neden olma ihtimali doğuran eylemler vergi suçu olarak tanımlanmış ve bunlara ilişkin cezalar düzenlenmiştir. Vergi cezalarının temelinde caydırıcılık amacı yatmaktadır.

Vergi cezaları, hapis cezasını gerektiren adli vergi cezaları ve para cezasını gerektiren idari vergi cezaları olarak iki kısımda incelenebilir. Adli vergi cezasına sebep olan vergi suçları yargı organlarınca tespit edilmekte ve cezasına bu organlarca hükmedilmekte iken, idari vergi cezasına sebep olan vergi suçları ise vergi idaresi tarafından tespit edilmekte ve cezası bu idare tarafından kesilmektedir.

Şekil 10 : Vergi Suç ve Cezaları



Yukarıdaki şemada da gösterilen idari vergi cezalarına kısaca değinecek olursak;

➤ **Vergi Ziyayı Suçu ve Cezası**

Vergi ziyayı, vergi mükellefi veya vergi sorumlusunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi nedeniyle verginin zamanında tahakkuk ettirilememesi veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade etmektedir²⁶⁶. Vergi ziyayı suçu, Vergi Usul Kanununun 344 üncü maddesinde “*vergi ziyayı suçu, mükellef veya sorumlu tarafından 341 inci maddede yazılan hallerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesidir*” şeklinde tanımlanmıştır. Vergi ziyayı suçu işleyenlere de vergi ziyayı cezası kesilmektedir. Buna göre²⁶⁷;

- Vergi ziyayı suçu işleyenlere, ziya uğrattıkları verginin bir katı tutarında vergi cezası kesilir.
- Vergi ziyasına Vergi Usul Kanununun 359 uncu maddesinde yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi durumunda bu ceza 3 kat, bu fiillere iştirak edilmesi halinde ise bir kat uygulanır.
- Vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç olmak üzere, kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri için ise yüzde elli (½) oranında ceza uygulanır.

➤ **Usulsüzlük Fiilleri ve Cezaları**

Usulsüzlük vergi yasalarının şekle ve usule müteallik hükümlerine uyulmaması olarak tanımlanmaktadır²⁶⁸. Vergi Usul Kanunu hükümleri gereğince, vergi ziyasına neden olunması halinde vergi ziyayı cezası kesilirken, aynı kanunun usule ve şekle ilişkin esaslarına uyulmaması halinde ise usulsüzlük cezası tatbik olunur²⁶⁹. Usulsüzlük fiilleri, işlenen fiilin ağırlığına göre Vergi Usul Kanununun 352 nci maddesinde iki grupta toplanarak, her gruba giren fiiller tek tek sayılmış, daha ağır nitelikteki fiiller birinci derecede usulsüzlük, daha hafif nitelikte olanlar ise

²⁶⁶ Nevzat ERDAĞ, **Türk Vergi Sistemi**, Beta Yayınları, İstanbul, Haziran, 2002, s. 210.

²⁶⁷ Eray MERCAN, Mustafa DÜNDAR, **Temel Vergi Hukuku**, Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, Ankara, Ekim, 2007, s. 96.

²⁶⁸ Rüknettin KUMKALE, **Vergi Sözlüğü**, As Yayınları, Ankara, Şubat, 2001, s. 197.

²⁶⁹ ERDAĞ, a.g.e., s. 221.

ikinci derecede usulsüzlük olarak nitelendirilmiştir²⁷⁰. Bu fiilleri işleyen mükellef veya vergi sorumlusuna ise durumuna uygun olarak, aşağıdaki tabloda gösterilen usulsüzlük cezası kesilecektir.

Tablo 3 : Usulsüzlük Cezalarına Ait Cetvel (2009 Yılı İçin)

Fiili İşleyen	I. Derece (TL)	II. Derece (TL)
Sermaye Şirketleri	89,00	50,00
Sermaye Şirketleri Dışında Kalan 1. Sınıf Tüccarlar Ve Serbest Meslek Erbabı	56,00	28,00
2. Sınıf Tüccarlar	28,00	14,00
Yukarıdakiler Dışında Kalıp Beyanname Usulüyle Gelir Vergisine Tabi Olanlar	14,00	7,60
Kazancı Basit Usulde Tespit Edilenler	7,60	3,50
Gelir Vergisinden Muaf Olan Esnaf	3,50	2,00

Kaynak:http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/eski/vukkanunaek_usulsuzluk.html

➤ **Özel Usulsüzlük Fiili Cezaları**

Vergi Usul Kanununda müeyyide olarak belirli tutarlarla düzenlemiş²⁷¹ olan özel usulsüzlük fiilleri ana başlıklarıyla şöyledir²⁷²;

²⁷⁰ ERDAĞ, a.g.e., s. 222.

²⁷¹ Ahmet GÜZEL, "Fatura Bakımından Özel Usulsüzlük Cezasının Kesilmesinde Fiili Tespit "Olmazsa Olmaz" Şart mıdır?", **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı: 100, Ocak, 2008, s. 11.

²⁷² MERCAN, DÜNDAR, a.g.e., s. 98.

- Fatura ve benzeri evrakların verilmemesi ve alınmaması ile diğer şekli hükümlere uyulmaması. (VUK md. 353)
- Damga vergisi sorumluluğunu yerine getirmeyen noterler hakkında uygulanacak ceza. (VUK md. 355)
- Bilgi vermekten çekinenler ile Vergi Usul Kanununun 256, 257 ve mükerrer 257 nci madde hükümlerine uymayanlar için kesilecek ceza. (VUK. Mükerrer Md. 355)

III- VERGİ BORCUNUN TARAFLARI

A- Vergi Mükellefiyeti ve Vergi Mükellefi

Vergi mükellefiyeti ile vergi kanunlarında belirtilen vergilerin borçlusu olma durumu ifade edilmektedir. Vergi kanunlarına göre kendi payına düşen vergi borcunu ödemekle yükümlü olan gerçek ve tüzel kişilere de vergi mükellefi denilmektedir²⁷³. Tanımda mükellefin gerçek veya tüzel kişi olduğu belirtilmekle beraber, tüzel kişiliği bulunmayan kuruluşlar ile ortaklıklar da vergi mükellefi olabilmektedirler. Örneğin adi şirket, katma değer vergisi uygulaması bakımından vergi mükellefi kabul edilmektedir²⁷⁴.

Mükellef kavramı ile ilgili olarak, kanuni mükellef, mutavassıt (aracı mükellef) ve vergi yüklenicisi veya taşıyıcısı kavramlarını açıklığa kavuşturmak gerekmektedir. Kanuni mükellef vergi kanunlarına göre üzerine vergi borcu terettüp eden kişidir²⁷⁵. Ancak kanuni mükellef ile gerçek anlamda vergiyi ödeyen yani taşıyan kişi zaman zaman farklı kişiler olabilmektedir. Bu durumda ise mutavassıt mükellef söz konusu olur ki, mutavassıt mükellef, vergiyi kendi adına ve hesabına

²⁷³ Özhan ULUATAM, **Kamu Maliyesi**, Ankara Üniversitesi Basımevi, Ankara, 1978, s. 173.

²⁷⁴ Erkan GÜRBOĞA, Tuncel ATABEY, **Vergi Kılavuzu**, İzmir Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, İzmir, Kasım, 2008, s. 3.

²⁷⁵ Osman PEHLİVAN, **Kamu Maliyesi**, Derya Kitapevi, Trabzon, Eylül, 2003, s. 110.

ödeyen ancak daha sonra ödediği vergiyi, yasalara dayanarak başkasına aktaran kişidir²⁷⁶. Örneğin, katma değer vergisinin kanuni mükellefi vergiye tabi olan malı satan veya vergiye tabi hizmeti sunan kişidir. Ancak katma değer vergisinin kanuni mükellefi, bu vergiyi satışını yaptığı mal veya hizmetin fiyatına eklemek suretiyle alıcıdan tahsil eder ve bu durumda katma değer vergisinin kanuni mükellefi, mutavassıt yani aracı mükellef konumuna gelir²⁷⁷. Buna karşılık, kanuni mükellef kendi nam ve hesabına ödediği vergiyi, arz ve talep koşullarına bağlı olarak fiyat mekanizması içinde başkasına yansıttıktan sonra, vergi yükünü en son üzerine alan yani vergi yükünü son olarak yüklenen kişiye ise vergi yüklenicisi veya taşıyıcısı denilmektedir²⁷⁸.

Öte yandan vergi mükellefiyeti için kanuni ehliyeteye sahip olmak şart değildir²⁷⁹. Bu bağlamda medeni hakları kullanma ehliyetine sahip olmayan küçükler ve kısıtlılar da vergi mükellefi olabilmektedirler²⁸⁰. Çünkü kişilerin vergi mükellefi veya sorumlusu olabilmeleri için medeni haklardan yaralanma ehliyetine yani hak ehliyetine sahip olmaları yeterli olup ayrıca, medeni hakları kullanma ehliyeti anlamına gelen fiil ehliyeti aranmamaktadır.

B- Vergi Sorumluluğu ve Vergi Sorumlusu

Kural olarak, vergi ile ilgili şekli ve maddi yükümlülüklerin yerine getirilmesi görevi vergi mükellefine aittir. Ancak vergi kanunlarında vergi alacağını güvence altına almak, vergi idaresinin daha az harcama ile vergi tahsil edebilmesine imkan sağlamak ve idareye başka kolaylık olanakları tanımak gibi nedenlerle, vergi mükelleflerinin yanında vergi sorumluluğu müessesesine de yer verilmiştir²⁸¹. Nitekim, vergi mükellefinin fiil ehliyetine sahip olmaması, vergi yükümlüsünün

²⁷⁶ Metin ERDEM, Doğan ŞENYÜZ, İsmail TATLIOĞLU, **Kamu Maliyesi**, Ekin Kitapevi, Bursa, Eylül, 1998, s. 94.

²⁷⁷ PEHLİVAN, (2003) a.g.e., s. 110.

²⁷⁸ AKSOY, a.g.e., s. 200.

²⁷⁹ NADAROĞLU, a.g.e., s. 235.

²⁸⁰ Emine ORHANER, **Kamu Maliyesi**, Gazi Kitapevi, Ankara, 2000, s. 136.

²⁸¹ MUTLUER, ÖNER, KESİK, a.g.e., s.262.

vergi borcunu ödemediği vb. hallerde, gerek defter tutma, belge düzenleme, beyanname verme gibi şekli yükümlülükler ve gerekse vergi borcunu ödenmesi gibi maddi yükümlülükler, vergi yükümlüsü dışında üçüncü kişiler tarafından yerine getirilmektedir. Vergi Usul Kanununun 8 inci maddesinde de verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişi²⁸² şeklinde tanımlanan bu üçüncü kişilere vergi sorumlusu denilmektedir.

Bu tanımlamalar ışığında vergi sorumluluğunun özellikleri aşağıdaki gibi sıralanabilir²⁸³;

➤ Vergi mükellefinin aksine, vergi sorumlusu vergiyi doğuran olayı kendi şahsında gerçekleştirmez. Bu yüzden vergi mükellefiyeti ile vergi sorumluluğu arasındaki en önemli fark vergi borcunu doğuran olayın vergi mükellefinin şahsında gerçekleşmesidir. Bu bağlamda vergi sorumlusu verginin borçlusu değildir, verginin asıl borçlusu mükelleftir.

➤ Vergi sorumlusu vergiyi kendi malvarlığından ödemez, vergiyi mükellefinin malvarlığından veya mükellefe yaptığı ödemelerden keserek öder. Ancak, borcun zamanında ödenmemesi halinde, vergi sorumlusunun malvarlığına da başvurulabilir. Vergi borcunu kendi malvarlığından ödeyen vergi sorumlusunun özel hukuk hükümlerine göre vergi yükümlüsüne rücu etme hakkı bulunmaktadır.

➤ Vergi sorumluluğu da vergi yükümlülüğü gibi kanundan doğmaktadır. Kanunda belirtilenlerin dışında, özel sözleşmelerle vergi sorumlusu belirlenmesi veya vergi sorumluluğunun sınırlarının değiştirilmesi vergi idaresini bağlamayacaktır.

➤ Vergi sorumlusu kavramı bir bakıma kanuni temsilci kavramına benzemektedir. Ancak kanuni temsilci kavramından farklıdır. Çünkü fiil ehliyetine sahip olmayanlar da vergi sorumlusu olabildikleri halde, kanuni temsilcilerin fiil ehliyetine sahip olmaları, temsilci olabilmelerinin bir gereğidir.

²⁸² PEHLİVAN, (2003) a.g.e, s.110.

²⁸³ GÜRBOĞA, ATABEY, a.g.e., s. 4., ORHANER, a.g.e., s. 136., PEHLİVAN, a.g.e., s. 111., MUTLUER, ÖNER, KESİK, a.g.e., 263.

➤ Vergi sorumluluğu fer'i niteliktedir. Borç vergi yükümlüsünden istenmeden vergi sorumlusuna başvurulamaz.

Başta Vergi Usul kanunu olmak üzere değişik kanunlarda da vergi sorumluluğuna ilişkin düzenlemeler bulunmakta olup, bu sorumluluk halleri şunlardır²⁸⁴;

1. Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu

Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan kurumların mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde, bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği olmayan kurumlarda bunları idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirilmektedir²⁸⁵. Vergi ve buna bağlı alacaklar, mükelleflerin varlığından tamamen veya kısmen alınamaz yada alınamayacağı anlaşılırsa, kanuni temsilcileri veya tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenlerin varlığından, rücu hakkı saklı olmak üzere alınır²⁸⁶.

2. Vergi Kesenlerin Sorumluluğu

Vergi Usul Kanununun 11 inci maddesi uyarınca, yaptıkları veya yapacakları ödemelerden vergi kesmek zorunda olanlar, verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevlerin yerine getirilmesinden sorumludurlar²⁸⁷. Vergi kesenler bu yükümlülüklerine uymayarak sorumluluklarını yerine getirmezlerse, alınamayan vergi ve verginin vaktinde ödenmemesinden dolayı

²⁸⁴ Vergi kanunlarında belirlenmiş sorumluluk ve bu sorumluluğa dayalı vergi borcu intikali halleri çalışmamızın asıl konusunu oluşturan 3. bölümde inceleneceği için burada sadece kısaca değinilecektir.

²⁸⁵ MERCAN, DÜNDAR, a.g.e., s.15.

²⁸⁶ Sadık KIRBAŞ, **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 15. Baskı, Siyasal Kitapevi, Ankara, Aralık, 2003, s. 83.

²⁸⁷ Abdurrahman AKDOĞAN, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş Sekizinci Baskı, Gazi Kitapevi, Ankara, 2008, s. 49.

ortaya çıkan faiz, zam ve cezalar rücu hakları saklı kalmak üzere kendilerinden alınacaktır.

3. Mirasçılarının Sorumluluğu

Mirasçılar da vergilendirme alanında sorumlulukları olan kişilerdir²⁸⁸. Söyle ki; ölüm halinde mükelleflerin ödevleri, mirası reddetmemiş olan kanuni ve mansup mirasçılara geçer ve mirasçılarının ölen kişinin vergi borçlarından dolayı sorumluluğu her birinin miras payları ile sınırlıdır²⁸⁹.

4. Karnesiz Hizmet Erbabı Çalıştıranların Sorumluluğu

Vergi Usul kanununun 251 inci maddesine göre, kazançları basit usulde tespit edilen ticaret erbabı ile götürü gider usulünü kabul eden gayrimenkul sermaye iradı sahipleri, yanlarında çalışan hizmet erbabının vergi karnesi almalarını ve vergilerini ödemelerini sağlamakla sorumludurlar. Nitekim bu ödevleri yerine getirmezlerse vergi, sorumlu adına tarh edilir ve cezası da aynı kimse adına kesilerek tahsil edilir²⁹⁰. Vergi sorumlusu olan işverenlerin, bu şekilde ödedikleri vergiler için asıl mükellefe rücu hakları saklıdır.

²⁸⁸ Nihal SABAN, **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş 4. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul, 2006, s. 127.

²⁸⁹ AKDOĞAN, a.g.e., s. 50.

²⁹⁰ KIRBAŞ, a.g.e., s. 84.

5. Tasfiye Memurlarının Sorumluluğu

Amme Alacaklarının Tahsil usulü Hakkında Kanununun 33 üncü maddesine göre tasfiye memurları, amme idarelerinin her türlü alacaklarını ödemedi veya ödemek üzere ayırmadan tasfiye sonucu elde edilen bakiyeyi dağıtamazlar veya bu bakiye üzerinde herhangi bir tasarrufta bulunamazlar. Aksi takdirde, tasfiye memurları, tahakkuk etmiş olan amme alacaklarından müteselsilen sorumlu olurlar²⁹¹.

6. Limited Şirket Ortaklarının Sorumluluğu

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 35 inci maddesi uyarınca limited şirketlerde, şirket ortakları kanuni temsilcilik dışında, şirket varlığından tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan vergi borçlarının ödenmesinden hisseleri nispetinde sorumludurlar²⁹². Oysa anonim şirket ortaklarında böyle bir durum olmayıp, şirket varlığından tahsil edilemeyen vergi borçlarının ödenmesinden kanuni temsilciler sorumludur. Bu durum, ikisi Türk Ticaret Kanunu hükümlerine tabi sermaye şirketi olan anonim şirketle limited şirket arasındaki önemli bir ayrıcalıktır.

7. Diğer Sorumluluk Halleri

Vergi kanunlarında yukarıda belirtilenlerin dışında, başka bazı sorumluluk halleri de bulunmaktadır. Bunlardan bazıları aşağıdaki gibi sıralanabilir²⁹³;

²⁹¹ MERCAN, DÜNDAR, a.g.e., s. 17.

²⁹² MERCAN, DÜNDAR, a.g.e., s. 17.

²⁹³ GÜRBOĞA, ATABEY, a.g.e., s. 9.

➤ Noterler, damga vergisi ödenmemiş veya eksik ödenmiş olan kağıtları tasdik ederler veya bunların suretlerini çıkarıp verirlerse, üzerinde işlem yaptıkları her kağıt için kanunen alınması gereken ceza kendilerinden alınır.

➤ Bankalar, kamu iktisadi teşebbüsleri ve iştirakleri ile damga vergisini makbuz karşılığında ödeme konusunda Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen kurum ve kuruluşlar, vergisi ödenmemiş veya eksik ödenmiş olan kağıtları işleme koyarlarsa, kağıdın mükelleften alınacak cezası tutarında ayrıca ceza alınır.

➤ Miras kalan veya intikal eden gayrimenkullerin tapudaki devir işleminden önce veraset ve intikal vergisinin ödenmesi gerekmektedir. Eğer tapu memuru, vergi ödenmediği halde devir işlemini yaparsa, ödenmeyen vergiden müteselsilen sorumlu olur. Benzer bir sorumluluk motorlu taşıtların ilk iktisabı, teslimi veya ithaline ilişkin olarak motorlu taşıtlar vergisinde de söz konusudur.

IV- VERGİ BORCUNUN ORTAYA ÇIKIŞI VE TAHSİL EDİLEBİLİR AŞAMAYA GELMESİ

A- Vergiyi Doğuran Olay

Vergilendirme vergiyi doğuran olayla başlamaktadır²⁹⁴. Yani diğer bir ifade ile mükellef açısından vergi borcu, devlet açısından ise vergi alacağı şeklindeki ilişki vergiyi doğuran olayın ortaya çıkmasıyla işlemeye başlamaktadır. Vergiyi doğuran olay kavramı Vergi Usul Kanununun 19 uncu maddesinde, vergi alacağı vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar, şeklinde tanımlanmıştır²⁹⁵.

Vergiyi doğuran olayla vergilerin kanuniliği ilkesi arasında yakın bir ilişki vardır. Çünkü vergiyi doğuran olayın gerçekleşip gerçekleşmediğinin tespit edilmesi,

²⁹⁴ MERCAN, DÜNDAR, a.g.e., s. 7.

²⁹⁵ Kahraman ÇENGELER, Ahmet TUNALI, “Gayrimenkul Satışlarında Vergiyi Doğuran Olay”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:312, Ağustos, 2007, s. 67.

vergi kanunları tarafından vergiyi doğuran olayın açıkça belirtilmesi ile mümkündür. Verginin kanuniliği ilkesi ise her türlü mali yükümlülüğün keyfiyetten çıkarılarak kanuna dayandırılmasıdır. Eğer vergiyi doğuran olay gerçekleşmeden idare vergi salma yoluna giderse, bu durumda vergilendirme işlemini sakatlanmış olur. Diğer taraftan vergiyi doğuran olay gerçekleşip de, vergi idarece tahsil edilebilir aşamaya gelince, mükellef vergi borcunu ödemezse, para cezaları veya hürriyeti bağlayıcı cezalar gibi çeşitli cezalara muhatap olabilir²⁹⁶.

Öte yandan bir faaliyetin yasadışı olması yani, yasak veya yasalardaki usullere aykırı gerçekleştirilmekte olması vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesine engel olmaz. Bu durumda bir faaliyetin ilgili kanunlara göre yasak edilmiş olması, o faaliyet sonucu elde edilen gelirin vergilendirilmemesi sonucunu doğurmaz²⁹⁷. Örneğin, uyuşturucu kaçakçılığı suç olmasına rağmen, bu faaliyet sonucu elde edilen gelir vergi kanunları uyarınca vergilendirilmesi gereken bir gelirdir.

1- Türk Vergi Sistemindeki Başlıca Vergi Kanunları Açısından Vergiyi Doğuran Olay

Her vergi kanununda, o verginin doğumu için meydana gelmesi gereken olay ve hukuki durum tespit edilmiştir. Buna göre, vergi borcunun doğması kanunlarda sayılmış olan bu durumların gerçekleşmesine bakmaktadır²⁹⁸. Çeşitli vergi kanunları açısından vergiyi doğuran olay aşağıdaki durumlarda meydana gelmektedir²⁹⁹;

- Gelir vergisinde, bir gerçek kişinin gelir elde etmesi. (Gelirin elde edilmiş sayılması için, gelirin vergi mükellefinin tasarrufuna girmesi ve tasarrufuna hazır kılınması yeterlidir. Nitekim, kişi eğer sahibi olduğu geliri başkasına

²⁹⁶ N. Semih ÖZ, **Gelir Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay, Elde Etme**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Mart 2006, Ankara, s. 92.

²⁹⁷ Muhittin BEKLER, “Gelir Vergisi Kanununda Düzenlenen Telif Kazancı İstisnası ve Serbest Meslek Kazancı Müesseselerinin Uygulamada Ortaya Çıkardığı Sorunlar”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 315, Kasım, 2007, s.118.

²⁹⁸ ÇENGELER, TUNALI, a.g.m., s. 67.

²⁹⁹ Özhan, ULUATAM, Yaşar METHİBAY, **Vergi Hukuku**, İmaj Yayınevi, Ankara - 2000, ss.106-107, Aksoy, a.g.e., ss. 201-202.

başılayabiliyorsa, mal ve hizmet satın alabiliyorsa, borçlarını ödeyebiliyorsa söz konusu geliri elde etmiş sayılacak ve vergiye tabi tutulacaktır.³⁰⁰.)

- Kurumlar Vergisinde, kurumlar vergisi mükellefi olan kurumların kazanç elde etmesi.
- Veraset ve İntikal Vergisinde, Türkiye Cumhuriyeti tabiyetinde bulunan kişilere ait mallar ile Türkiye’de bulunan malların ölüm nedeniyle yada bağış yoluyla bir kişinin mülkiyetinden başka bir kişinin mülkiyetine intikal etmesi.
- Emlak Vergisinde, Türkiye sınırları içerisinde bir bina veya araziye malik olarak veya intifa hakkı sahibi olarak, her iki durumda bahis konusu değilse malik gibi tasarruf edilmesi.
- Motorlu Taşıtlar Vergisinde, kanundaki tarifelerde yer alan motorlu taşıtların ilgili sicillere kayıt ve tescili.
- Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisinde, banka ve sigorta şirketlerinin yaptıkları işlemler dolayısıyla, nakden veya hesaben bir parayı lehlerine almaları.
- Damga Vergisinde, kanunda sayılı olan kağıtların imza edilmesi ya da kullanılması.
- Gümrük Vergisinde, gümrük beyannamelerinin tescili yada ağızdan beyanlara ait tahakkuk varakasının imzalanması ve idarece tescili.
- Katma Değer Vergisinde, mal teslimi ve hizmet ifası, mal teslimi ve hizmet ifasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi halinde bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura ve benzeri belgelerin düzenlenmesi, kısım kısım mal teslimi veya hizmet yapılması mutad olan veya bu hususlarda mutabık kalınan hallerde ise, her bir kısmın teslimi veya her bir hizmetin yapılması³⁰¹.

³⁰⁰ Şükrü KIZILOĞLU, **Gelir Vergisi Kanunu Ve Uygulaması**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 1994, s. 26.

³⁰¹ Mesut UÇAK, “Serbest Meslek Kazancında Gelir İle Katma Değer Vergisi Açısından Vergiyi Doğuran Olay ve Belge Düzeni”, **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı: 95, Ağustos 2007, s. 55.

2- Vergiyi Doğuran Olayın Önemi ve Sonuçları

Gelirin elde edildiği zamanın tam olarak saptanması hem vergi idaresi hem de mükellef açısından büyük önem taşımaktadır. Vergiyi doğuran olay, vergilendirme döneminin belirlenmesi ve zamanaşımı sürelerinin hesaplanmaya başlanması açısından büyük önem taşımaktadır³⁰². Ayrıca, idare açısından vergi alacağının somut hale gelmesi, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesinden sonra tarh, tebliğ ve tahakkuk işlemlerinin yapılmasına bağlıdır³⁰³.

Zamanaşımı mükellef açısından kazandırıcı, devlet açısından ise kaybettirici bir haktır. Zamanaşımı süresinin geçmesinden sonra devlet mükelleften vergi talep edemez. Bu nedenle zamanaşımı süresinin başlangıcının tespit edilmesi bakımından vergiyi doğuran olay önem arz etmektedir. Vergiyi doğuran olayın yani gelirin elde edildiği yılın bilinmesi zamanaşımı süresinin hesaplanmasına olanak sağlamaktadır³⁰⁴. Zamanaşımı vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği takvim yılını takip eden takvim yılının başından itibaren başlar ve beş yıldır.

Ceza kesilmesinde de zamanaşımı süresinin hesaplanmasında vergiyi doğuran olay önemlidir. Ceza kesme zamanaşımı süresinin hesaplanmasına da, vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği takvim yılını takip eden takvim yılının birinci gününden itibaren başlanmaktadır³⁰⁵.

Kısaca özetleyecek olursak gelir vergisinde vergiyi doğuran olay yani elde etme şu sebeplerden dolayı önem taşımaktadır;

- Beyanname, ödeme ve bildirimle ilişkin sürelerin tespit edilmesi
- Cezaların tatbiki
- Gecikme faizi
- Zamanaşımı

³⁰² PEHLİVAN, a.g.e.,(2003) s. 111.

³⁰³ ÇENGELER, TUNALI, a.g.m., ss. 67-68.

³⁰⁴ Musa ÖRMECİ, “Gelir ve Kurumlar Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay ve Sonuçları”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 154, Haziran 1994, s. 25.

³⁰⁵ ÖMERCİ, a.g.m., s. 26.

- Tarh ve tahakkuka ilişkin olan hükümlerin uygulanması

B- Verginin Tarhı

Vergi Usul Kanununun 20 nci maddesinde de açıklandığı üzere verginin tarhı, vergi alacağının kanunlarda gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanması suretiyle bu alacağın miktar olarak tespit edilmesidir³⁰⁶. Tarh işlemi mükellefin bağlı olduğu vergi dairesinde yapılmaktadır. Mükellefin bağlı olduğu vergi dairesi ise ikametgahının bulunduğu yer vergi dairesidir. İlk planda tarha yetkili vergi dairesinden, mükellefin tarh zamanında ikametgahının bulunduğu yerdeki vergi dairesi anlaşılacakla birlikte, işyeri ve ikametgahı ayrı vergi daireleri bölgesinde bulunan mükelleflerin vergileri, Maliye Bakanlığınca uygun görüldüğü takdirde ve mükellefe de önceden bildirilmek kaydıyla işyerinin bulunduğu yer vergi dairesince de tarh olunmaktadır³⁰⁷. Vergi borcunun hesaplanması anlamına gelen tarh işleminin bazı özellikleri vardır. Bunlar³⁰⁸;

- Tarh işlemi idari bir işlemdir. İdari işlem ise kamu gücünün kullanılması suretiyle bir görevin yerine getirilmesi için yapılan, hukukta değişiklik veya bir yenilik meydana getiren işlemlerdir.
- Tarh işlemi subjektif bir işlemdir. Çünkü tarh işlemi mükellefi, genel kişilik dışı hukuki durumdan çıkartıp, özel ve kişisel bir duruma sokar.
- Tarh işlemi kesin ve yürütülmesi zorunlu, kişiler üzerinde doğrudan etki yapan bir işlem olduğundan asli bir işlemdir. Bir verginin tarh edilebilmesi için yapılan araştırma ve incelemeler ve bunların sonucu olarak hazırlanan raporlar tali işlemlerdir ve kişiler üzerinde doğrudan etki göstermezler.

³⁰⁶ TUNCER, a.g.e., s.144.

³⁰⁷ Zeynep ARIKAN, **Türk Vergi Hukukunda Mali İkametgah**, Maliye ve Hukuk Yayınları, İzmir, Mayıs, 2007, ss. 219-220.

³⁰⁸ Mehmet TOSUNER, Zeynep ARIKAN, **Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Türk Vergi Yargısı**, İzmir, 2006, s. 56.

1- Beyan Üzerine Tarh

Vergi sistemimizde tarhiyat kural olarak beyan esasına dayanmaktadır ve vergiler mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh edilmektedir. Beyana dayanan tarhiyatta, tahakkuk fişi düzenlenir ve tahakkuk fişi bir anlamda beyannamenin makbuzu yerine geçmektedir³⁰⁹.

Beyan usulünde mükellefin beyan ettiği matrah, vergi idaresi tarafından daha sonra incelemeye tabi tutulmakta, ve gelirini doğru beyan etmediği anlaşılan mükellefler için ilave vergi tarhı ve ceza uygulamasına gidilmektedir.

2- Vergi İdaresi Tarafından Tek Taraflı Olarak Gerçekleştirilen Tarh

Matrah tespiti esas olarak mükellefin beyanı üzerine yapılmakla beraber, Vergi Usul Kanununun 29, 30 ve mükerrer 30 uncu maddelerinde sayılan hallerde tek taraflı olarak gerçekleştirilmektedir. Vergi idaresi tarafından tek taraflı olarak yapılan üç tür tarh yöntemi söz konusudur.

a) İkmalen Vergi Tarhı

İkmalen vergi tarhı Vergi Usul kanununun 29 uncu maddesinde,

“Her ne şekilde olursa olsun, bir vergi tarh edildikten sonra, bu vergiye müteallik olarak ortaya çıkan ve defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak miktarı tespit olunan bir matrah veya matrah farkı üzerinden alınacak verginin tarh edilmesi”

olarak tanımlanmıştır. Bu tanımdan da anlaşılacağı üzere ikmalen vergi tarhı yapılabilmesi için, ikmalen vergi tarhından daha önce tarh edilmiş bir vergi olmalı ve

³⁰⁹ MERCAN, DÜNDAR, a.g.e., s. 32.

daha sonra da bu vergiye ilişkin maddi delillere veya kanuni ölçülere dayanarak bir matrah veya matrah farkı bulunmalıdır³¹⁰.

b) Re'sen Vergi Tarhı

Vergi usul kanununun 30 uncu maddesinde re'sen vergi tarhı,

“Vergi matrahının tamamen veya kısmen, defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkân bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetki olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah farkı üzerinden verginin tarh olunmasıdır”

şeklinde tanımlanmıştır. Çeşitli sebeplerle matrahın tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere göre tespitinin mümkün olmaması halinde, matrah vergi inceleme elemanı veya takdir komisyonunca tespit edilecek ve vergi tarh edilecektir.

Re'sen tarhı gerektiren haller Vergi Usul Kanunu 30 uncu maddede sayılmıştır. Bu haller şunlardır³¹¹;

- Kanuni süresi geçtiği halde beyanname verilmemesi³¹².
- Verilen beyannamede vergi matrahına ilişkin bilgilere yer verilmemesi.
- Tutulması gereken defterlerin tamamen veya kısmen tutulmaması, tasdik ettirilmemesi veya inceleme yapmaya yetkili olanlara ibraz edilmemesi.
- Defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikaların, vergi matrahının doğru ve kesin olarak tespitine imkan vermeyecek derecede noksan, karışık ve usulsüz olması nedeniyle ihticaca salih bulunması.

³¹⁰ ERDEM, ŞENYÜZ, a.g.e., s. 125.

³¹¹ KUMKALE, a.g.e., s. 167.

³¹² Vergi beyannamesinin zamanında verilmemesi durumunda, henüz takdir komisyonuna sevk edilmeden veya vergi incelemesine başlanmadan önce, gecikmeli olarak beyanname verilirse vergi beyanname üzerinden tarh edilir ve re'sen tarh yoluna gidilmez. KUMKALE, a.g.e., s. 167.

- Beyannamenin ve bunun dayanağı olan defter kayıtlarının gerçeği yansıtmadığına dair delillerin bulunması.
- Beyannamenin meslek mensuplarına imzalatılmaması, gerekli olduğu durumlarda yeminli mali müşavir tasdik raporunun alınmaması.

c) İdarece Vergi Tarhı

Vergi Usul Kanununun mükerrer 30 uncu maddesine göre verginin idarece tarhı, “29 uncu ve 30 uncu maddeler dışında kalan hallerde, mükelleflerin verginin tarhı için vergi kanunları ile muayyen zamanlarda müracaat etmemeleri veya aynı kanunlarla kendilerine tahmil edilen mecburiyetleri yerine getirmemeleri sebebiyle zamanında tarh edilemeyen verginin kanunen belli matrahlar üzerinden idarece tarh edilmesidir.” şeklinde tanımlanmıştır. Yani bu usulde vergi matrahı vergi idaresi tarafından tek taraflı olarak saptanmaktadır³¹³.

İdarece tarhiyat, tanzim edilen yoklama fişine dayanılarak yapılmaktadır. Bu şekilde tarh olunan vergilerle cezalara ilişkin ihbarnameler, bir taraftan mükellefin bilinen adresine posta ile yollanır, diğer taraftan ise mükellefin adını, soyadını, hesap numarasını, işini, adresini ve tarh edilen verginin ve kesilen cezanın miktar ve cinsini gösterir bir ilan vergi dairesinin ilan koymaya mahsus olan mahalline asılır ve ilanın asılması tarihi ve keyfiyeti bir tutanakla tespit edilir³¹⁴.

C- Verginin Tebliği

Vergi dairesi, vergi miktarını hesapladıktan sonra, bulduğu borç miktarını mükellefe bildirir ve böylece mükellef tarh işleminin sonucundan haberdar edilmiş

³¹³ ORHANER, a.g.e., s. 139.

³¹⁴ MERCAN, DÜNDAR, a.g.e., s. 34.

olur³¹⁵. Vergi Usul kanununun 21 inci maddesinde tebliğ, “*vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesidir*” şeklinde tanımlanmaktadır. Verginin tebliği ile ilgili esaslar Vergi Usul Kanununun 93-109 uncu maddeleri arasında ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. Hakkında ikmalen, re’sen ve idarece vergi salınan ve vergi cezası kesilen vergi yükümlü ve sorumluları tebliğ yoluyla bilgilendirilmekte ve vergiyi ödemek veya vergiye karşı mevcut yollara başvurmak bakımından kanunda belirtilen süreler tebliğ tarihinden itibaren başlamaktadır. Bazı vergilerde tarh mükellefin beyanına göre yapılmaktadır. Bu gibi vergiler, tahakkuk fişi ile tarh ve tahakkuk ettirildikleri için ayrıca tebliğ edilmemekte, vergi dairesi mükelleften beyannameyi alınca ona bir tahakkuk fişi düzenlemekte ve böylece verginin ayrıca tebliğ edilmesine gerek kalmamaktadır³¹⁶.

Tebliğati alacak kişinin tebliğat adresinde bulunmaması durumunda, ilgili belgeler, bunların memur veya müstahdemlerine de tebliğ edilebilecektir. Ancak bu kimselere tebliğ yapılabilmesi için bunların, görünüş itibariyle 18 yaşından küçük olmaması ve belirgin bir şekilde ehliyetsiz bulunmaması gerekmektedir³¹⁷.

D- Verginin Tahakkuku ve Kesinleşmesi

1- Verginin Tahakkuku

Tahakkuk, tarh ve tebliğ edilen verginin ödenecek hale gelmesidir³¹⁸. Tarh aşamasında miktarı belirlenen vergi, tebliğ ile yükümlüye bildirilmekte ve tahakkuk aşamasında ödenebilecek hale gelmektedir. Tahakkuk diğer vergilendirme aşamalarından farklı olarak kendiliğinden gerçekleşmekte, ayrı bir işleme gerek bulunmamaktadır. Değişik hallerde verginin tahakkuku, değişik zamanlarda ve

³¹⁵ Sabri TEKİR, **Vergi Teorisi**, Aklişelim Ofset Tesisleri, İzmir, 1990, s. 117.

³¹⁶ AKSOY, a.g.e., s.214.

³¹⁷ AKSOY, a.g.e., s. 213-214.

³¹⁸ İlker PARASIZ, **Modern Ansiklopedik Ekonomi Sözlüğü**, Ezgi Kitapevi, Bursa, Şubat, 2007, s. 632.

şekillerde gerçekleşmekte, bazen tahakkukla kesinleşme aynı anda gerçekleşirken, bazen de farklı zamanlarda gerçekleşmektedir.

2- Tahakkuk ve Kesinleşmenin Ayrı Ayrı Gerçekleştiği Durumlar

İkmalen, re'sen ve idarece tarh edilen vergilerde mükellef dava açma yoluna giderse, davayı mükellefin kazanması durumunda vergi ortadan kalkmakta, kaybetmesi durumunda ise vergi, mahkemenin verdiği kararın mükellefe tebliğ edilmesi ile tahakkuk etmektedir. Ancak tahakkuk eden vergi borcu hemen kesinleşmemektedir³¹⁹. Çünkü bu durumda mükellefin üst yargı yoluna başvurma yada başvurmama imkanı vardır. Eğer³²⁰:

➤ Mükellef süresi içerisinde kanun yollarına başvurmazsa artık başka başvurulabilecek bir imkanı kalmadığından vergi ihbarnamesinin kendisine tebliğini izleyen günden itibaren 30 günlük temyiz süresinin bitimi ile birlikte vergi borcu kesinleşmektedir.

➤ Mükellefin üst yargı organlarına başvurması durumunda ise temyiz ya da itiraz incelemesi sonucunda, ilk derece mahkemesi kararının üst yargı organlarınca uygun bulunması durumunda vergi borcu kesinleşmektedir.

Uzlaşmanın vaki olmaması veya sağlanamaması durumlarında vergi borcunun tahakkuku ve kesinleşmesi yine mükellefin tercih edeceği tutuma göre gerçekleşecektir. Bu durumda mükellefin kalan süre veya kalan süre 15 günden az ise 15 gün içerisinde tarh işlemine karşı dava açma imkanı vardır. Mükellef süresi içerisinde dava açma hakkını kullandığı takdirde vergi borcunun tahakkuku ilk derece mahkemesinin kararının sonuna kadar ertelenecek, bu kararın mükellef aleyhine olması durumunda ise yine mükellefin tutumuna göre vergi borcunun kesinleşmesi üst yargı organlarının kararına kadar kalabilecektir³²¹.

³¹⁹ DİNÇER, a.g.e., s. 170-171.

³²⁰ Yusuf Ziya TAŞKAN, "Vergi Borcunun Tahakkuku Ve Kesinleşmesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 200, Mayıs, 2005, s. 162.

³²¹ TAŞKAN, a.g.e., s.162.

Kural olarak mükellef kendi beyanına dayanan tarh işlemlerine karşı dava yoluna gidemez. Ancak bunun istisnalarından birisi mükellefin itirazi kayıtlı beyanda bulunmasıdır. İtirazi kayıtlı beyan, mükellefin zorunda kalarak beyanda bulunurken, işlemine karşı dava açma hakkını saklı tutması anlamını taşıdığından, bu durumda da tahakkuk ve kesinleşme farklı zamanlarda gerçekleşmektedir.

Mükellefin kendi beyanına karşı dava yoluna başvurabileceği ikinci istisna ise, vergi idaresi tarafından yapılan işlemde bir vergi hatasının olmasıdır. Bu durumda da mükellefin, vergi hatası olduğunu ileri sürdüğü işleme dava açması durumunda tahakkuk ve kesinleşme mükellefin tutumu ve yargı organların kararlarına göre ayrı ayrı zamanlarda gerçekleşecektir.

3- Tahakkuk ve Kesinleşmenin Birlikte Gerçekleştiği Durumlar

Beyan üzerinden alınan vergilerde, vergi beyannamesinin ilgili vergi dairesine verilmesinden sonra tahakkuk fişi düzenlenir. Tahakkuk fişinin bir nüshası mükellefe veya mükellef adına hareket edene verildiği anda vergi tahakkuk etmiş olur. Bu durumda vergi aynı zamanda kesinleşmektedir. Çünkü itirazi kayıtlı beyan ve hata bulunması dışında yükümlünün kendi beyanına karşı dava açma imkanı bulunmamaktadır³²². Zamanında vergi beyannamesini vermeyen mükellef daha sonra, bir muhbir tarafından ihbar edilmeden veya vergi dairesi tarafından harekete geçilmeden önce, pişmanlık ve ıslah hükümleri çerçevesinde süresinde verilmeyen beyannameyi veya eksik yada yanlışlık olup da düzelttiği beyannameyi, haber verme tarihinden itibaren 15 gün içinde verirse, beyannamenin verilmesiyle vergi tahakkuk etmektedir³²³.

Yükümlünün uzlaşma yoluna başvurması durumunda, uzlaşmaya varılması halinde, mükellef ile idare arasında yapılan uzlaşmanın vaki olduğunun tespit

³²² EKER, a.g.e., s. 138.

³²³ İbrahim KUMLUCA, "Verginin Tahakkuku ve Kesinleşmesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:223, Nisan, 2007, s. 66.

edildiği tutanağın ilgiliye tebliği ile vergi tahakkuk edecek³²⁴ ve aynı zamanda da kesinleşecektir. Zira bu durumda mükellefin başvurabileceği başka bir yol kalmamaktadır.

Bazı vergilerde verginin ayrı tarh, tebliğ, tahakkuk aşamaları olmayıp, vergi doğrudan tahsil edilmektedir. Bu vergilere tahakkuku tahsile bağlı vergiler denilmektedir³²⁵. Bu tip vergilerde tahsil işlemi tahakkuku da kapsadığından kesinleşmenin ayrı bir sürecin sonunda oluşması beklenemez. Örneğin, damga vergisinde durum böyledir.

Bazı durumlarda vergi kendiliğinden tahakkuk etmektedir. Motorlu taşıtlar vergisi ve emlak vergisinde her yıl, belli tarihlerin gelmesiyle, otomatik olarak verginin tahakkuku gerçekleşmektedir. Bu tip vergiler bakımından ayrı bir tahakkuk ve kesinleşme sürecinden söz etmek mümkün olmadığından, her iki durum da birlikte gerçekleşmektedir.

Eğer mükellef, vergi idaresi tarafından tek taraflı olarak yapılan tarh işlemine karşı dava yoluna gitmezse, artık yasal olarak başvurabileceği herhangi bir yol kalmadığından, vergi borcunun tahakkuk ve kesinleşmesi aynı anda gerçekleşmektedir³²⁶.

Diğer ücretler, Gelir Vergisi Kanununa göre kazançları basit usulde tespit edilenlerin yanında çalışanlar ile özel inşaat işlerinde çalışanların, özel hizmetlerde çalışan şoförlerin ve gayrimenkul sermaye iradı yanında çalışanların aldığı ücretlerdir.(GVK. Md. 64) Diğer ücret geliri elde edenler, bağlı buldukları vergi dairesine takvim yılının ikinci ayında, yeni işe başlayanlar ise bir ay içinde başvurarak vergilerini tarh ettirmek ve karnelerine yazdırmak zorundadırlar³²⁷. Verginin karneye yazılmasıyla da tahakkuk gerçekleşmekte ve aynı zamanda vergi borcu kesinleşmektedir.

³²⁴ Hüseyin DİNÇER, "Verginin Tahakkuku ve Kesinleşmesi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 336, Ağustos, 2009, s. 171.

³²⁵ ORHANER, a.g.e., s. 142.

³²⁶ TAŞKAN, a.g.e., s. 164.

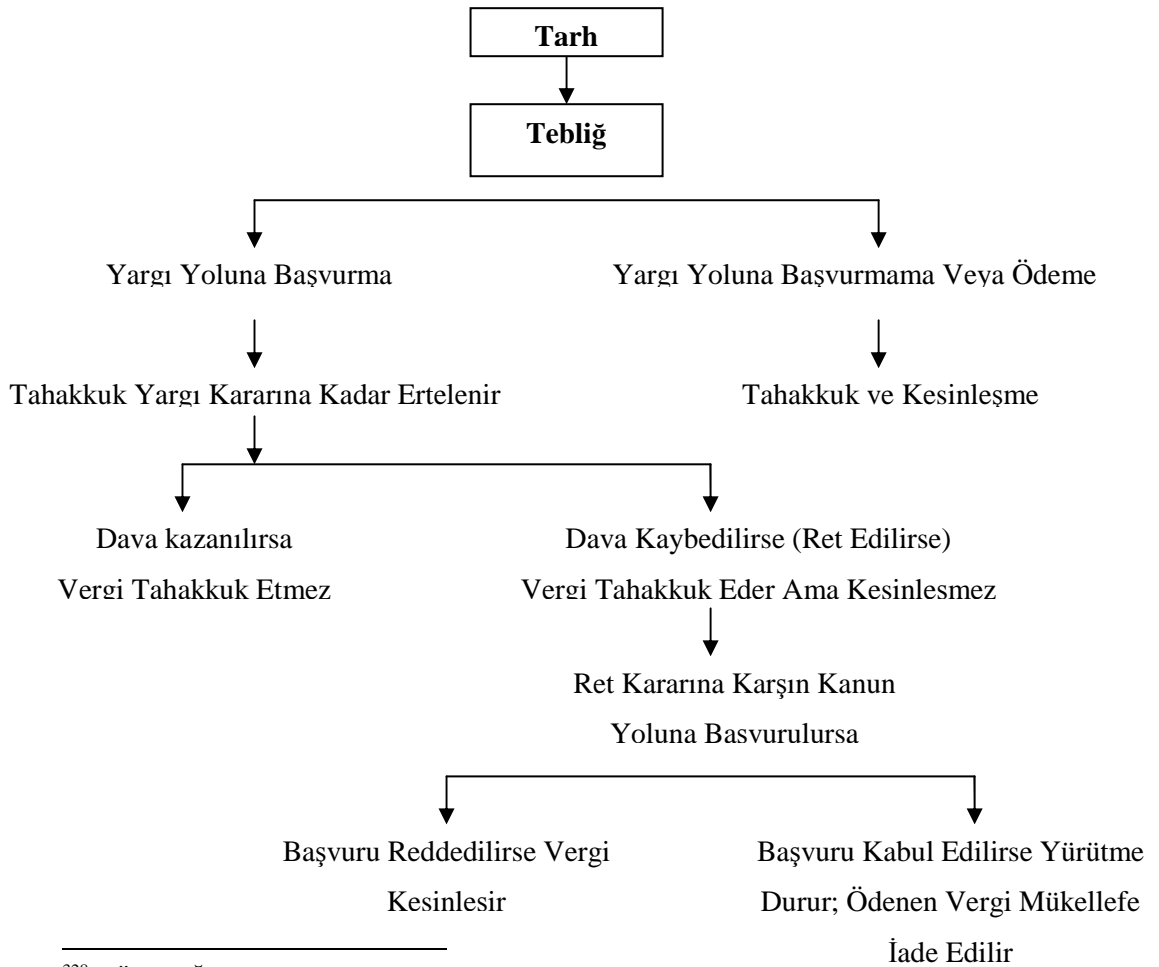
³²⁷ GÜRBOĞA, ATABEY, a.g.e., s. 168.

4- Verginin Kesinleşmesi

Vergi borcunun tahakkuku ve kesinleşmesini birbirinden ayırt etmek gerekmektedir. Nitekim vergi borcunun ödenecek aşamaya gelmesi anlamın gelen tahakkuk evresi ile mükellefin vergi borcuna karşı başvurabileceği başka bir yol kalmaması anlamına gelen kesinleşme, vergileme süreci içerisinde farklı veya aynı anlarda gerçekleşebilmektedir.

Vergi ödemesinin ilk şartını tarh ve tebliğ oluşturmaktadır. Ancak yukarıda da yapılan açıklamalar bağlamında, verginin tahsil edilebilmesi için ödeme süresinin itirazsız geçmiş olması veya dava edilmişse yargı organlarının bu konuda karar vermiş olmaları gerekir ki buna verginin kesinleşmesi denilmektedir³²⁸.

Şekil 11 : Vergi Borcunun Kesinleşmesi



³²⁸ GÜRBOĞA, ATABEY, a.g.e., s. 30.

V- VERGİ BORCUNUN SONA ERMESİ

A- Vergi Borcunun İntikali Sonucunu Doğuran Sona Erme Sebepleri

1- Ölüm

Kural olarak, ölüm halinde vergi borcu sona ermeyip, mirası reddetmeyen kanuni ve mansup mirasçılara geçmektedir. Ancak, ölenin malvarlığının vergi borcunu karşılayacak miktarda olmaması ve mirasçılarının mirası reddetmeleri halinde, tereke kül halinde devlete geçecek ve borcu karşılamadığı için vergi borcu sona erecektir.

Diğer taraftan ölüm halinde, gerek mali nitelikli para cezaları ve gerekse hapis cezasına sebep olan hürriyeti bağlayıcı cezalar ortadan kalkmaktadır. Ölen mükellefin kanuna aykırı fiillerinden kaynaklanan cezaların, cezaların şahsiliği prensibinin sonucu olarak, mirasçılara ödetilmesi mümkün değildir. Kurumlar vergisi mükelleflerinde ise, ceza tüzel kişilik adına kesildiği için, ortaklardan birinin yada bir kaçının ölmesi cezaların ortadan kalkmasına sebep olmamaktadır.³²⁹

2- Tasfiye, Birleşme, Devir ve Bölünme

Tasfiye ticaret şirketlerinin yetkili organlarının kararı ile faaliyetlerinin ve tüzel kişiliklerinin sona erdirilmesine yönelik olarak mal varlıklarının elden çıkarılması, alacaklarının tahsili ve borçlarının ödenmesi ile ilgili işlemler dizisidir³³⁰. Tasfiye ile şirketin tüzel kişiliği sona ererken vergileri de normalde ödenerek kalkmaktadır. Ancak bu borçlar ödenmeden tasfiye kalanının şirket

³²⁹ GÜRBOĞA, ATABEY, a.g.e., s. 104.

³³⁰ Cem TEKİN, Emre KARTALOĞLU, **Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Nisan, 2007, s. 804.

alacaklılarına veya ortaklarına dağıtılması halinde vergi borcu sorumluluk kapsamında tasfiye memuruna intikal etmektedir.

Birleşme, bölünme ve devir ise sermaye şirketlerinin; birleşme halinde, iki veya daha çok şirketin yeni kurulacak veya mevcut bir şirket bünyesinde bir araya gelmeleri, devirde, bir şirketin mevcut kayıtlı değerleri üzerinden ve kül halinde diğer bir şirket tarafından devir alınması, bölünme halinde ise bir sermaye şirketinin infisah ederek ortadan kalkması, şirketin bilanço kalemlerinin iki veya daha fazla yeni kurulan yahut var olan şirkete paylaştırılması suretiyle yeniden yapılanmalarıdır³³¹. Bu durumlarda vergi borçları birleşilen, devrolunan ve bölünme sonucunda oluşan yeni şirkete intikal ederek eski şirketler bakımından ortadan kalkmaktadır.

B- Diğer Sona Erme Halleri

1- Ödeme

Vergi borcunu ortadan kaldıran nedenlerin başında ödeme gelmektedir³³². Ödeme vergi borcunun, vergi borçlusu tarafından kanunlara uygun bir şekilde ifa edilmesidir. Ödeme işleminin vergi alacaklısı yönünden ifadesine ise tahsil denilmektedir. Tahsil, vergileme sürecinin son aşamasını oluşturmaktadır. Çünkü muaccel olmuş bir vergi borcu ödenmek suretiyle son bulur. Genel olarak bir borcun muaccel olması, ödeme zamanının geldiğini ifade ederken, vergi alacağının muaccel olması, alacaklı idarenin alacağının ödenmesini isteyebileceği ve vergi borçlusunun da bunu yerine getirmek zorunda olduğu durumu ifade etmektedir. Vergi hukuku

³³¹ TEKİN, KARTALOĞLU, a.g.e. ss., 843, 857, 875.

³³² Osman PEHLİVAN, **Vergi Hukuku**, Genel Hükümler, Türk Vergi Sistemi, Derya Kitapevi, Trabzon, 2009, s. 74.

açısından ise, vergi borcunun muaccel olabilmesi yani ödeme zamanının gelebilmesi için verginin tahakkuk etmiş olması gerekmektedir³³³.

Vergilerin hangi tarihlerde ödeneceği ilgili vergi kanunlarında düzenlenmiştir. Verginin belirtilen bu sürelerde ödenmesi zorunlu olup, farklı süreler belirlenmesi söz konusu değildir. Kanunlarda belli olan bu tarihlerde ödeme yapılmaması durumunda, verginin cebren tahsili yoluna gidilecektir. Genel olarak verginin ödenmesi için belli bir süre öngörülür ve bu sürenin son günü verginin vade tarihidir. Ödeme süresi belli sayıda gün olarak belirlendiği ve vade tarihi bu sürenin son günü olduğu için, verginin, ödeme süresi içinde fakat vade tarihinden önce ödenmesi de mümkündür³³⁴.

Vergi borcu, vergi mükellefinin bağlı olduğu vergi dairesinde ödenir. Vergi mükellefinin bağlı bulunduğu vergi dairesi ilgili vergi kanununda belirlenmekle birlikte, bazı durumlarda Maliye Bakanlığına farklı vergi daireleri belirleme yetkisi de tanınmıştır³³⁵. Vergi mükelleflerinin kendi vergi dairelerinin hesabına geçirilmek üzere başka bir vergi dairesine vergi borçlarını ödemeleri de mümkündür.

Maliye Bakanlığı tarafından tespit edilen kamu alacakları, doğrudan vergi dairesine yatırılabilir gibi, Maliye Bakanlığının belirleyeceği bankalar ve postaneler aracılığı ile de ödenebilir³³⁶. Maliye Bakanlığı bu yolla yapılamak istenen ödemenin³³⁷;

- Çizgili çek kullanılarak,
- Mükellef hesabından aynı bankadaki ilgili vergi dairesine veya Merkez Bankası hesabına münakale yoluyla,
- Vergi dairelerinin veya Merkez Bankasının hesabı bulunan bankalara bu daireler hesabına ödeme suretiyle,
- Postaneler aracı kılınmak suretiyle,

³³³ Yusuf KARAKOÇ, **Genel Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş Ve Genişletilmiş 4. Baskı, Yetkin Basımevi, Ankara, 2007, s. 400.

³³⁴ MERCAN, DÜNDAR a.g.e., s. 101.

³³⁵ KARAKOÇ, a.g.e., s. 401.

³³⁶ KARAKOÇ, a.g.e., s. 402.

³³⁷ MERCAN, DÜNDAR, a.g.e., s. 101.

➤ Banka kartı, kredi kartı ve benzeri kartlar kullanılmak suretiyle yapılmasını düzenlemeye yetkilidir.

2- Zamanaşımı

Zamanaşımı, vergi hukukunda belli sürelerin hareketsiz geçirilmesi halinde vergi alacağının istenemez hale gelmesini sağlayan kurum olarak ortaya çıkmaktadır. Genel olarak zamanaşımı, kanunun belirlediği şartlar altında, bir zamanın geçmesi üzerine bir hak kazanma veya bir külfetten kurtulma şeklinde tanımlanabilir³³⁸. Yani borçlu ve alacaklı arasında iki zıt durum ortaya çıkmakta, zamanaşımı ile alacaklı alacağını isteme hakkını yitirirken, borçlu borcunu ödeme külfetinden kurtulmaktadır. Vergi hukukundaki zamanaşımı özel hukuktakinden farklıdır. Özel hukukta, zamanaşımı def'i olduğundan, taraflar ileri sürmediği sürece hakim kendiliğinden zamanaşımını nazara almazken, vergi hukukunda taraflar ileri sürmese bile hakim kendiliğinden zamanaşımını araştırıp dikkate almak zorundadır³³⁹.

Vergi hukukunda iki tür zamanaşımı söz konusudur. Bunlardan tahakkuk zamanaşımı Vergi Usul Kanununun 114 üncü maddesinde düzenlenmiştir. Kanunun 114/1 inci maddesine göre “*vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar*”. Tahakkuk zamanaşımının dolmasıyla alacaklı vergi dairesinin vergiyi tarh ve tebliğ etme yetkisi ortadan kalkar ve bu durumda mükellefe vergi ihbarnamesi veya ödeme emri gönderilmesi mümkün değildir. Buna rağmen mükellef vergi borcunu kendi rızası ile ödemek isterse, bu tür ödemeler kabul edilir. Ayrıca mükellef, vergi borcunun zamanaşımına uğradığının farkına varmadan ödemede bulunmuşsa bunun iadesini de talep edebilir³⁴⁰. Tahsil zamanaşımı ise, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda düzenlenmiştir. Bu Kanunun 102 nci maddesine göre, “*kamu alacağı vadesinin rastladığı takvim yılını takip eden*

³³⁸ Mehmet ARSLAN, **Vergi Hukukunda Zamanaşımı**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2007, s. 27.

³³⁹ PEHLİVAN, (2009) a.g.e., s. 74.

³⁴⁰ Yavuz ATAR, **Vergi Hukuku**, Genel Esaslar, Gözden Geçirilmiş 2. Baskı, Konya, 1994, ss. 105-106.

yılın başından başlayarak 5 yıl içinde tahsil edilmezse zamanaşımına uğrar”. Tahsil zamanaşımı süresinin dolmasından sonra, alacaklı vergi dairesinin vergiyi tahsil etme imkanı ortadan kalkar³⁴¹. Ancak, vergi borcunun zamanaşımına uğramasın rağmen mükellef tarafından kendi rızası ile ödeme yapılırsa, bu ödeme geçerlidir.

3- Takas

Takas, aynı cinsten olan karşılıklı ve muaccel iki borcu, daha küçük olan borç nispetinde sona erdiren hukuki bir işlemdir³⁴². Vergi hukukunda takas, mükellefin vadesi gelmiş vergi borcunun devletten vadesi gelmiş bir alacağı ölçüsünde sona ermesidir. Bu iki alacaktan az olanı ortadan kalkmakta, diğer ise kalan kısmı itibariyle dikkate alınmaktadır.

Vergi hukukunda takas konusuna açıkça hüküm verilmemiştir. Takas, esas itibariyle Borçlar Kanununda düzenlenmiş bir müessesedir³⁴³. Ancak Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 23 üncü maddesinde “*tahsil edilip de kanuni sebeplerle reddi icap eden kamu alacakları, istihkak sahiplerinin reddiyatı yapacak olan kamu idaresine olan muaccel (vadesi gelmiş) borçlarına mahsup edilmek suretiyle reddolunur.*” hükmüne yer verilmiştir. Bu hükümden vergi hukukunda takasın mümkün olduğu sonucu çıkmakta ancak sözü edilen hükümden takas yerine mahsup kavramı kullanılmaktadır. Ancak takasla mahsup kavramlarını karıştırmamak gerekmektedir. Nitekim takasla mahsup arasındaki en önemli fark, takasın ödeme aşaması, mahsubun ise tarh aşaması ile ilgili olmasıdır. Ayrıca takasta karşılıklı iki borç söz konusuysen, mahsupta kesinleşmiş iki borç değil³⁴⁴, bir alacaktan bazı kalemlerin düşülmesine izin veren bir hesaplaşma işlemi söz konusudur³⁴⁵.

³⁴¹ ATAR, a.g.e., s. 107.

³⁴² KARAKOÇ, a.g.e., 424.

³⁴³ PEHLİVAN, (2009) a.g.e., s. 79.

³⁴⁴ KARAKOÇ, a.g.e., s. 425.

³⁴⁵ Özgür BİYAN, “Vergi Hukukunda Takas”, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, Sayı: 27, Mart, 2006, s. 26.

Sonuç olarak, vergi borcunu sona erdiren hallerden birisi de takas uygulamasıdır. Gerek borçlar hukukunda gerekse vergi hukukunda düzenleme alanı bulan takas müessesesi, borçlar hukukunda aynı cinsten olan her türlü borçlarda söz konusuyken, vergi hukukunda parasal borçlarda söz konusu olan bir müessesedir.

4- Terkin

Kelime anlamı silme olan terkin, tahakkuk etmiş veya tahsil edilmiş olan bir verginin tahakkuk kaydının iptal edilmesi veya tahsil edilen verginin mükellefe red ve iadesi suretiyle vergi alacağını ortadan kaldıran bir işlemdir³⁴⁶. Vergi Usul Kanunu ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda düzenlenen terkinin başlıca nedenleri ise şunlardır;

a) Doğal Afetler Nedeniyle Terkin

Doğal afetler nedeniyle³⁴⁷;

- Varlıklarının en az üçte birini yitiren mükelleflerin, bu afetlerin zarar verdiği gelir kaynakları ile ilgili vergi borçları ve vergi cezaları
- Ürünlerinin en az üçte birini yitiren mükelleflerin, afete uğrayan arazi için zararın gerçekleştiği hasat ve devşirme zamanına rastlayan yıla ait olarak tahakkuk ettirilen arazi vergisi borçları ve vergi cezaları

Maliye Bakanlığınca zararlar orantılı olarak tamamen veya kısmen terkin olunur.

³⁴⁶ KIRBAŞ, a.g.e., s. 151.

³⁴⁷ MERCAN, DÜNDAR, a.g.e., s. 102.

b) Tahsil İmkansızlığı Nedeniyle Terkin

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 106 ncı maddesine göre, yapılacak takip sonunda tahsili imkansız olan veya tahsili için yapılacak giderlerin alacaktan fazla bulunduğu anlaşılan (2009 yılı için) 10 Türk Lirasına kadar (10 Türk Lirası dahil) kamu alacakları terkin yetkisine sahip olanlar tarafından, tahsil zamanaşımı süresi beklenilmeksizin terkin edilebilir³⁴⁸.

c) Tahakkuktan Vazgeçme

Bazı hallerde verginin tahsil maliyeti, vergi alacağından fazla olabilir. Tahakkuk için yapılacak masraflar esas itibariyle posta ve ilan masraflarıdır ve bu masrafların tahakkuk ettirilecek vergiden yüksek olması durumunda yapılacak tahakkukun bir anlamı kalmaz. İşte bu hallerde Vergi Usul Kanununun mükerrer 115 inci maddesi, idareye tahakkuktan vazgeçme imkanı tanımıştır. Bu bağlamda ikmalen, re'sen ve idarece tarh edilen vergi ve bunlara ilişkin cezaların (2009 yılı için) 17,90 lirayı aşmaması ve bunların tahakkukları için yapılacak giderlerin bu miktardan fazla olacağına tespiti halinde, Maliye Bakanlığı bunların tahakkukundan vazgeçebilir³⁴⁹.

d) Yargı Kararına Göre Terkin

Vergi yasalarının uygulanmasında yapılan yanlışlık ve hatalar nedeniyle vergi mükellefleri vergi yargısına başvurarak, vergi ve cezanın kaldırılmasını talep

³⁴⁸ KARAKOÇ, a.g.e., s. 434.

³⁴⁹ Gürol ÜREL, **Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, 2. Baskı Genişletilmiş Ve Güncelleştirilmiş, Maliye ve Hukuk Yayınları, Mart, 2007, s. 248.

edebilirler. Mükelleflerin talebi haklı ise yargı mercileri, vergi ve cezanın kısmen veya tamamen terkin edilmesine karar verebilirler³⁵⁰.

5- Diğer Nedenler

a) Hata Düzeltme

Vergiye ilişkin hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere verginin fazla veya eksik istenmesi veya alınması vergi hatası olarak tanımlanmıştır³⁵¹. Vergi Usul Kanununda düzenlenen vergi hatalarından birinin bulunması nedeniyle verginin fazla istenmesi veya alınması halinde, hataların düzeltilmesi yoluna başvurulabilir. Nitekim düzeltme, vergi hatalarının yargı mercilerine gidilmeden hatayı yapan vergi dairesi tarafından ortadan kaldırılmasına yönelik idari bir işlemdir. Vergi hatalarının düzeltilmesiyle, bir yandan vergi borcu, bir yandan ise vergi cezaları kısmen veya tamamen ortadan kalkmaktadır³⁵². Yani bu yolla, hata sebebiyle fazla tahakkuk ettirilen kısmın tahakkukundan vazgeçilecek, fazla tahsil edilen kısım iade edilecek ve vergi borcu bu oranda sona erecektir.

b) Uzlaşma

Vergi ile ilgili uyuşmazlıklarda idari bir çözüm yolu olarak karşımıza çıkan uzlaşma³⁵³, vergi borcunu ve vergi ziyai cezasını ortadan kaldıran bir müessesedir. Uzlaşma, re'sen, ikmalen veya idarece tarh edilen vergilerle vergi ziyai cezasının, vergi idaresi ile yükümlü arasında gerçekleşen görüşmeler sonucunda, bazı

³⁵⁰ TUNCER, a.g.e., s. 64.

³⁵¹ KUMKALE, a.g.e., s. 84.

³⁵² Şükrü KIZILOL, Zuhâl KIZILOL, **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, 10. Baskı, Yaklaşım Yayınları, Ankara, Ağustos, 2005, ss. 106-107.

³⁵³ Mustafa TÜRKKOT, "Uzlaşma Müessesesi Ve Değerlendirmeler", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 199, Nisan, 2005, s. 23.

indirimlerle ve dava açılmaksızın ödenmesini sağlayan bir yoldur. Nitekim mükellefler veya adına ceza kesilenler, üzerinde anlaşılan ve tutanakla tespit edilen hususlar hakkında dava açamazlar ve hiçbir mercie şikayette bulunamazlar³⁵⁴.

Uzlaşma gerçekleştiğinde, idarenin vazgeçtiği miktarda vergi borcu ve vergi cezası son bulmaktadır. Uzlaşma başvurusunun, vergi veya ceza ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde, yani vergi mahkemesinde dava açma süresi içerisinde yapılması gerektiğinden, uzlaşma neticesinde, henüz tahakkuk etmemiş, yani tarh edilmekle birlikte ödenmesi gereken duruma gelmemiş vergi borcu yada vergi cezaları uzlaşılan miktarda sona ermektedir³⁵⁵.

c) Af

Vergi borcunu sona erdiren sebeplerden birisi olarak karşımıza çıkan af, toplum hayatının en üst örgütlenme biçimi olan devlet sisteminde, devletin, kendi koyduğu kuralların bozulmasına karşı yaptırım olarak kullandığı cezalandırma hakkından vazgeçmesi olarak tanımlanabilmektedir³⁵⁶. Af, devletin ceza hakkından vazgeçmesi anlamına geldiğinden hem kamu davasını hem de cezayı düşüren bir sonuç doğurmaktadır³⁵⁷.

Değişik ülkelerde değişik zamanlarda uygulama alanı bulan, bazen kısa süreli ve bir defaya mahsus olarak, bazen ise uzun süreli ve tekrarlamalı olarak uygulanan³⁵⁸ aflar, esas olarak vergi cezalarını sona erdiren bir neden olmaktadır. Ancak, zaman zaman cezaların yanında vergi aslının bir kısmının affedilmesi de söz konusu olmakta ve böylece vergi borcu af kapsamında sona ermektedir.

³⁵⁴ KUMKALE, a.g.e., s. 201.

³⁵⁵ KARAKOÇ, a.g.e., s. 436.

³⁵⁶ Hasan YALÇIN, Arif BEŞER, "Türkiye'de Mali Aflar Ve Vergi Sistemi Üzerindeki Etkileri", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 173, Ocak, 1996, s. 104.

³⁵⁷ Yusuf KELEŞ, "Yine Mi Af? Mükellefler Ne Zaman Vergi Öderler?", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 249, Mayıs, 2002, s. 75.

³⁵⁸ Duran BÜLBÜL, "Vergi Aflarının Ekonomik Ve Sosyal Etkileri-I", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 131, Kasım, 2003, s. 206.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ BORCUNUN İNTİKALİ VE SONUÇLARI

I- İNTİKAL KAVRAMI VE NİTELİKLERİ

Kelime anlamı ile intikal; geçme, geçirim, nakil, birinden diğerine geçme, yer değiştirme, bir şeyi anlama ve kavrama, askeri anlamda bir yerden diğer bir yere geçiş, hukukta el değiştirme, bir mal üzerindeki tasarruf hakkının kanun ile belirlenmiş kimselere geçmesi anlamlarında kullanılan bir kavramdır³⁵⁹.

Vergi hukukunda ise intikal; bir kişiye ait vergi borcunun ödenmesi bakımından değişik nedenlere bağlı olarak, diğer bir gerçek veya tüzel kişiye geçmesi ve vergi dairesine ödenmesi bakımından o kişinin muhatap olması şeklinde tanımlanabilir. Vergide intikal bir vergi kanunu olan veraset ve intikal vergisinin mevzuunu oluşturmaktadır. Veraset ve intikal vergisinin konusunu, veraset yoluyla (vasiyet, miras) veya ivazsız olarak (bağış, piyango, kura, tesadüf oyunu vb. yollardan) bir kişinin mal varlığından diğer kişinin mal varlığına geçen menkul ve gayrimenkul mallar teşkil etmektedir³⁶⁰. Buna göre veraset vergisi, ölen kimseden mirasçılara geçen intikalleri (miras ve vasiyet), intikal vergisi ise hayatta olan kişiler arasında bağış yolu ile gerçekleşen intikalleri kavramaktadır³⁶¹.

³⁵⁹ <http://nedir.net/ext.php?m=show&b=intikal> (Erişim Tarihi : 22.06.2009)

³⁶⁰ Mehmet TOSUNER, Zeynep ARIKAN, **Türk Vergi Sistemi**, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş Onikinci Baskı, İzmir, 2007, s. 405.

³⁶¹ Mehmet MAÇ, Tarık Jamali, **Veraset Hibe ve Ölüm**, Denet Yayıncılık, 1999, s. 5.

A- İntikal ve Yansıma Müesseseleri

1- Vergi Borcunun İntikali

Vergi borcunun asıl borçlu mükelleften üçüncü bir şahsa intikali, vergi alacağının tarh, tahakkuk ve tahsilini güvence altına almayı hedefleyen yasal ve idari düzenlemelere göre gerçekleşmektedir.

Vergi yasaları gereğince kendisinden vergi alınan kişiye vergi yükümlüsü de denilmektedir. Ancak vergi yükümlüsü, vergi borçlusunun vergi ödeme maddi görevi yanında bildirimler yapmak, defter tutmak, beyannameler vermek gibi şekli görevlerini de kapsayan vergi borçlusuna göre daha geniş bir kavramdır³⁶².

Vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu düşen gerçek ve tüzel kişi olan mükellef açısından vergi borcu kişiye özel bir olgu olup vergi borçlusuna, adına tahakkuk etmiş olan vergiyi devlete ödemek zorundadır. Bu anlamda vergisel diğer yükümlülükleri yerine getirmek ve vergi borcunu ödemek asıl olarak vergi mükellefinin ödevidir ve bu ödev, borçlar hukukundan farklı olarak vergi hukukunda, kişiler arasında yapılacak anlaşmalarla başkalarına devredilemeyen bir ödevdir. İlke olarak vergi hukukunda vergi borcunun intikali kabul edilmemiştir. Bunu düzenleyen hüküm ise, Vergi Usul Kanununun 8 inci maddesidir. Nitekim Vergi Usul Kanununun mükellef ve vergi sorumlusuna ilişkin 8 inci maddesinde vergi kanunlarıyla kabul edilen haller hariç olmak üzere, mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna ilişkin özel mukavelelerin vergi dairesini bağlamayacağı belirtilmiştir. Bu hükümlerle, vergi kanunları ile mükellef yada vergi sorumlusuna yüklenen görevlerin ve vergi borcunun, vergi peçelemesi ve vergiden kaçınma³⁶³ olarak kabul edilen kişiler arası sözleşmelerle nakli uygun görülmemiş ve yapılacak bu tür sözleşmelerin vergi dairesi açısından hiçbir anlam ifade etmeyeceği vurgulanmıştır.

³⁶² Mualla ÖNCEL, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş, 21 Nisan 2006, Değişiklikleri İşlenmiş 13. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, Mayıs, 2006, s.72.

³⁶³ Kağan S.YILDIRIM, **Maliye ve Vergi Hukuku**, Yörünge Akademi Yayınları, 2008, s.379.

Vergi hukukuna göre mükellef, devletin vergi alacağının asıl sorumlusudur³⁶⁴. Ancak vergi kanunlarında vergi güvenliğini ve tahsilini sağlamaya yönelik nedenlerle, gerek vergi mükelleflerinin kişiliğinde zaman içinde meydana gelen değişiklikler, gerekse devlet asla vazgeçemeyeceği vergi alacağını mutlaka tahsil etmek istediği için aldığı tedbirler ve bu konuda yaptığı yasal düzenlemeler nedeniyle vergi borcu her zaman aynı kişi üzerinde kalmamakta, vergi borçlusu olan asıl mükellef dışında üçüncü bir kişiye intikal edebilmektedir.

Vergi borcunun intikal edebilirliği olmasaydı, ölüm, mükellefiyette değişiklik, tüzel kişilikte değişiklik gibi durumların gerçekleşmesi halinde ortada vergi borçlusu bir kişi kalmadığı için vergi alacağı tamamen tahsil edilemez hale gelecek, yada sorumluluğa dayalı hallerin getirilmemesi halinde vergi alacağının tahsili çok zorlaşacak, hatta bazen tesadüfi tespitlere kalacaktı.

Bu bölümde sık sık kullanılacak olan ve intikal konusunu oluşturan vergi borcu kavramı ile vergi kanunlarına göre tahakkuk etmiş veya ilgili mevzuat ile belirlenen hallerin gerçekleşmesi durumunda tarh ve tahakkuk edecek vergi, resim ve harçlarla, bunların gecikme zammı ve gecikme faizi gibi fer'ileri ve vergi aslına bağlı olarak veya müstakilen kesilen vergi cezaları kastedilecektir. Ayrıca intikalin niteliğine göre bildirimlerin yapılması, defterlerin tutulması, vergi beyannamelerinin verilmesi gibi mükellef ödevlerinden doğan şekilsel ve usule yönelik intikaller de bu kavram içinde mütalaa edilebilir. Kamu alacaklarının tahsilinde geçen amme borçlusu veya amme alacağı terimleri çalışmanın konusu gereği daha çok vergi borçlusu veya vergi borcu olarak ifade edilecektir.

2- Verginin Yansıması

Verginin yansıması, vergi mükellefinin vergi kanunları gereğince ödediği vergiyi kısmen veya tamamen fiyat mekanizması yoluyla diğer kişilere aktarması, diğer bir tanımla, vergi yükünün iktisadi bazı olanaklardan yararlanarak kısmen veya

³⁶⁴ Uğur DOĞAN, “Katma Değer Vergisinde Tevkifat Uygulaması”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:224, Mayıs, 2007, s. 63.

tamamen başkasına yada başkalarına devredilmesini ifade eder³⁶⁵. Bir mükellef eğer vergi yükünü bir diğeri üzerine transfer edebiliyorsa yansıma var demektir³⁶⁶. Verginin yansıması, ileriye ve geriye doğru yansıma, kanuni ve fiili yansıma, sınırlı ve sınırsız yansıma, biçimsel ve efektif yansıma, mutlak ve diferansiyel yansıma olmak üzere yön, boyut, dayanak gibi kıstaslara tabi tutulan yansıma şekilleri ile ortaya çıkmaktadır³⁶⁷.

Bu yansıma şekillerinden olan ileriye ve geriye doğru yansıma, yansımanın yönünü belirler ve bir malın veya hizmetin satıcısından alıcısına kadar olan ekonomik ilişkilerine ait olarak³⁶⁸ verginin yüksek fiyat içinde tüketicilere transferi ileriye doğru yansıma, verginin üretim faktörlerine yani talepten arz üzerine doğru cereyan eden³⁶⁹ transferi ise geriye doğru yansımadır. Kanuni ve fiili yansıma, yansımanın dayanağını, sınırlı ve sınırsız yansıma boyutunu, biçimsel ve efektif yansıma ise yansıma şeklini göstermektedir. Verginin arz ve talep esnekliğine bağlı olarak ne kadarının yansıtılabileceği konusu, verginin tümünün alıcıya yansıması, tümünün ödeyen üzerinde zorunlu kalması ve bir kısmının ödeyende kalıp, bir kısmının alıcıya yansıması olarak yorumlanmaktadır³⁷⁰. Ödenmiş bir verginin birinden diğeri defalarca devredilmesi verginin yayılması olarak adlandırılırken, verginin artık yansıtılmaması sebebiyle nihai bir yükümlü üzerinde kalmasına verginin yerleşmesi denilmektedir³⁷¹.

Kanuni yansımanın gerçekleşebilmesi için kanun koyucunun vergiyi bir sonraki safhaya yansıtmayı yasal düzenleme ile belirlemesi gerekir. Kanuni yansımada vergi, kanun koyucunun iradesi ile yasal oran ve tutarlar olarak yansıtılmaktadır. Yansıma bu şekilde kanun koyucunun arzusuna göre cereyan ederse bu bir kanuni yansımadır³⁷². Diğer yansıma şekilleri ise, verginin niteliğine, çeşidine, piyasa duruma ve tarafların davranışlarına göre arz ve talep çerçevesinde

³⁶⁵ NADAROĞLU, a.g.e., s. 290.

³⁶⁶ Nezihe SÖNMEZ, **Vergide Yansıma Olayı**, İkinci Baskı, Ticaret Matbaacılık, 1971, s. 10.

³⁶⁷ İsa TEKİN, "Verginin Yansıtılması: Vergi ve Muhasebe Uygulamaları açısından", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 92, Mart-Nisan, 2009, s. 81.

³⁶⁸ SÖNMEZ, a.g.e., 12.

³⁶⁹ SÖNMEZ, a.g.e., 12.

³⁷⁰ Zeynel DİNLER, **İktisada Giriş**, Ekin Kitabevi, Eylül, 1995, s. 99.

³⁷¹ NADAROĞLU, a.g.e., s. 292.

³⁷² NADAROĞLU, a.g.e., s. 294.

gerçekleşebilmektedir³⁷³. Vergi türleri itibariyle ele alındığında yansıma olayı farklılıklar göstermektedir.

Gelir vergisinde ticari, zirai ve mesleki faaliyetler dolayısıyla ödenen ve dönemsel bir özellik taşıyan gelir vergisinin yansıtılması olanağı, kısmen faaliyet dönemi içinde, kısmen de izleyen faaliyet döneminde bulunulabilir. Gayrimenkul sermaye iratları ile ilgili olarak ödenen vergiler kira içinde kiracılara yansıtılabilir³⁷⁴. Çalışanların ücret gelirleri üzerinden ödenen gelir vergilerinin ise yansıtılma olanağı, işverenle pazarlık imkanı olan kalifiye emek için ödenen verginin, yüksek ücret talepleri ile işverene yansıtılabilmesi sınırlı olanağı dışında hemen hemen yok gibidir.

Kurumlar vergisinde, kurum bünyesinde yapılan vergilendirme ile nihai hedef olarak, kurumdan kar payı alacak olan ortakların vergilendirilmesi amaçlanmakta ise de günümüzde ve özellikle uzun dönemde kurumlar vergisi de tüketiciye doğru fiyat mekanizması ile yansıtılabilmektedir. Kurumlar vergisinin yansıtılma imkanı daha sınırlı ve büyük ölçüde ortaklar üzerinde kalma durumu varsa da ekonominin canlılığına, firmanın ekonomi içindeki yeri ve önemine, etkinliğine ve ürettiği mal ve hizmetlerin ikame imkanına göre yansıtılma oranı nispi olarak artmakta veya azalmaktadır³⁷⁵.

Emlak vergisinde yansıma, gayrimenkul sermaye iratları nedeniyle ödenen vergilerin yansıtılmasına benzer bir görünüm arz eder. Bina, arsa ve arazi için ödenmiş olan emlak vergisi her zaman yansıtılabilen bir yapıda değildir. Bu verginin yansıtılması bina ve arazilerin kiraya verilebilmesi ve kiralarının yükseltilebilmesi ile mümkündür³⁷⁶. Veraset ve intikal vergisinde ise arz ve talep koşullarından etkilenme olmadığından ödenecek vergide yansıma imkanı olmayıp, vergi mirasçılar ve lehine mal bağışlananlar üzerinde kalacaktır.

Verginin kanuna dayalı yansıması en yoğun olarak katma değer vergisi uygulamasında kendini göstermektedir. Katma değer vergisinin sistematik yapısı

³⁷³ TEKİN, a.g.m., s. 81.

³⁷⁴ Abdurrahman AKDOĞAN, **Kamu Maliyesi**, Gözden geçirilmiş Altıncı Baskı, Gazi Kitabevi, Kasım, 1997, s. 271.

³⁷⁵ AKDOĞAN, a.g.e., s. 81.

³⁷⁶ AKDOĞAN, a.g.e., s. 81.

gereği mal ve hizmet alımları nedeniyle yüklenilen vergi, satışlar için düzenlenen fatura ve benzeri belgeler kapsamında bir sonraki safhaya ve en sonunda da nihai tüketicilere yansıtılmaktadır.

3- Vergide İntikal ve Yansımının Karşılaştırılması

Yukarıda açıkladığımız gibi verginin intikali, bir gerçek veya tüzel kişi adına doğmuş veya doğacak bir vergi borcunun alacaklı daireye ödenmesi ile ilgili ödevlerin, o kişilerden diğer bir gerçek veya tüzel kişiye geçmesi, yani vergiyi ödemek zorunda olan kişinin şahsında değişikliklerdir. Örneğin ölen bir kişinin vergilendirme ile ilgili ödevleri ve vergi borçları mirası reddetmemiş kanuni ve mansup mirasçılarında intikal etmekte ve vergi mükellefinin şahsında değişiklik olmaktadır. Yansımaya ise verginin kanun koyucu olarak belirlediği kişiler üzerinde kalmayarak bir başkasının üzerine aktarılmasıdır. Verginin yansımaları sonsuz olmayıp, en sonunda bazı kişilerin üzerinde kalmaktadır. Bu durum ise verginin yerleşmesi olarak ifade edilmektedir³⁷⁷. Buna göre verginin intikali ile yansımalarının farklarını aşağıdaki şekilde özetlemek mümkün bulunmaktadır.

- Vergi borcunun intikalini gerektiren haller, vergi kanunları ile getirilen hükümler ve bu konuda verilen yasal yetkiye dayanılarak çıkarılan tebliğlerle yapılan idari düzenleme ve kararlarla belirlenirken, verginin yansımaları çoğunlukla vergi yükünü taşıyan kişinin onu başkalarına aktarmak isteyen ferdi iradesine dayanmaktadır.
- Verginin intikalinde ödenmemiş bir vergi söz konusu iken, verginin yansımalarında tahakkuk etmiş ödenmiş veya ödenmemiş bir vergi söz konusudur.
- İntikal vergi alacağının tahsilini güvence altına almaya, yansımaya ise vergi yükünden kurtulmaya yöneliktir.

³⁷⁷ DÖNMEZ, a.g.e., s. 529.

- Verginin intikali kanuna ve mevzuata dayanan zorunluluktan ortaya çıkarken, verginin yansması genellikle ödenen vergi yükünden kurtulmaya yönelik kişisel istek ve iradeye dayanmaktadır.
- İntikal verginin alacaklısı olan devleti ve vergi borçlu ile sorumlusunu ilgilendirirken, yansımanın tarafları şahıslardır.

B- Vergi Borcunun İntikalini Gerektiren Haller

Bir mükellef adına tahakkuk etmiş olan vergi borcu ya kanunlar ile belirlenen hallerin gerçekleşmesi yada kanunla verilen yetkilerin Maliye Bakanlığınca kullanılması sonucunda yayımlanan tebliğlerle kararlaştırılan hallerin ortaya çıkması ile asıl mükelleften diğer kişilere intikal edebilmektedir.

1- Kanun Hükümlerine Dayanan İntikaller

Kanun hükümlerine dayalı intikaller genel olarak, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ile 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun, Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanununda getirilen hükümlere dayanmaktadır. Vergi Usul Kanununun 10 uncu, 11 inci, 12 nci ve 332 nci maddelerinde ödev ve sorumluluğa bağlı intikal hallerine, 6183 sayılı kanunun ilgili maddelerinde ise intikale ve intikal eden borcun ödenmesine ilişkin esasları belirleyen hükümler getirilirken, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarında mükelleflerin mükellefiyet şekline ilişkin değişikliklerle ilgili vergi intikalini gerektiren hükümler bulunmaktadır. Bunun dışında diğer vergi kanunlarında da verginin tahsilini güvence altına almaya yönelik sorumluluğa dayalı vergi borcu intikalini öngören hükümler yer almaktadır.

2- Düzenleyici İdari Kararlara Dayanan İntikaller

Türk Vergi Sisteminde yer alan vergi kanunlarının tamamında Maliye Bakanlığına önemli yetkiler veren hükümler bulunmaktadır. Maliye Bakanlığı kanunlarla kendisine verilen yetkileri kullanarak yayımladığı genel tebliğlerle düzenleyici ve bağlayıcı usul ve esaslar getirilmekte ve hatta bazen özel usulsüzlük cezası kesilmesine ilişkin düzenlemeler bile tebliğlerde yer almaktadır. Vergi borcu intikalini öngören genel tebliğ düzenlemeleri, genellikle vergi alacağını güvence altına almaya, vergi tahsilatını çabuklaştırmaya, kötü niyetli kişileri bu niyetinden caydırmaya yönelik olsa da, yetkilerin kullanılmasında bazen ölçünün kaçırıldığı eleştirileri yapılmaktadır³⁷⁸. Türk vergi mevzuatında yetki kullanımı yönünden Anayasanın vergileme ilkelerinin suistimal edildiği ve yasama organına ait yetkilerin tebliğlerle düzenlenmesinin yetki kargaşası doğurduğu belirtilmektedir³⁷⁹.

Maliye Bakanlığınca, vergi sorumluluğuna ve müteselsil sorumluluğa ilişkin olarak yayınlanan birçok genel tebliğle de müteselsil sorumluluğun kapsamı, konuları itibariyle genişletilmekte ve tebliğ düzenlemelerine dayanan, vergi borcu intikalini gerektiren sorumluluk halleri her geçen gün artmaktadır. Maliye Bakanlığının çıkardığı düzenleyici tebliğlerle getirdiği sorumluluk hallerinden bazılarının son yıllarda yargı kararları ile nedeniyle söz konusu bu tebliğ düzenlemelerinden bazılarının kanun hükmüne dönüştürüldüğü görülmektedir.

³⁷⁸ Ersin NAZALI, “Sirkülerin Hukuki Niteliği, (Sirküler Ne Demek Değildir?)”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 324, Ağustos, 2008, s.79.

³⁷⁹ Zeynep ARIKAN, “Vergilendirmede Demokrasi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 115, Nisan, 1998, s. 98.

C- İntikal Edilebilirliğine Göre Vergi Borçları

1- İntikal Edebilen Vergi Borçları

Türk vergi kanunları mevzuuna giren tüm vergi, resim ve harçlar, başta Vergi Usul Kanunu ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun olmak üzere diğer kanunlarda yer alan sorumluluğa ilişkin hükümlere göre, asıl vergi borçlusu tarafından ödenmemesi veya kanunla sorumluluk yüklenen kişiler tarafından ödettirilmemesi halinde vergi borcu intikaline konu olacaktır. Örneğin, yaptıkları ödemelerden vergi kesmek zorunda olanların bunu yapmamaları, kanuni temsilcilerin temsilcisi oldukları mükellefin vergilerini ödetmemeleri halinde bu vergiler sorumluluk kapsamında onlardan tahsil edilip kendilerine intikal ederken, ölenin bizzat kendisinin yaptığı bir faaliyetten veya iştirak ettiği bir ortaklık faaliyetinden sağladığı gelirler ile sahip olduğu menkul veya gayrimenkullerden elde ettiği menkul ve gayrimenkul sermaye iratları için tahakkuk etmiş veya edecek vergi borçları, sahip olduğu gayrimenkuller ve motorlu taşıtlar için borçlu olduğu emlak ve motorlu taşıtlar vergileri vb. tüm vergiler mirası reddetmemiş kanuni ve mansup mirasçılarında intikal edecektir.

Kanuni sürelerinde tahakkuk ettirilmeyen ve daha sonra ikmalen veya re'sen tarh edilen vergi borçları için, kendi vergi kanunlarında yazılı normal vade tarihinden son yapılan tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar olan süre için, Vergi Usul Kanununun 112 nci maddesi uyarınca gecikme faizi hesaplanır. Yasal süresinde tahakkuk etmiş ancak, vadesinde ödenmemiş vergi borçları için ise 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 51 inci maddesine göre gecikme zammı hesaplanarak tahsil edilir.

Vergi alacağının zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya ödenmemesi nedeniyle mükellefin borcuna eklenen bu zam ve faizler vergi alacağının değerini korumaya yönelik olup, vergisini zamanında tahakkuk ettiren ve ödeyen mükellefler

karşısında eşitliğin sağlanması açısından gereklidir³⁸⁰. Bu zam ve faizler de intikal eden vergi borcunun fer'ileri olarak intikal edecek ve tahsil edilecektir.

Vergi Usul Kanununun kanuni temsilcilerin ödevi başlıklı 10 uncu maddesinde mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacaklar, kanunî ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınacağı belirtilerek vergi resim ve harçların yanında, gecikme zammı ve gecikme faizi gibi vergiye bağlı fer'i alacakların da kanuni temsilcilere intikali ve kendilerinden takibi imkanı getirilmiştir.

2- İntikal Etmeyen Vergi Borçları

Ceza hukukunun cezaların şahsiliği genel prensibi gereği, ölüm haline bağlı intikallerde cezalar düşer³⁸¹ ve mirasçılara intikal etmez. Ölüm vergi cezalarının sona erme nedenidir³⁸². Nitekim Vergi Usul Kanununun 372 nci maddesinde de ölüm halinde cezaların düşeceği hüküm altına alınmıştır. Bu nedenle mükellefin ölüm tarihi itibarıyla kesilmiş veya kesilmemiş yada kesilmiş fakat henüz tebliğ işlemi yapılmadığı yada dava süresi geçmediği için kesinleşmemiş olan tüm vergi cezaları düşecek ve mirasçılara intikal etmeyecektir.

Küçüklerin ve kısıtlıların ceza muhatabı olmadığı hallerle ilgili Vergi Usul Kanununun 332 nci maddesine göre, velayet ve vesayet altında bulunanlar ile işlerinin idaresi bir kayyıma tevdi edilmiş olanlar, adlarına hareket eden veli, vasi veya kayyımın vergi kanunlarına aykırı hareketlerinden dolayı cezaya muhatap tutulmazlar. Bu hallerde cezanın muhatabı, veli, vasi veya kayyım olup, ceza veli, vasi ve kayyım adına kesilecek ve velayet ve vesayet altında olanlara intikal etmeyecektir. Küçük ve kısıtlılar adına hareket eden kanuni temsilcilerin vergi kanunlarına aykırı hareketleri nedeniyle kesilen vergi cezalarını ödemeleri

³⁸⁰ Nurettin BİLİCİ, **Vergi Hukuku, Genel Hükümler Türk Vergi Sistemi**, Güncellenmiş 11. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ağustos, 2005, s.107.

³⁸¹ Ahmet EROL, “Ölüm Halinde Beyan ve Ödeme Süreleri”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 188, Ağustos, 2008, s. 27.

³⁸² Ömer KÖSE, “Kamu Alacakları Açısından Borçlunun Ölümü ve Ölüm Halinde Takibin Geri Bırakılması”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 89, Eylül-Ekim, 2008, s. 100.

durumunda, ödedikleri bu cezalar için küçük ve kısıtlılara rücu etmeleri mümkün bulunmamaktadır³⁸³.

Vergi borcunun intikaline neden olan hallerde cezaların intikal etmemesi sadece ölüme bağlı intikaller için söz konusudur ve cezanın şahsiliği prensibine dayanır. Tasfiye, devir, birleşme ve kanuni temsilcilerin sorumluluğu ve diğer sorumluluğa dayalı vergi borcu intikali hallerinde cezalar çoğunlukla kalıcı olarak ve rücu imkanı da olmaksızın adına kesildiği gerçek veya tüzel kişiden üçüncü bir kişiye intikal etmektedir.

D- Vergi Borcunun İntikal Şekilleri

1- Vergi Borcunun Nihai ve Kalıcı Olarak İntikali

Konuları itibariyle aşağıda ayrı ayrı belirtileceği üzere devir, bileşme, bölünme, mirasçılarının sorumluluğu, mükellefiyet değişikliği halleri gibi sorumluluğa dayanmayan intikal hallerinde vergi borcu aslı ve fer'ileri asıl mükelleften üçüncü kişiye nihai ve kalıcı olarak intikal etmekte ve rücu imkanı söz konusu olmamaktadır.

Görüldüğü gibi, nihai ve kalıcı vergi borcu intikalleri genellikle üzerine intikalin gerçekleştiği gerçek veya tüzel kişilerin kendi iradeleri ile yaptıkları işlem ve eylemlerin sonucuna dayanan intikal halleri olmaktadır.

Vergi kanunlarında bazen ödenen vergi için rücu edilebileceği belirtilip, gecikme zammı, gecikme faizi ve cezadan bahsedilmezken, bunların rücu edilemeyeceği de belirtilmemektedir. Bu durumda vergi kanunlarına göre rücu hakkı olmadığı düşünülse bile, üzerine vergi borcu intikal eden kişinin vergi ile birlikte ödediği gecikme zammı, gecikme faizi ve ceza da varsa bunların da kendisine ödenmesi için genel hukuk hükümleri çerçevesinde adli yargıda rücu hakkı olup

³⁸³ Mustafa Ali SARILI, **Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk**, Kazancı Hukuk Yayınevi, İstanbul, 2004, s. 73.

olmadığı, varsa hangileri hakkında olduğu hususu yargıda çözümlenebilecek bir konudur.

2- Vergi Borcunun Rücu Edilebilir İntikali

Sözlük anlamı ile rücu, dönme, geriye dönme anlamına gelen hukuki bir terimdir³⁸⁴. Kanuni bir zorunluluk nedeniyle ödemede bulunan bir kişinin, yaptığı ödemeyi tamamen veya kısmen talep edebileceği asıl borçlu olan diğer kişilere dönüp onlardan istemesi ve almaya çalışmasıdır.

Hangi vergi borcu intikalleri için asıl borçluya rücu edilebileceği, vergi kanunlarının sorumluluk nedeniyle vergi intikalinin hükme bağlandığı maddelerinde genellikle belirtilmiş bulunmaktadır. Bunların, daha çok üzerine vergi borcu intikali gerçekleşen üçüncü kişilerin istek ve arzusu dışında meydana gelen ve vergi kanunları ile yüklenen sorumluluk hallerine dayanan intikaller olduğu görülmektedir.

Vergi kanunlarında rücu konusu belirtilmeyen hallerde veya sadece vergi aslı için rücu edilebileceği vurgulanan hallerde ceza ve vergi fer'ileri için asıl borçluya rücu edilip edilemeyeceği hususunun, üzerine intikal gerçekleşen ceza, zam ve faizleri ödeyen kişinin intikali gerektiren olayda kusuru olup olmadığı, intikalin elinde olmayan nedenlerden kaynaklanıp kaynaklanmadığı, örneğin, kanuni temsilcilikte intikal eden gecikme zammının asıl mükellefin ödeme imkanının olmamasından kaynaklanıp kaynaklanmadığı gibi kriterler dikkate alınarak özel hukuk hükümleri çerçevesinde değerlendirilmesi ve adli yargı yerlerince çözüme kavuşturulması gerekmektedir.

³⁸⁴ <http://www.uludagsozluk.com/k/rucu> (Erişim Tarihi: 22.06.2009)

II- VERGİ BORCUNUN İNTİKALİ

A- Genel Açıklama

Vergi hukukunda verginin asıl borçlusu vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu düşen gerçek veya tüzel kişilerdir. Vergi kanunlarında belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde vergi konusu işlemlere muhatap olan ve bunun sonucunda da adına vergi borcu çıkan mükellefler vergi borçlusu olarak da ifade edilmektedir³⁸⁵.

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 3 üncü maddesine göre ise amme borçlusu veya borçlu terimi, amme alacağını ödemek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişileri ve bunların kanuni temsilci veya mirasçılarını, vergi mükelleflerini, vergi sorumlusunu, kefil ve yabancı şahıs ve kurumların temsilcilerini ifade etmektedir³⁸⁶.

Türk vergi sisteminde verginin ödenmesi bakımından asıl olan, vergi borcunun adına doğduğu mükellef tarafından ödenmesidir. Nitekim Vergi Usul Kanununda vergi kanunları ile kabul edilen haller hariç olmak üzere, mükellefiyete ve vergi sorumluluğuna ilişkin olarak düzenlenecek özel mukavelelerin vergi dairesini bağlamayacağı belirtilmiştir. Bu durum kamu alacağın güvence altına alma amacı taşıyan bir uygulama olup, böylece vergi borcunun ödeme gücü olamayanlara devrinin engellenmesi amaçlanmıştır³⁸⁷.

Ancak kişiler arasında yapılacak bir sözleşme ile vergi borcu bir başka şahsa devredilememekle birlikte, kanundaki bu geçersizlik yanında, gene kanunda sayılan ve kanuna dayanılarak Maliye Bakanlığınca belirlenen hallerin gerçekleşmesi durumunda vergi borcu asıl mükellef yerine, kanunda belirtilen veya sorumlu tutulan başka gerçek veya tüzel kişilerden tahsil edilebilmekte ve böylece vergi borcu intikali gerçekleşmiş olmaktadır. Buna örnek olarak vergi borcu için gösterilecek

³⁸⁵ Mehmet TOSUNER, Zeynep ARIKAN, **Vergi Usul Hukuku**, Gözden Geçirilmiş Yeni Baskı, İzmir, 2006, s.40.

³⁸⁶ Bkz. 6183 Sayılı AATUHK. un kanundaki terimlere ilişkin Md., 3.

³⁸⁷ TOSUNER, ARIKAN, (2006), a.g.e., s. 52.

şahsi kefalet ve üçüncü kişinin menkul veya gayrimenkulünün teminat olarak kabul edilmesi gösterilebilir.

B- Vergi Borcunun İntikalini Gerektiren Hallerin İncelenmesi

Yukarıda açıklandığı gibi vergi borcunun asıl mükelleften üçüncü bir gerçek veya tüzel kişiye intikalini gerektiren haller, vergi kanunlarına konulan hükümlerle belirlenmiştir. Genel esas bu olmakla birlikte bazen de vergi kanunlarındaki Maliye Bakanlığına yetki veren hükümlere dayanılarak bakanlıkça çıkarılan tebliğlerle belirlenen esaslara uyulmaması da vergi borcunun intikali sonucunu doğurabilmektedir.

İster vergi kanunu hükümlerine dayansın, isterse mevzuatla getirilen düzenlemelere dayansın, ister nihai ve kalıcı olarak intikal etsin, ister rücu edilerek asıl vergi borçlusunu olan mükelleften istenilebilme imkânı olarak intikal etsin aşağıdaki durumlarda vergi borcu vergi dairesince asıl mükellef yerine üçüncü bir gerçek veya tüzel kişiden istenip alınabilmekte yani ona intikal etmektedir.

İntikal durumunda, verginin ödenmesi bakımından asıl mükellef yerine, üzerine intikal gerçekleşen kişi vergi dairesinin muhatabı olmakta ve intikal eden vergi borcunu ödememesi halinde aynen asıl borçlunun tabi olduğu yasal cebren takip ve tahsil usullerine göre takibata tabi tutulmaktadır. Vergi borcunun intikalini gerektiren vergi hukuku düzenlemeleri aşağıda detaylıca incelenmeye çalışılmıştır.

1- Şirket Ortaklığından Doğan Vergi Borcu İntikali

Şirketler, Borçlar Kanunu hükümlerine tabi olan adi ortaklıklar ve Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kurulan şirketlerdir. Türk Ticaret Kanununa tabi olanlar ticaret şirketleri ve sermaye şirketleridir. Bunlardan adi ortaklıkların ortakları ile şahıs şirketi olan kolektif şirket ortakları ve adi komandit şirketlerin komandite

ortakları hem özel hukuktan hem de vergi hukukundan doğan şirket borçlarından dolayı sınırsız ve müteselsilen, komanditer ortakları ise sınırlı sorumludurlar³⁸⁸.

Ticaret şirketleri olan adi komandit şirketler ile kolektif şirketler, ortaklarının kişisel özelliği ön planda olan şahıs şirketleridir ve vergisel yönden ortaklar ayrı ayrı gelir vergisi mükellefidir. Sermaye şirketleri ise tüzel kişiliğe haiz ve sermaye unsurunun ağır bastığı şirket tipi³⁸⁹ olan anonim şirketler, limited şirketler ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerdir. Vergisel yönden şirketin kendisi kurumlar vergisi mükellefi olup, verginin konusu gelir vergisi kanunundaki gelir unsurlarından oluşan kurum kazancıdır³⁹⁰.

Tüzel kişiliği haiz olan yani kendisini oluşturan gerçek kişilerden ayrı bir hükmi kişiliği olan sermaye şirketlerinin yönetimi ve temsili kanunla belirlenen esaslara uygun olarak, bu şirketlerin yetkili organlarınca seçilen şahıslar olan kanuni temsilciler tarafından gerçekleştirilir.

Türk vergi hukukunda gerek tüzel kişilerin temsilinde ve gerekse küçük ve kısıtlıların temsilinde kanuni temsilcilerin vergisel ödevleri ve sorumlulukları Vergi Usul Kanunu ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanununa konulan hükümlerle belirlenmiştir.

Sermaye şirketi olan anonim ve limited şirket ortaklarının Türk Ticaret Kanununa göre şirket borçlarından dolayı sorumlulukları koymayı taahhüt ettikleri sermaye ile sınırlıdır³⁹¹. Ancak Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanuna göre ise, vergi borçları açısından anonim şirket ortakları ile limited şirket ortaklarının vergisel sorumluluğu açısından farklı uygulama mevcuttur.

³⁸⁸ Pınar YILMAZ ARDIÇ, **Ticaret Hukuku – 1**, Agon Bilgi Akademisi yayını, Beşinci Baskı, Mayıs, 2008, ss. 184, 195, 211.

³⁸⁹ TOSUNER, ARIKAN, (2007), a.g.e., s.210.

³⁹⁰ TOSUNER, ARIKAN, (2007), a.e.g., s.209.

³⁹¹ Ayrıntılı bilgi için Bkz. 6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Md., 269, 503.

a) Anonim Şirket Ortaklarının Vergisel Sorumluluğu

Anonim şirket Türk Ticaret Kanununun 269 uncu maddesinde

“Anonim şirket, bir ünvana sahip, esas sermayesi muayyen ve paylara bölünmüş olan ve borçlarından dolayı yalnız mamelekiyle mesul bulunan şirkettir. Ortakların mesuliyeti, taahhüt etmiş oldukları sermaye payları ile mahduttur.”

şeklinde tanımlanmıştır. Tanımdan da anlaşıldığı üzere anonim şirket ortaklarının şirket borçlarından dolayı sorumluluğu taahhüt etmiş oldukları sermaye kadardır.

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda limited şirketlerin vergi borçlarından ortakların sorumluluğu ile ilgili özel düzenleme yapılırken, anonim şirket ortakları için yapılmış özel bir düzenleme yoktur. Anonim şirket ortaklarının şirketin kamu borçlarından sorumluluğunu Türk Ticaret Kanunundaki sorumluluğa dayandıranlar bunun özel hukuk borçlarına karşı sorumluluğu ile aynı olup, taahhüt ettikleri sermaye tutarı ile sınırlı olduğunu belirtmekte³⁹² iseler de, Gelir İdaresi Başkanlığının resmi internet sitesinde bu konuda, anonim şirket ortaklarının, anonim şirketlerin ödenmemiş amme borçlarından sorumlu tutulacağına ilişkin herhangi bir kanuni düzenleme bulunmadığından, bu ortakların anonim şirketin ödenmemiş amme borçlarından sorumluluğu bulunmadığı belirtilmektedir³⁹³.

Buna göre, örneğin, 5 ortaklı ve 100.000,- TL sermayeli bir anonim şirketin 50.000,- TL. vergi borcu var ve ortak (A)' nın taahhüt ettiği sermaye 2.000,- TL. ise, ortak (A)' nın 50.000,- TL. lık ödenmeyen şirket vergi borcundan dolayı taahhüt ettiği sermaye tutarı olan 2.000,- TL. lık sorumluluğu olduğu gerekçesi ile vergi dairesinin bu ortak hakkında cebren takip ve tahsil usullerini kullanarak tahsilat yoluna gitmesi Gelir İdaresi Başkanlığının açıklamasına göre mümkün bulunmamaktadır. Aşağıda ilgili başlık altında açıklanacağı gibi vergi dairesinin

³⁹² Mesut UÇAK, “A.Ş. İle Limited Şirketlerin Vergi Borçları Karşısında Ortakların ve Kanuni Temsilcilerin Sorumlulukları – 1”, **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Sayı: 532, Haziran, 2009, s. 110.

³⁹³ <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1279#> (Erişim Tarihi: 17.07.2009)

anonim şirketten şirket varlığından tahsil edemediği bu kamu alacağı için kanuni temsilcilere gitmesi gerekecektir.

b) Limited Şirket Ortaklarının Vergisel Sorumluluğu

Limited şirket, TTK. nun 503 üncü maddesinde

“ İki veya daha fazla hakiki veya hükmi şahıs tarafından bir ticaret ünvanı altında kurulup, ortaklarının mesuliyeti koymayı taahhüt ettikleri sermaye ile mahdut ve esas sermayesi muayyen olan şirkete limited şirket denir.”

şeklinde tanımlanmıştır. Tanımdan da anlaşıldığı üzere limited şirket ortaklarının şirket borçlarından dolayı sorumluluğu da aynen anonim şirketlerde olduğu gibi taahhüt etmiş oldukları sermaye kadardır. Türk Ticaret Kanununa göre ikisi de sermaye şirketi olan anonim şirket ortakları ile limited şirket ortaklarının şirket borçlarından dolayı sorumlulukları arasında fark olmayıp, ikisinde de ortakların özel hukuk borçlarına karşı sorumluluğu taahhüt ettikleri sermaye ile sınırlı bulunmaktadır.

Ancak bu genel kuralın limited şirketler açısından istisnaları bulunmaktadır. Limited şirket ortakları kamu alacaklarına karşı ikinci derece ve sınırlı bir şekilde sorumluluk taşırlar³⁹⁴. Kamu alacaklarının tahsil esaslarını düzenleyen 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanunun 35 inci maddesi ile limited şirketlerin vergi borçlarından ortakların sorumluluğu ile ilgili özel bir düzenleme yapılmış ve zaman içinde değişikliğe uğrayan bu düzenleme ile limited şirket ortaklarının vergi borçlarından sorumluluğu giderek daha da ağırlaşmıştır.

• 35 inci maddenin kanundaki ilk hali ;

Amme Alacaklarını Tahsil Usulü Hakkında Kanunun limited şirket ortaklarının kamu alacaklarından sorumluluğuna ilişkin 35 inci maddesi, bu kanunda 1998 ve 2008 yıllarında yapılan değişikliklerden önceki ilk haliyle

³⁹⁴ Hasan HACIGÜL, “Limited Şirket Ortaklarının Vergisel Sorumluluğu”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 308, Nisan, 2007, s. 127.

“Limited ortaklıkların ödenmeyen ve tahsil imkanı bulunmayan amme borçlarından dolayı ortaklar vazettikleri veya vazını taahhüt eyledikleri sermaye miktarında doğrudan doğruya mesul ve bu kanun hükümleri gereğince takibata tabi tutulurlar.”

şeklinde düzenlenmişti. Bu hükme göre limited şirket ortaklarının şirketin ödenmeyen vergi borçlarından sorumluluğu Türk Ticaret Kanununun 503 üncü maddesindeki tanıma uygun olarak koydukları veya koymayı taahhüt ettikleri sermaye miktarı ile sınırlı³⁹⁵ ve özel hukuk borçlarına karşı olan sorumluluğu ile aynıdır. Kanun değişikliklerine kadar anonim şirket ortakları ile limited şirket ortaklarının kamu borçlarından sorumlulukları arasında fark bulunmamaktaydı.

Maddenin bu ilk haliyle örneğin; üç ortaklı ve 60.000,- TL. sermayeli bir limited şirkette % 10 hisse ile 6.000,- TL. sermayesi olan (B) ortağının, şirketin 200.000,- TL. vergi borcu olması ve şirketten tahsil edilememesi halinde sorumlu olacağı tutar 6.000,- TL.yı geçememekteydi.

- **35 inci maddede 4369 sayılı kanunla yapılan 1998 yılı değişikliği;**

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 35 inci maddesindeki ilk önemli değişiklik 4369 sayılı kanunla yapılmış, 29.07.1998 tarihinde yürürlüğe giren ve maddeyi başlığı ile birlikte yeniden düzenleyen değişiklikle limited şirket ortaklarının vergi borçlarından sorumluluğu sermaye tutarı olmaktan çıkarılmış, şirketteki sermaye hisseleri oranına bağlanmıştır³⁹⁶. Bu ilk değişiklikle, “Limited ortaklıkların amme borçları” olan madde başlığı, “Limited şirketlerin amme borçları” olarak değiştirilirken, madde metni “ *Limited şirket ortakları, şirketten tahsil imkanı bulunmayan amme alacağından sermaye hisseleri oranında doğrudan doğruya sorumlu olurlar ve bu kanun hükümleri gereğince takibe tabi tutulurlar*³⁹⁷.” şeklinde değiştirilmiş ve ortakların şirket vergi borçlarından olan maddi sorumluluğu arttırılmıştır.

Maddenin değişmeden önceki hali için verdiğimiz örneği burada yinelersek; üç ortaklı ve 60.000,- TL. sermayeli bir limited şirkette % 10 hisse ile 6.000,- TL.

³⁹⁵ Turgut CANDAN, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun açıklamalı**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Mart, 2007, s., 168.

³⁹⁶ Oluş ÖZBALCI, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Mayıs, 2008, s. 355.

³⁹⁷ Bkz. 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Md. 35.

sermayesi olan (B) ortağının, şirketten tahsil edilemeyen 200.000,- TL. vergi borcu için doğrudan doğruya sorumlu olacağı tutar maddenin değişmeden önceki şeklinde olduğu gibi 6.000,- TL. değil, değişikliğe göre 14.000,- TL fazlalıkla sermaye hisse oranına tekabül eden 20.000,- TL. sı olacaktır.

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 35 inci maddesinde yapılan bu değişiklik Türk Ticaret Kanununun limited şirketi tanımlayan 503 üncü maddesindeki ortakların maddi sorumluluğuna ters düşmekte olup, iki kanun arasındaki çelişkinin giderilmesi gerekmektedir.

- **35 inci maddede 5766 sayılı kanunla yapılan 2008 yılı değişikliği;**

35 inci maddede 5766 sayılı kanunla yapılan ve 06.06.2008 tarihinde yürürlüğe giren son değişiklikle de maddede yeniden

“ Limited şirket ortakları, şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan, amme alacağından sermaye hisseleri oranında doğrudan doğruya sorumlu olurlar ve bu kanun hükümleri gereğince takibe tabi tutulurlar.”

şeklinde esaslı bir değişikliğe gidilmiş ve aynı tarihte yürürlüğe giren aşağıdaki iki yeni fıkra eklenmiştir.

“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.”

Değişiklik öncesinde genellikle idari kararlarla şekillenen uygulama kuralları yasa hükmüne dönüştürülmüş olup, hem muğlak bazı ifadelerin açılımı sağlanmış, hem de amme borçlusu sayılanların üzerine gidildiğinde karşılaşılan güçlükler kanuni dayanakla aşılacak istenmiştir³⁹⁸.

Son değişiklik oldukça kapsamlı ve detaylı olarak yapılmıştır. Değişiklikle madde metnine “... tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil

³⁹⁸ Yakup TOKAT, “Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’da Yapılan Bazı Değişiklikler”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı : 189, Eylül, 2008, s. 55.

edilemeyeceği anlaşılan ...” ibareleri eklenerek tahsil edilememe haline esneklik kazandırılmıştır.

Bu ibareler, kanunun terimlere ilişkin 3 üncü maddesinde yorumlanarak,

“Tahsil edilemeyen amme alacağı teriminin, amme borçlusunun bu kanun hükümlerine göre yapılan malvarlığı araştırması sonucunda haczi kabil herhangi bir malvarlığının bulunmaması, haczedilen malvarlığının satılarak paraya çevrilmesine rağmen satış bedelinin amme alacağını karşılamaması gibi nedenlerle tahsil edilemeyen amme alacaklarını, tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağı teriminin ise, amme borçlusunun haczedilen malvarlığına bu kanun hükümlerine göre biçilen değerlerin amme alacağını karşılayamayacağına veya hakkında iflas kararı verilen amme borçlusundan aranan amme alacağının iflas masasından tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması gibi nedenlerle tahsil dairelerince yürütülen takip muamelelerinin herhangi bir aşamasında amme borçlusundan tahsil edilemeyeceği ortaya çıkan amme alacaklarını”

ifade edeceği belirtilmiştir.

Ayrıca yeni eklenen iki fıkra ile limited şirket ortaklarının hisse devirlerinde hem devreden ve hem de devralan ortakların devir öncesine ait şirket vergi borçlarından müteselsilen sorumlu olacakları hükme bağlanmıştır.

Buna göre, şirket ortağının payını devretmesi halinde, devreden ve devralan şahıslar, şirketin devir tarihi itibarıyla vadesi geldiği halde ödenmemiş borçlarından, 35 inci maddesinin birinci fıkrası uyarınca sermaye hisseleri oranında müteselsilen sorumlu olacaklardır. Ancak bu sorumluluğa başvurulabilmesi için amme alacağının şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilememiş veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması gerekmektedir³⁹⁹.

c) Limited Şirket Ortaklarına Vergi Borcu İntikali

Son yapılan düzenlemeler karşısında, limited şirket ortakları, vergi dairesince şirketten kısmen veya tamamen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği

³⁹⁹ http://www.mevbank.com.tr/dergi_icerik.asp?dicerik_id=73, Tahir ERDEM (Erişim Tarihi: 12.06.2009)

anlaşılan vergi borçlarının ödenmesinden taahhüt ettikleri sermaye borcunu yerine getirip getirmediğine bakılmaksızın⁴⁰⁰ hisseleri oranında ve doğrudan doğruya sorumludurlar. Limited şirket borçlarından sorumlu olan gerçek veya tüzel kişi ortaklar, 6183 sayılı kanunun 3 üncü maddesi uyarınca amme borçlusu sayılmakta olup, bu kanun hükümlerine göre aynen asıl mükellef olan şirket veya diğer vergi borçluları gibi cebren takip ve tahsil usullerine tabi olacaklardır⁴⁰¹.

Buna göre limited şirket ortaklarının, şirket vergi borçlarından sorumlu tutularak haklarında vergi dairesince takibe başlanabilmesi için belirli şartların gerçekleşmesi vergi alacağının şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilememesi veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması gerekmektedir. Bu nedenle vergi borcu için vergi dairesince ortaklara gitmeden önce;

➤ Limited şirkete ait kesinleştiği halde ödenmemiş vergi borcu niteliğinde olan vergi, resim, harç ve bunlara ait gecikme zammı, gecikme faizi ve cezaların öncelikle asıl mükellef olan limited şirketten takip edilmesi, şirket adına çıkarılıp, tebliğ edilecek ödeme emri ile istenmesi,

➤ Ödeme emri tebliğine rağmen ödenmemesi halinde şirketin malvarlığı araştırılarak borca yetecek kadar malın haczedilmesi ve bunların satılması,

➤ Şirketin haczi mümkün malının bulunmaması veya haczedilip satılan malların satış bedelinin borcu karşılamaması,

➤ Haczedilen malların satış öncesi takdir edilen değerinin vergi borcunu karşılayamayacağı ve vergi borcunun şirketten tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması,

gerekmektedir.

Nitekim Danıştay 7 nci Dairesi bir kararında, asıl borçlu olan limited şirketten tahsil olanağı kalmadığı yolunda bir saptama yapılmadan şirket ortağından amme alacağının tahsili amacıyla düzenlenen ödeme emrinin yasal olmadığına

⁴⁰⁰ HACIGÜL, a.g.m., s. 127.

⁴⁰¹ Bkz. Gelir İdaresi Başkanlığının Seri: A, Sıra No: 2, Tahsilat Genel Tebliği, VII/2, 29.06.2008 tarih, 26921 sayılı, Resmi Gazetede Yayımlanmıştır.

hükmetmiştir.⁴⁰² Yine Danıştay Dava Daireleri Genel Kurulunun bir kararında, limited şirketin borcundan dolayı kanuni temsilcinin şahsi varlığının haczi için, öncelikle 6183 sayılı yasanın 35 ve 213 sayılı yasanın 10 uncu maddeleri uyarınca usulüne göre düzenlenmiş ödeme emri tebliğ edilmiş ve borcun kesinleşmiş olması gerektiğine karar verilmiştir⁴⁰³.

Limited şirket ortaklarının şirketten tahsil edilememiş veya tahsil edilemeyeceği anlaşılmış şirket borçlarından sorumluluğu normalde ikinci derece ve sınırlı şahsi bir sorumluluktur⁴⁰⁴. Ancak 35 inci maddede 5766 sayılı kanunla yapılan düzenleme ile eklenen ikinci fıkradaki hisse devrinde, devreden ve devralanın, üçüncü fıkrasındaki vergi alacağının doğduğu ve ödeneceği zamanlarda ortakların farklı kişiler olması hallerinde, müteselsilen sorumluluk esası getirilmiştir. Buna göre limited şirket ortaklarından hisse devredenlerle hisse devralanlar şirketin devir öncesine ait vergi borçlarının ödenmesinden, vergi alacağının doğduğu zamanla ödenmesi gerektiği zamanlarda ortakların farklı kişiler olması halinde bu farklı şahıslar doğan verginin ödenmesinden müteselsilen diğer bir söyleyişle zincirleme olarak sorumlu olacaklardır.

Şirket ortağına vergi borcu intikalini bir örnekle açıklarsak;

Acarsoy ithalat ve ihracat limited şirketi, 3 ortaklı bir şirket olup, sermayesi 250.000,- TL. dir. Ortakların sermaye payları (A) % 50 ve 125.000,-TL, (B) % 30 ve 75.000,- TL, (C) % 20 ve 50.000,- TL. dir. Şirketin bağlı bulunduğu vergi dairesine 300.000,- TL. kesinleşmiş ve şirkete ödeme emri tebliği, mal varlığı araştırması, haciz tatbiki ve benzeri tüm takibat aşamaları tüketilmesine rağmen tahsil edilememiş ve tahsil edilemeyeceği anlaşılmış vergi borcu bulunmaktadır.

Bu durumda vergi dairesince şirket ana sözleşmesi ve ortaklar pay defterine, daire dosyasındaki bilgilere göre şirket ortaklarının kimlikleri ve sermaye payları tespit edilecek ve her bir ortağın sermaye payına göre sınırlı sorumluluk içinde kendisinden takip konusu edilecek vergi alacağı tutarı belirlenecektir. Şirket

⁴⁰² Danıştay 7 nci Dairesinin 02.02.1994 tarih, Karar No:1994/395, Esas No:1992/3524 Sayılı Kararı.

⁴⁰³ Danıştay Dava Daireleri Genel Kurulunun, 06.12.1997 tarih, Karar No: 1997/16, Esas No: 1996/362 Sayılı Kararı.

⁴⁰⁴ HACİGÜL, a.g.m., s. 127

ortaklarının pay devretmiş olmaları devir tarihine kadar tahakkuk etmiş ve daha sonra yapılacak incelemeler sonucunda tahakkuk edecek vergi borçlarından dolayı pay devreden ortakların sorumluluğunu kaldırmayacaktır⁴⁰⁵.

Örneğe göre, ortakların haklarında yapılacak takibatta sorumlu olacakları tutarlar;

- (A) ortağı için (300.000 *50/100 =>) 150.000,- TL.,
- (B) ortağı için (300.000 *30/100 =>) 90.000,- TL.,
- (C) ortağı için (300.000 *20/100 =>) 60.000,- TL.,

olacaktır.

Şirket ortakları (A), (B), ve (C) şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan bu şirket borcunun ödenmesinden sermaye hisseleri oranında hesaplanan ve karşılarında gösterilen tutarlar kadar ve doğrudan doğruya takibata tabi tutulacaklardır.

Ancak Türk Ticaret Kanununun 540 ıncı maddesinde, aksi kararlaştırılmış olmadıkça, yani limited şirketi temsil ve ilzama yetkili kanuni temsilci olan kişi veya kişiler, ana sözleşme veya ortaklar kurulu kararı ile kanuni temsilci olarak belirlenip ticaret siciline tescil ettirilmiş belirli kişiler olmadıkça, ortakların hep birlikte müdür sıfatıyla şirket işlerini idareye ve şirketi temsile mezun ve mecbur oldukları hükme bağlanmıştır. Böyle bir durumda ortakların tamamı kanuni temsilci sayılacak ve haklarında 6183 sayılı kanun uyarınca yapılacak takip; 35 inci madde hükümlerine göre sermaye hisseleri oranında olmayacaktır. Ortakların hepsi kanuni temsilci sıfatına haiz olacaklarından, haklarındaki takip kanununun mükerrer 35 inci maddesine göre, amme alacağının tamamından müşterek ve müteselsil sorumluluk⁴⁰⁶ esasına göre yürütülecek⁴⁰⁷ ve ortaklar sermaye paylarına göre hesaplanan ve yukarıdaki

⁴⁰⁵ Kadir ŞAHİN, “Limited Şirket Hisselinin Devrinden sonra Çıkan Vergi Borcundan Doğan Sorumluluk ve Danıştay’ın İki Farklı Görüşü”, **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı: 97, Ekim, 2007, s. 35.

⁴⁰⁶ BİLİCİ, a.g.e., s. 48., Vergide müteselsil (zincirleme) sorumluluk; bir vergi borcu ile ilgili olarak, aynı anda birden fazla kişinin sorumlu olması anlamına gelmektedir. Bu durumda vergi dairesi alacağın bir kısmını veya tamamını borçluların herhangi birinden isteme hakkına sahiptir.

⁴⁰⁷ Bkz. Gelir İdaresi Başkanlığının Seri: A, Sıra No: 1, Tahsilat Genel Tebliği, VII/8, 25.03.2008 tarih, 26827 sayılı, Resmi Gazetede Yayımlanmıştır

örnekte adlarının karşısında gösterilen ve kendilerine intikal eden tutarlar kadar değil, her biri vergi borcu olan 300.000,- TL. nin tamamının ödenmesinden sorumlu olacaklardır. Her biri hakkındaki takibat borcun tamamı için yapılacaktır.

Ortaklar hakkında takip işlemine Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 55 inci maddesine göre tanzim edilecek ödeme emrinin kendilerine tebliği suretiyle başlanacak⁴⁰⁸ ve usulüne uygun olarak yapılan tebligat üzerine şirketin vergi borcu ortaklara intikal etmiş olacaktır.

Adına borç intikal eden ortaklar için 6183 sayılı kanunun "amme alacaklarının korunması" başlıklı ikinci bölümünde yer alan teminat isteme, ihtiyati haciz, ihtiyati tahakkuk ve diğer koruma hükümleri, yeterli şartların varlığı halinde amme borçlusunu sayılan ortaklar hakkında da aynen uygulanacak⁴⁰⁹ ve intikal eden vergi borcu kendilerinden tahsil edilecektir.

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun limited şirket ortaklarının vergi borçlarından sorumluluğu ile ilgili 35 inci maddesinde, limited şirket ortaklarına müteselsil sorumluluk kapsamında intikal edecek ve kendileri tarafından ödenecek vergi borçları, cezalar ve bunlara bağlı zam ve faizlerin asıl borçlu olan kuruma veya ortaklar arası rücu edilebilmesi konusunda herhangi bir hüküm getirilmemiştir. Ancak, Borçlar Kanunu hükümlerine göre, müteselsil borçlular arasında rücu imkanı olup, iç ilişkiye göre kendine düşenden fazla ödeme yapan müteselsil borçlunun diğerine rücu hakkı bulunmaktadır⁴¹⁰.

2- Kanuni Temsilcilikten Doğan Vergi Borcu İntikali

Vergi hukukunda mükellef ve vergi sorumlusu gerçek ve tüzel kişilerdir. Vergi ödevlerinin yapılmasında asıl olan bu ödevleri mükelleflerin kendileri

⁴⁰⁸ Akın Gencer ŞENTÜRK, **Hukukçu Gözüyle Vergi Uygulamaları**, (Fikirler – Görüşler – Çözümler), Etki Yayınları, Şubat, 2009, s. 168.

⁴⁰⁹ Gelir İdaresi Başkanlığının a.g.tb., (Seri: A, Sıra No: 1), VII/11.

⁴¹⁰ OĞUZMAN, a.g.e., s. 859.

tarafından yerine getirilmesidir⁴¹¹. Ancak küçüklerle kısıtlılar kendi işlerini sevk ve idare yeteneğine haiz olmadıklarından, tüzel kişiler de hükmi şahsiyet olduklarından bunlar kanunlarla belirlenen esaslara göre seçilen kişilerce temsil edilmekte ve vergi kanunları karşısındaki ödevleri de kanuni temsilci adı verilen bu kişiler tarafından yerine getirilmektedir.

a) Kanuni Temsilci

Kanuna dayanan temsil yetkisine kanuni temsil, bu tür yetkiye sahip olan kişiye de kanuni temsilci denir⁴¹². Buna göre kanuni temsilciliğin, kanundan doğan ve temsil edilenin adına hareket etme, onun adına karar verme hakkı sağlayan bir yetki olduğu söylenebilir. Bu şekilde yetki sahibi olan kanuni temsilciler tüzel kişileri, küçükleri ve kısıtlıları üçüncü kişiler nezdinde temsil ederler.

Ticaret şirketlerinin kanuni temsilcilerinin kimler olduğu ve şirketi temsil ve ilzam yetkisini nasıl elde edip, nasıl kullanacakları şirket türleri itibariyle Türk Ticaret Kanununda, küçük ve kısıtlıların kanuni temsilcilerinin kimler olduğu ve sorumluluklarının şekli Medeni Kanun ve Borçlar Kanununda belirlenmiştir⁴¹³. Vergi uygulamaları yönünden kanuni temsilci ise, vergi mükellefi ve sorumlularının vergilendirme ile ilgili görevlerinin zamanında ve eksiksiz yerine getirilmesi konusunda vergi kanunları karşısında yetkili ve sorumlu kılınan kişidir⁴¹⁴.

⁴¹¹ TOSUNER, ARIKAN, a.g.e., (2006), s. 46.

⁴¹² Turgut CANDAN, **Kanuni Temsilcinin Vergisel Sorumluluğu**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 1994, s. 6.

⁴¹³ Mehmet Ali ÖZYER, **Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Hesap Uzmanları Derneği Yayını, 4. Baskı, Mart, 2008, s. 50.

⁴¹⁴ Turgut, CANDAN, **Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu**, Tüze Yayıncılık, Ankara, 1998, s. 7.

aa) Tüzel Kişilerde Kanuni Temsilcilik

Yukarıda açıklandığı gibi tüzel kişilikleri olan anonim ve limited şirketler yetkili organları tarafından seçilen kişiler tarafından temsil edilirler. Anonim ve limited şirketlerin kanuni temsilcileri ve bunların yetkilendirilmesine ilişkin usul ve esaslar Türk Ticaret Kanunu hükümleri ile belirlenmiş bulunmaktadır.

aaa) Anonim Şirketlerde Kanuni Temsilci

Anonim şirketler Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kurulan tüzel kişiliği haiz hükmi şahsiyetlerdir ve kanuni temsilcileri tarafından yönetilip, temsil edilirler. Türk Ticaret Kanununun 317 nci maddesinde “ *anonim şirket idare meclisi tarafından idare ve temsil olunur.*” hükmü yer almaktadır. Bu hükme göre anonim şirketin kanuni temsilcisi idare meclisi, günümüzdeki ifadesiyle yönetim kuruludur.

Anonim şirketlerin kanuni temsilcisi olan yönetim kurulu ana sözleşme ile veya şirket genel kurulunda yapılan seçimle üç yıllık bir süre ile görev yapmak üzere belirlenir. Türk Ticaret Kanununun 319 uncu maddesine göre yönetim kurulu, idare ve temsil yetkisini ana sözleşme ile veya genel kurul kararı ile yönetim kurulu üyelerinden birine veya birkaçına devredilebilecektir. Böyle bir yetki devri yapılmamışsa yönetim kurulu üyelerinin tamamı kanuni temsilci sıfatını taşıyacaklardır⁴¹⁵.

aab) Limited Şirketlerde Kanuni Temsilci

Limited şirketlerin temsili ile ilgili olarak, Türk Ticaret Kanununun 540 ıncı maddesinde;

⁴¹⁵ ÖZYER, a.g.e., s. 53.

“Aksi kararlaştırılmış olmadıkça, ortaklar hep birlikte müdür sıfatıyla şirket işlerini idareye ve şirketi temsile mezun ve mecburdurlar. Şirket mukavelesi veya umumi heyet kararı ile şirketin idare ve temsili ortaklardan bir veya birkaçına bırakılabilir. Kuruluktan sonra şirkete giren ortaklar, bu hususta umumi heyetin ayrı bir kararı olmadıkça, idare ve temsile mezun ve mecbur değildirler. Limited şirketin temsilcileri arasında bir hükmi şahıs bulunduğu takdirde, ancak o hükmi şahıs adına limited şirketin temsil ve idaresini üzerine almış bulunan hakiki şahıs limited şirketin temsilcisi olarak tescil ve ilan edilir.”

hükmü yer almaktadır.

Buna göre limited şirketlerin kanuni temsilcisi ana sözleşme ile şirket müdürü olarak belirlenen kişilerdir. Limited şirketlerde müdürlük sıfatı şirket müdürlerine ait olup kanun gereği, şirket ana sözleşmesi ile veya genel kurul kararı ile kazanılmaktadır⁴¹⁶. Şirket ana sözleşmesi ile veya ortak sayısı yirmiye kadar olan limited şirketlerde ortaklar kurulu, ortak sayısı yirmiye geçenlerde ise genel kurul kararı⁴¹⁷ ile şirket müdürü olarak yetkilendirilen kişi yoksa, ortakların tamamı şirket müdürü olarak şirketi idare ve temsile yetkili kanuni temsilci sıfatını haiz olurlar.

Aynı kanunun 541 inci maddesine göre ise şirket ana sözleşmesi veya genel kurul kararı yada ortaklar kurulu kararı ile şirketin idare ve temsili, ortak olmayan kimselere de bırakılabilir. Şirket ortağı olmayan kimselerin yetki ve sorumlulukları hakkında ortak olan müdürlere ait hükümler tatbik olunur ve onlar da aynen şirket ortağı olan müdürler gibi kanuni temsilci sıfatıyla şirketi temsil ederler.

b) Küçük ve Kısıtlılarda Kanuni Temsilci

Küçük yani 18 yaşını doldurmamışlarla kısıtlıların, yani medeni hakları kullanma yeteneğine sahip olmayanların vergi mükellefi veya sorumlusu olmaları

⁴¹⁶ Rıza AYHAN, **Limited Şirketlerde Ortakların Sorumluluğu**, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1992, s. 89.

⁴¹⁷ Bekir ARSLAN, Ümit ERDEM, Özlem BALTAÇI, “Limited Şirketlerde Hisse Devirlerinin, Müdürlerin ve Müdür Değişikliklerinin Tescil Edilmemesinin Hukuki ve Vergisel Sonuçları” **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı: 93, Haziran, 2007, s. 14.

halinde, bunların vergilendirme ile ilgili ödevlerini yapmaları mümkün olmadığından bu ödevler kanuni temsilcileri tarafından yerine getirilir.

Küçükler ve kısıtlıların kanuni temsilcileri veli, vasi ve kayyım olup, bunların belirlenip, görevlendirilmeleri aşağıdaki şekilde olmaktadır.

ba) Veli

Medeni kanuna göre küçükler ergin oluncaya kadar ana ve babalarının velayeti altındadır. Küçüklerin velisi onların davranışlarından sorumlu olan, onların haklarını koruyup, işlerini idare eden ana ve babasıdır. Ana ve babadan her biri küçüklerin kanuni ödevlerinin yerine getirilmesi bakımından sorumludurlar. Eşlerden birinin ölümü hainde sağ kalan eş, eşlerin boşanmaları halinde ise çocuğun bırakıldığı eş veli olur. Ana ve babanın her ikisi de ölmüşse küçük velayet altına alınır⁴¹⁸.

bb) Vasi

Velisi olmayan küçüklerle kısıtlıların koruyup, mallarının idaresi ile uğraşan kişiye vasi denir. Küçüklerin vesayet altına alınması için velayet görevini üstlenecek ana ve babasının olmaması⁴¹⁹ yada her ikisinin de velayet hakkının kaldırılmış olması gerekir. Vasi Medeni Kanununun 403 üncü maddesinin birinci fıkrasına göre sulh veya asliye hukuk mahkemeleri tarafından atanır.

⁴¹⁸ AKINTÜRK, a.g.e., s. 309.

⁴¹⁹ SARILI, a.g.e., s. 68.

bc) Kayyım

Kayyım, bir malın yönetilmesi veya belli bir işin görülmesi için vesayet makamı yani sulh veya asliye hukuk mahkemeleri tarafından Medeni Kanunun 403 üncü maddesinin ikinci fıkrasına göre atanır. Bir kişiyi bir işte temsil etmek veya onun bazı mallarını yönetmek için atanan ve yetkileri daha sınırlı ve özel olan⁴²⁰ bir kanuni temsilcidir.

c) Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu

Vergi Usul Kanunu kapsamına giren vergi alacakları bakımından kanuni temsilcilerin sorumluluğu kanununun 10 uncu, 332 nci ve 333 üncü maddelerinde belirlenmiştir. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 3 üncü maddesinde kanuni temsilciler amme borçlusu olarak kabul edilirken, mükerrer 35 inci maddesinde ise tüzel kişilerden tahsil edilemeyen alacakların kanuni temsilcilerin malvarlıklarından alınacağı hüküm altına alınmış bulunmaktadır.

Vergi Usul Kanununun 10 uncu maddesi kanuni temsilcilerin sorumluluğuna ilişkindir. Bu maddeye göre;

“Tüzelkişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzelkişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri, tüzelkişiliği 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 bağlı alacaklar, kanunî ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınır. Bu hüküm Türkiye’de bulunmayan mükelleflerin Türkiye’deki temsilcileri hakkında da uygulanır.

Temsilciler veya teşekkülü idare edenler bu suretle ödedikleri vergiler için asıl mükelleflere rücu edebilirler.

⁴²⁰ ÖZYER, a.g.e., s. 57.

Tüzelkişilerin tasfiye haline girmiş veya tasfiye edilmiş olmaları, kanuni temsilcilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki zamanlara ait sorumluluklarını da kaldırmaz.”

Vergi Usul Kanununun 9 uncu maddesine göre vergi mükellefiyeti ve sorumluluğu için kanuni ehliyet şart değildir. Bunun için küçükler ve kısıtlılar da vergi mükellefi ve sorumlusu olabilirler ve kanuni temsilciler, tüzel kişilerde olduğu gibi vergi fiil ehliyeti bulunmayan kişilerin vergilendirilmesinden doğan tüm ödevlerin yerine getirilmesi bakımından da vergi dairesine karşı muhatap tutulurlar⁴²¹.

Vergi Usul Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrası tüzel kişilerle küçük ve kısıtlıların mükellef olmaları halinde yerine getirilecek ödevlerle ilgilidir. Bu ödevler aynı kanunun 153 ve müteakip maddelerinde sayılan bildirimlerin yapılması, defterlerin tutulması, saklanması ve ibrazı, belge düzenine uyulması yanında, beyannamelerin düzenlenip verilmesi ve vergi kanunları veya tebliğlerle yüklenen diğer ödevlerin yerine getirilmesini kapsamaktadır.

İkinci fıkrası ise, kanuni temsilcilerin kendilerine vergi kanunları ve mevzuatı ile yüklenen görevleri yerine getirmemeleri halinde temsil ettikleri kişilerin varlıklarından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacakların kanuni temsilcilerin kendi varlıklarından tahsil edileceğine ilişkindir. Bu fıkra Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun kanuni temsilcilerin sorumluluğu başlıklı mükerrer 35 inci maddesi ile paralellik arz etmektedir.

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanunun mükerrer 35 inci maddesi ile kanuni temsilcilerin mükelleften tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan vergi borçlarının ödenmesinden sorumlulukları belirlenmiş bulunmaktadır. Kanunun mükerrer 35 inci maddesi, 5766 sayılı kanunla 2008 yılında yapılan değişiklikten sonra;

“ Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin malvarlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacakları, kanunî temsilcilerin ve tüzel kişiliği olmayan teşekkülü idare

⁴²¹ TOSUNER, ARIKAN, (2006), a.g.e., s. 45.

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 Kanununda yer alan hükümler, bu maddede düzenlenen sorumluluğu ortadan kaldırmaz.”

Şeklinde düzenlenmiş ve limited şirket ortaklarının şirket borçlarından sorumluluğuna ilişkin 35 inci maddede olduğu gibi, maddeye “*tahsil edilemeyeceği anlaşılan*” ibaresi eklenerek sorumluluğun etkisi daha da artırılırken, vergi borcunun doğduğu zamanla ödeneceği zamandaki kişilerin farklı olması halinde, bu kişilerin tahsil edilemeyen borcun ödenmesinden, birden çok kişinin aynı zarardan dolayı sorumlu olmalarını sağlayan müteselsil sorumluluk esası getirilmiştir. Müteselsil sorumlulukta her borçlu borcun tamamını ifa etmekle sorumludur⁴²². Böylece maddenin kapsamı genişletilmiştir. Bu değişiklikte Danıştay’ ın “*Kanuni temsilcilik görevinden ayrıldıktan sonra doğan vergi borcu için, kanuni temsilci sorumlu tutulamaz.*” yönündeki bazı kararlarının⁴²³ etkili olduğu düşünülmektedir.

Mükerrer 35 inci maddeye son fıkra olarak eklenen ve kanuni temsilcilerin sorumluluklarına dair “*Vergi Usul Kanununda yer alan hükümlerin bu madde ile getirilen sorumluluğu ortadan kaldırmayacağı*” hükmü ile Vergi Usul Kanununun 10 uncu maddesindeki “*kanuni temsilcilerin vergi ödevlerini yerine getirmemeleri yüzünden*” cümlesinin mükerrer 35 inci madde yönünden hükmü kalmamıştır. Bu

⁴²² Fazıl TEKİN, Ali ÇELİKKAYA, **Vergi Denetimi, Gözden Geçirilmiş 2. Baskı**, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2007, s. 65.

⁴²³ <http://www.maliyepostasi.com.tr/cgi-bin/sifre2>. Danıştay Dava Daireleri Genel Kurulu, Esas No:2007/1, Karar No:2007/147 Sayılı Kararı. (Erişim Tarihi: 17.06.2009)

yeni hükümle kanuni temsilcilerin temsil ettikleri mükellefin vergi ödevlerini yerine getirip getirmediğine bakılmaksızın şirket varlığından tahsil edilememiş vergi borçlarının ödenmesinden kendi mal varlıklarıyla sorumlu olmaları esası getirilmiş bulunmaktadır.

Ayrıca Vergi Usul Kanununun küçük ve kısıtlıların ceza muhatabı olmayacaklarına ilişkin 332 nci maddesi uyarınca velayet ve vesayet altında bulunanlar veya işlerinin idaresi bir kayyım tevdi edilmiş olanlar, kendi adlarına hareket eden veli, vasi veya kayyımın vergi kanunlarına aykırı hareketlerinden doğan cezalara muhatap tutulmamaktadırlar. Bu hallerde cezanın muhatabı veli, vasi veya kayyım olup, ceza kanuni temsilciler adına kesilecek ve kendilerinden tahsil edilecektir.

Tüzel kişilerin cezai sorumlulukları ile ilgili 333 üncü maddede ise, tüzel kişilerin tasfiye ve idaresinde vergi kanunlarına aykırı hareketlerden doğacak vergi cezalarının tüzel kişiler adına kesileceği belirtildikten sonra kanuni temsilcilerin vergi sorumluluğu ile ilgili 10 uncu madde hükmünün vergi cezaları hakkında da uygulanacağı, yani bu cezaların ödenmemesi halinde kanuni temsilcilerin varlıklarından tahsil edileceği hüküm altına alınmıştır.

d) Kanuni Temsilcilere Vergi Borcu İntikali

Kanuni temsilcilerin vergisel sorumluluğu Vergi Usul Kanununun 10 uncu maddesi ile düzenlenirken, 6183 sayılı kanunun mükerrer 35 inci maddesiyle, tüzel kişilerin varlıklarından alınamamış vergi borçlarının kanuni temsilcilerden tahsil edileceği hükme bağlanarak vergisel sorumluluk yoluyla vergi borcunun şirket tüzel kişiliğinden kanuni temsilciye intikali sağlanmaktadır.

6183 sayılı kanunun 35 inci maddesi sadece limited şirketlerin ödenmemiş şirket borçlarının sorumluluk yoluyla ortaklara intikali sağlarken, mükerrer 35 inci madde ile hem limited şirketlerin, hem anonim şirketlerin, hem küçüklerin ve kısıtlıların, hem tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin ve hem de yabancı şahıs ve

kurumların kendilerinden tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan vergi borçlarının sorumluluk yoluyla kanuni temsilcilerden tahsili sağlanarak;

- Anonim şirketlerin kanuni temsilcilerine intikali,
- Limited şirketlerin kanuni temsilcilerine intikali,
- Küçüklerin ve kısıtlıların kanuni temsilcilerine intikali,
- Tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin idare edenlerine intikali,
- Yabancı şahıs ve kurumların Türkiye'deki mümessillerine intikali, gerçekleşmektedir.

Ancak bu intikal için vergi alacağının öncelikle bu sayılanların malvarlığından tahsil edilememesi veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması halinde sorumluluk söz konusu olacak⁴²⁴ kendilerinden yapılacak tahsilatla da vergi intikali gerçekleşecektir.

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 3 üncü maddesinde amme alacakları tanımlandıktan sonra, amme borçlusunu veya borçlu teriminin amme alacağını ödemek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişileri ve bunların kanuni temsilcilerini veya mirasçıları ve vergi mükelleflerini, vergi sorulusunu, kefil ve yabancı şahıs ve kurumların temsilcilerini ifade ettiği belirtilmiştir. Bu maddeye göre de vergi borçlusunu sayılan kanuni temsilciler, temsil ettikleri tüzel kişilerden tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan vergi borçlarının ödenmesi bakımından vergi dairesine karşı vergi borçlusunu olarak muhatap olacaklardır.

Kanuni temsilcilik şartlarını taşıyıp taşımadıkları konusunda gerekli tetkik ve tespit yapılarak, kanuni temsilcilik sıfatını taşıdıkları anlaşıldıktan ve gerekli şartlar oluştuktan sonra, tüzel kişilik nezdinde sürdürülen takip işlemleri sonucunda tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan vergi alacakları için kanuni temsilcilerden takip işlemine adlarına 6183 sayılı kanunun 55

⁴²⁴ Abdullah KİRAZ, Halil İbrahim ÖZDEMİR, “V.U.K. ve A.A.T.U.H.K. Hükümlerine göre Anonim Şirketlerde Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 184, Ocak, 2004, s. 84.

inci maddesine göre ayrı ayrı düzenlenecek ödeme emrinin tebliği suretiyle başlanacaktır⁴²⁵.

Bu madde gereğince anonim şirketlerin tahsil edilemeyen vergi borçları için gerekli şartlar oluştuktan sonra doğrudan doğruya kanuni temsilcilere gidilirken, limited şirket kanuni temsilcilerinin takibinde, şirketten kısmen veya tamamen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan vergi borçları için 35 inci maddedeki özel düzenleme nedeniyle öncelikle sermaye hisseleri oranında ortaklara gidilecektir. Zira Türk Ticaret Kanununa göre ortak olmayan kişi de limited şirket müdürü olarak atanabilmektedir⁴²⁶. Ortakların sermaye payları ölçüsünde kendilerine isabet eden vergi borcunu ödememesi veya ortaklardan da kısmen veya tamamen tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması halinde kanuni temsilci olarak belirlenen ortaklar veya üçüncü şahıs kanuni temsilciler yani dışarıdan seçilen limited şirket müdürleri nezdinde ödeme emri tebliği suretiyle müşterek ve müteselsilen takip işlemlerine girişilecektir. Yani limited şirketlerle ilgili 35 inci maddedeki özel düzenleme nedeniyle önce ortakların sermaye payları oranında takibat, bu takibattan sonuç alınamaması durumunda ise kanuni temsilci sıfatına haiz olanlar nezdinde ve mükerrer 35 inci maddeye göre müşterek müteselsilen takibat yoluna gidilecektir.

Ortakların tamamının şirket müdürü olarak kanuni temsilci sıfatına haiz olmaları durumunda ise haklarındaki takibin 35 inci maddeye göre değil, mükerrer 35 inci maddeye göre vergi borcunun tamamından müşterek ve müteselsil sorumluluk esasına göre yürütülecektir⁴²⁷.

Kanuni temsilcilere vergi borcu intikalinin örnekle açıklanması;

(XYZ) Anonim şirketi Bornova Vergi Dairesi mükellefi olup, 300.000,- TL. sermayeli ve 8 ortaklı bir şirkettir. 2007 yılında yapılan şirketin son genel kurulunda şirket ortaklarından (B), (C) ve (D) üç yıl görev yapmak üzere yönetim kurulu üyeliklerine seçilmişler, aralarında yapılan ilk toplantıdaki görev taksiminde, (B)

⁴²⁵ Gelir İdaresi Başkanlığının a.g.tb., (Seri: A, Sıra No: 1), VIII/7.

⁴²⁶ Fatih SARAÇOĞLU, "Vergi Borcundan Sorumluluk ve Sermaye Şirketlerinin Durumu", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı : 225, Haziran, 2007, s. 122.

⁴²⁷ Mustafa Çolak, "Limited Şirketlerde Yeni Ortağa Müteselsilen Sorumluluk Düzenlemesinin Ayrıntıları Ve değerlendirme", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı : 187, Temmuz, 2008, s. 47. Bu konuda ayrıca Bkz. Gelir İdaresi Başkanlığının, Seri: A, Sıra: 1, Tahsilat Genel Tebliği, VII/8, 30.06.2007 Tarih ve 26568 Sayılı Resmi Gazetede Yayımlanmıştır.

yönetim kurulu başkanlığına (C) başkan yardımcılığına getirilmiş, (D)' nin de yönetim kurulu üyesi olarak özel görevleri olmaksızın şirketi üçünün birlikte temsil etmeleri kararlaştırılmıştır. Bir önceki yönetim kurulunda bulunan (A) yeni yönetim kuruluna seçilmemiştir.

Şirketin kendi 2007 takvim yılı beyanlarından 180.000,- TL. vergi borcu, 32.000,-TL. gecikme zammı ve 14.000,- TL. özel usulsüzlük cezası olmak üzere toplam 226.000,- TL. kesinleşmiş borcu olup, şirket tüzel kişiliği nezdinde 6183 sayılı kanuna göre yapılan her türlü takibata ve bütün yolların tüketilmesine rağmen vergi alacağı şirketten tahsil edilememiş ve tahsil edilemeyeceği de anlaşılmıştır.

Vergi Dairesince genel kurul tutanakları, ortaklar pay defteri, ticaret sicil tasdiknamesi kayıtları üzerinde yapılan inceleme sonucunda, yönetim kurulu üyeleri (B), (C) ve (D) ile önceki yönetim kurulunda bulunan (A)' nın şirketin kanuni temsilcilik sıfatını taşıdıkları sonucuna varmıştır. Bu tespitler sonucunda vergi dairesince yönetimde bulunan (B), (C) ve (D) ile vergi borcunun doğduğu zaman yönetimde bulunan (A) ya müşterek müteselsil sorumlu⁴²⁸ olarak vergi borcu 226.000,- TL. nın tamamı için ayrı ayrı ödeme emri tebliğ edilmek suretiyle haklarında mükerrer 35 inci maddeye göre takibata başlanacak ve yapılacak tahsilatla şirketin vergi borcu sorumluluk yoluyla kanuni temsilcilere intikal etmiş olacaktır.

Kanuni temsilciler bu şekilde intikalen ödemiş oldukları vergi için asıl mükellef olan şirket tüzel kişiliğine rücu edebilecekler ancak ceza için kendileri muhatap olacaktır⁴²⁹. Birinin diğerine göre fazla ödeme yapması halinde ise, Borçlar Kanunu hükümlerine göre müteselsil borçlular arasında rücu imkanı olup, iç ilişkiye göre kendine düşenden fazla ödeme yapan müteselsil sorumluların diğerine rücu hakkı bulunmaktadır⁴³⁰. Veli, vasi ve kayyım da vergi ödevlerini yerine getirmelerinden dolayı adlarına kesilecek ve kendilerinden tahsil edilecek cezalar için asıl mükellefe rücu edemezler⁴³¹.

⁴²⁸ ÖZYER, a.g.e., s. 53.

⁴²⁹ ÖZYER, a.g.e., s. 50.

⁴³⁰ OĞUZMAN, ÖZ, a.g.e., s. 859.

⁴³¹ TOSUNER, ARIKAN, (2006), a.g.e., s. 58,

Mükerrer 35 inci maddede, özellikle 5766 sayılı kanunla 2008 yılında yapılan değişiklikten sonra kamu alacaklarının daha etkin bir şekilde tahsili için önemli adım atılırken, kanuni temsilcilerinin temsilcisi oldukları tüzel kişilerin vergi borçlarının ödenmesi ile ilgili sorumlulukları da iyice artmıştır. Bundan böyle kanuni temsilcilerin sorumluluğu için Vergi Usul Kanununun 10 uncu maddesinde belirtilen ödevlerini yerine getirip getirmemelerinin düzenleme karşısında bir hükmü kalmamıştır. Her halükarda şirket borcunun ödenmesinden sorumlu oldukları için son derece dikkatli olmaları ve şirketin vergi borcunun ödenmesi yönünden gerekli finansal tedbirleri almaları gerekmektedir.

3- Ölüme Bağlı Vergi Borcu İntikali

a) Ölüm Hali

Ölüm, doğmuş, dünyaya gelmiş yaşayan her gerçek kişi için söz konusu olan kesin bir olay olup, bu dünyadaki yaşamının sona ermesi durumudur. Sağ olarak doğumla kazanılan kişiliğin ölümle sona ereceği, Türk Medeni Kanununun 28 inci maddesinin birinci fıkrasında hükme bağlanmıştır.

Ölüm olayının hukuki sonuçları, Türk Medeni Kanununun 575 ve 599 uncu maddelerinde belirtilmiş olup, ölüm ile özellikle kişiye bağlı malvarlığı ile ilgili haklar ve yükümlülükler, eşya hukukundan doğan haklar, alacak ve borçlar, fikri haklar, kısaca intikale elverişli tüm haklar mirasçılara geçer. Hiçbir işleme gerek kalmaksızın ölenin mirasçılara intikal eden bu haklar kişinin sağlığında üzerinde tasarruf edebileceği, üçüncü kişilere devredebileceği haklardır⁴³².

Vergi kanunları açısından ölüm, ticari, zirai veya mesleki faaliyeti nedeniyle vergi mükellefi olan bir kişi için işi terk hükmündedir. V.U.K. nun 164 üncü maddesinde ölümle ilgili olarak

⁴³² Bilge ÖZTAN, **Medeni Hukuk'un Temel Kavramları**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2008, s. 225.

“ Ölüm işi bırakma hükmündedir. Ölüm mükellefin mirası reddetmemiş mirasçuları tarafından vergi dairesine bildirilir. Mirasçılardan herhangi birinin ölümü bildirmesi diğer mirasçuları bu ödevden kurtarır.”

hükmü yer almaktadır. Aynı kanunun 12 nci maddesinde ölüm halinde mükelleflerin ödevlerinin, mirası reddetmemiş kanuni ve mansup mirasçularına geçeceği ve mirasçılardan her birinin ölünün vergi borçlarından miras hisseleri nispetinde sorumlu olacakları hükme bağlanmıştır⁴³³.

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 7 nci maddesinde borçlunun ölümü halinde, mirası reddetmemiş mirasçılar hakkında da bu kanun hükümleri tatbik edileceği, borçlunun ölümünden evvel başlamış olan muamelelere devam olunacağı, terekenin bir mahkeme veya iflas dairesi tarafından tasfiyesini gerektiren hallerin bu hükmün dışında olduğu belirtilmiştir. Mirasın tutulan deftere göre kabulü halinde, mirasçı, deftere kaydedilmemiş olsa dahi amme alacağından mirastan kendisine düşen miktar ile mesul olduğu ve defter tutma muamelesinin devamı müddetince satış yapılmayacağı belirtilmiştir. Aynı kanunun ölüm halinde takibin geri bırakılmasına ilişkin 50 nci maddesinde, borçlunun ölümü halinde terekenin borçlarından dolayı takibin ölüm günü ile beraber üç gün geri bırakılacağı, karısı veya kocası, kan ve sıhriyet itibariyle usul veya furuundan birisi ölen borçlu hakkındaki takibin de ölüm günü ile beraber üç gün geri bırakılacağı, üç günün bitiminden itibaren takibata devam olunacağı hüküm altına alınmıştır⁴³⁴.

b) Ölüm Sayılan Haller

Ölüm, bir kişinin yaşamının fiilen sona ermesi olmakla birlikte, Medeni Kanuna göre, bazı hallerin gerçekleşmesi durumunda bir kişinin öldüğü kesin olarak bilinmemekle birlikte bu hali taşıyan kişiler ölmüş hükmünde kabul edilmektedir. Bu haller, ölüm karinesi, birlikte ölüm karinesi ve gaiplik halleridir.

⁴³³ Bkz. 231 Sayılı VUK., madde 12, madde, 164.

⁴³⁴ Bkz. 6183 Sayılı AATUHK., madde 7, 50.

ba) Ölüm Karinesi

Medeni Kanunun 31 inci maddesinde bir kimsenin ölümüne kesin gözüyle bakılmayı gerektiren durumlar içinde kaybolması halinde, cesedi bulunamamış olsa bile ölmüş sayılacağı, 44 üncü maddesinde ise ölüm karinesinin varlığı halinde, cesedi bulunamayan kişinin künyesine mahallin en büyük mülki amirinin emri ile ölü kaydı konulacağı hüküm altına alınmıştır⁴³⁵.

Ölüm karinesine bağlı olarak cesedi bulunamayan kimsenin malları herhangi bir teminat gerektirmeksizin mirasçılara geçer⁴³⁶. Bu durumdaki mirasçılar hakkında vergi kanunlarının yukarıda ölüm haline ilişkin esasları aynen geçerli olacaktır.

bb) Birlikte Ölüm Karinesi

Birlikte ölüm karinesi, birlikte ölen kişilerin hangisinin önce veya sonra öldüğünün tespiti mümkün değilse, miras haklarının ne olacağı ile ilgili bir karinedir. Medeni Kanunun 29/2 nci maddesinde yer alan bu karineye göre, birden fazla kişiden hangisinin önce veya sonra ölüğü ispat edilemezse, hepsi aynı anda ölmüş sayılır⁴³⁷. Ölüm tehlikesi içinde birlikte olmaları gerekli olmayıp, ölenlerden birinin ne zaman öldüğünün bilinmesi diğerinin ondan önce mi, sonra mı öldüğünün tespit edilememesi hali birlikte ölüm karinesidir⁴³⁸. Bu durumda ikisinin de aynı anda öldüğü kabul edilmektedir.

Böyle ölüm karinesi sayılan bir hal içinde birlikte ölenlerin mirasçıları için de vergi borcunun intikali açısından vergi kanunlarının ölüm haline ilişkin hükümleri uygulanacaktır.

⁴³⁵ Bkz. Türk Medeni Kanunu, Md. 31, 44.

⁴³⁶ ZAPATA, a.g.e., s. 49.

⁴³⁷ Aydın ZEVKLİLER, Ayşe Havutçu, Damla Gürpınar, **Medeni Hukuk (Temel Bilgiler)**, Turhan Kitabevi, 6. Baskı, Ankara, 2008, s. 87.

⁴³⁸ ZAPATA, a.g.e., s.49.

bc) Gaiplik

Medeni Kanunun 32 nci maddesine göre ölüm tehlikesi içinde kaybolan veya kendisinden uzun zamandan beri haber alınamayan bir kimsenin ölümü hakkında kuvvetli olasılık varsa, hakları bu ölüme bağlı olanların başvurusu üzerine mahkeme bu kişinin gaipliğine karar verir. Buna göre gaiplik kararının alınabilmesi için bazı maddi ve şekli şartların varlığı gerekmektedir⁴³⁹. Maddi şartlar, ölüm tehlikesi içinde kaybolma ve uzun süreden beri haber alınamama, şekli şartlar ise hakları bu gaiplik kararına bağlı olan ilgililerin asliye hukuk mahkemesine müracaatla talepte bulunmaları ve mahkemenin gaiplik kararı öncesinde gaipliğine karar verilecek kişiyi tanıyanlara aralarında 6 aylık süre bulunan iki ayrı çağrı yapmasıdır⁴⁴⁰. Bu maddi ve şekli şartların tamamlanmasına müteakip, mahkeme ölüm hükmünde olan gaiplik kararını verir. Bu konuda yetkili mahkeme durumu bilinmeyen kişinin Türkiye'deki son yerleşim yeri asliye hukuk mahkemesidir⁴⁴¹.

Hakkında gaiplik kararı verilen kişinin terekesi yani para ile temsil edilebilen tüm mal, hak ve alacakları ile borçları mirasçılara geçer ve haklarında vergi borcunun intikali yönünden vergi kanunlarının ölümle ilgili hükümleri aynen uygulanır.

c) Miras (Tereke)

Tereke, ölen veya ölüm sayılan hallerin ortaya çıkıp kesinleşmesi ile öldüğü kabul edilen bir kişinin malvarlığıdır. Değeri para ile ölçülebilen ve tereke olarak da adlandırılan bu malvarlığı ölenin hakları ve borçlarından oluşur. Ancak ölenin malvarlığında bulunan, Türk Medeni Kanununun 797 nci maddesinde belirtilen intifa

⁴³⁹ ZAPATA, a.g.e., s.50.

⁴⁴⁰ ZAPATA, a.g.e., s.51.

⁴⁴¹ Jale AKİPEK, Turgut AKINTÜRK, **Türk Medeni Kanunu, Birinci Cilt, Başlangıç Hükümleri Kişiler Hukuku**, Beta Yayınevi, Ankara, 2007, s. 257.

hakkı ve 823 üncü maddesinde belirtilen oturma hakkı gibi ölenin kişiliğine bağlı olup, ölümle sona eren haklar terekede yer almaz⁴⁴².

d) Mirasçı

Mirasçı, mirasbırakan olarak da adlandırılan kişinin ölmesi veya hakkında ölüm sayılan hallere karar verilmiş olması durumunda terekenin intikal ettiği gerçek ve tüzel kişilerdir⁴⁴³. Mirasçı olabilmek için mirasbırakan öldüğünde yaşıyor olmak, hak ehliyetine sahip bulunmak, miratsan mahrumiyeti gerektirecek bir durum içinde bulunmamak ve eş için ölüm sırasında ölenle nikahlı bulunmak gerekmektedir⁴⁴⁴.

Türk Medeni Kanununa göre iki çeşit mirasçılık vardır. Bunlar kanuni mirasçılar ve mansup mirasçılardır. Ölüm olayı gerçek kişiler için söz konusu olmasına rağmen, mirasçılık hem gerçek kişiler hem de tüzel kişiler için mümkündür.

da) Kanuni Mirasçı

Kanuni mirasçılar, kanunda ölenin mirasçısı olarak belirlenmiş olan ve mirasçılığı kanuna dayanan kişilerdir. Kanuni mirasçıların mirastan kesin pay alacak olanlarına saklı pay sahibi olan kanuni mirasçılar denir. Mahfuz hisseli mirasçı olarak da adlandırılan saklı pay sahibi kanuni mirasçılar, altsoy (füru), ana, baba, kardeşler ve sağ kalan eştir⁴⁴⁵. Ölen kişi sağlığında yapmış olduğu ölüme bağlı tasarruflarla saklı pay sahibi mirasçıların saklı paylarını ihlal edememekte ve zarar verememektedir. Böylece saklı pay sahibi (mahfuz hisseli) mirasçılar, mirasbırakanın sağlığında yapacağı tasarruflara karşı özel olarak korunmuşlardır⁴⁴⁶.

⁴⁴² Bilge ÖZTAN, **Medeni Hukukun Temel Kavramları**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2008, s. 546.

⁴⁴³ AKINTÜRK, a.g.e., s. 325.

⁴⁴⁴ Mehmet AYAN, **Miras Hukuku**, Gözden Geçirilmiş 3. Baskı, Mimoza Yayınları, 2005, s. 10.

⁴⁴⁵ AYAN, (2005) a.g.e., s.10.

⁴⁴⁶ AYAN, (2005) a.g.e., s.10.

Ölen veya ölüm sayılan haller nedeniyle öldüğü kabul edilen kişinin kanuni mirasçısı yoksa ve sağlığında ölüme bağlı bir tasarrufta da bulunmamışsa Medeni Kanunun 501 inci maddesi gereğince mirası devlete intikal eder⁴⁴⁷. Bu durumda kanuni mirasçı devlettir.

db) Mansup Mirasçı

Ölenin medeni kanunla belirlenmiş yasal mirasçıları dışında, sağlığında ölüme bağlı tasarruf olarak kendi hür iradesi ile belirlediği mirasçılar da bulunabilmektedir. Bunlara mansup (atanmış) mirasçı denir. Medeni Kanunun 516 ncı maddesinde, bir kişinin mirasın tamamını veya belirli orandaki bir kısmını kapsayan tasarruflar mirasçı ataması sayılmıştır. Atama yolu ile mirasçı olan kişi, yasal mirasçılar arasından biri olabileceği gibi, yasal mirasçı olmayan üçüncü bir şahıs da olabilmektedir⁴⁴⁸.

dc) Vasiyet Alacaklısı

Vasiyet alacaklılığı, mansup mirasçı benzeri mirastan pay alma hakkı kazandıran ölüme bağlı bir tasarruf olarak nitelenebilir. Mirasbırakanın, mirasçı statüsüne sokmaksızın, ölümünden sonra mirasından karşılıksız hak vermek istediği kişi yada kişilere vasiyet alacaklısı denilmektedir⁴⁴⁹.

Tek taraflı hukuki bir işlem olan ve ölenin kişisel iradesi ile gerçekleşen vasiyet alacaklılığı, alacaklısına mirasçı sıfatı kazandırmamakta, vasiyet alacaklısı için külli halefiyet esası geçerli olmadığı gibi mirasbırakanın borçlarından da sorumluluğu bulunmamaktadır⁴⁵⁰. Medeni Kanunu 532, 538, 539 ve 540 ıncı

⁴⁴⁷ AKINTÜRK, a.g.e., s. 332.

⁴⁴⁸ ÖZTAN, a.g.e., s. 578.

⁴⁴⁹ AYAN, (2005) a.g.e., s. 11.

⁴⁵⁰ AYAN, (2005) a.g.e., s. 11.

maddelerine göre mirasbırakanın vasiyet alacaklısı belirlemesi, resmi vasiyetname, el yazılı vasiyetname ve sözlü vasiyetname olmak üzere üç şekilde yapılabilir.

e) **Mirasçılarnn Ödevleri**

Mükellefin ölümü halinde mirası reddetmemiş kanuni ve mansup mirasçılara ölenin terekesi yani tüm varlığı ve borçlarına ilişkin maddi görevleri intikal ederken, ölenden kalan ve vergi kanunlarından doğan bazı şekli ödevler de geçmektedir. Bu ödevlerden bazıları aşağıdaki gibi sıralanabilir;

- Ölümün vergi dairesine bildirilmesi (VUK.Md.164)
- Ölüm tarihine kadarki kıst dönem vergi beyannamelerinin (katma değer, muhtasar, gelir vergisi beyannameleri) verilmesi, (GVK.Md.92) (KDVK.Md.41)
- Veraset ve İntikal vergisi beyannamesinin verilmesi, (VİVK.Md.9)
- Varisler tarafından işe devam edilecekse işe başlamanın bildirilmesi (VUK.Md.153)
- Adres değişikliklerinin bildirilmesi (VUK.Md.157)
- İş değişikliklerinin bildirilmesi (VUK.Md.158)
- İşletmede değişikliğin bildirilmesi (VUK.Md.159)
- İş bırakmanın bildirilmesi (VUK.Md.160)
- Yeni inşaatın bildirilmesi (VUK.Md.166)
- Bina ve arazi değişikliklerinin bildirilmesi (VUK.Md.167)
- Defterlerin tutulması (VUK.Md.171)
- Defterlerin tasdik ettirilmesi (VUK.Md.221)
- Kayıtların tevsiki (VUK.Md.227)
- Belgelerin düzenlenmesi (VUK.Md.231-235)
- Defter ve belgelerin muhafazası ve ibrazı (VUK.Md.253-256)

f) Mirasçıların Sorumluluğu

Mirası reddetmemiş kanuni ve mansup mirasçılarının genel anlamdaki sorumlulukları Türk Medeni Kanununun 641 inci maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre mirasçılar, ölenin tereke borçlarından dolayı alacaklılarına karşı müteselsilen sorumludurlar. Bu müteselsilen sorumluluk, bir kanun hükmü veya irade beyanı nedeniyle zararın tamamen veya kısmen sorumluların tamamından veya bir kısmından talep edilebildiği, borçlulardan birinin ödemesi ile diğerlerinin alacaklıya karşı bu ödeme tutarında borçtan kurtuldukları bir borçluluk halidir⁴⁵¹. Zincirleme sorumluluk da denilen müteselsil sorumluluk alacak tamamen ödeninceye kadar devam etmektedir⁴⁵². Mirasçılarının bu sorumluluğu, hem tereke alacaklılarına karşı, hem de mirasın geçmesinden yani ölüm nedeniyle doğan cenaze giderleri, vasiyetnamenin açılması, vb. giderlerden doğan borçlarla ilgilidir⁴⁵³.

Mirasçılarının vergi kanunları yönünden sorumlulukları ise, Vergi Usul Kanununun 12 nci ve 164 üncü maddeleri ile Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 7 nci ve 50 nci maddelerinde düzenlenmiştir.

Vergi Usul Kanununun 12 nci maddesinde, ölüm halinde mükelleflerin ödevlerinin mirası reddetmemiş kanuni ve mansup mirasçılara geçeceği, mirasçılarının ölenin vergi borçlarından miras hisseleri nispetinde sorumlu olacağı, 164 üncü maddesinde, ölümün işi bırakma hükmünde olduğu, ölümün mükellefin mirası reddetmemiş mirasçılarını tarafından vergi dairesine bildirileceği ve mirasçılardan herhangi birinin ölümü bildirmesinin diğer mirasçılarını bu ödevden kurtaracağı hüküm altına alınıp, mirasçılarının ödevlerine ve usule ilişkin sorumlulukları belirlenmiştir.

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 7 nci maddesinde, borçlunun ölümü halinde kanunun uygulanması bakımından mükellefin yerine mirası reddetmemiş mirasçılarının geçeceği, 50 nci maddesi ile de ölüm halinde takibin üç gün süre ile durdurulacağı ve bu sürenin bitiminde terekeye ait borçların takibine

⁴⁵¹ GENÇCAN, a.g.e., s. 450.

⁴⁵² GENÇCAN, a.g.e., s. 450.

⁴⁵³ ÖZTAN, a.g.e., s. 339.

devam edileceği belirtilerek mirasçılarının ölenin vergi borçlarının ödenmesine ilişkin sorumlulukları gösterilmiştir.

g) Mirasın Reddi

Mirasın reddi, kanuni ve mansup mirasçılarının mirasbırakandan kendilerine intikal edecek olan mirası kabul etmemeleridir. Reddi miras olarak da ifade edilen mirasın reddi, mirasçılarının mirası kabul etmediklerine ilişkin irade beyanı ile ortaya çıkar. Mirasın reddi, hukuksal niteliği itibariyle bir irade açıklaması ve bir kez kullanılmakla tükenen, herhangi bir kayıt ve şarta bağlı olmayan, bozucu yenilik doğuran bir hakkın kullanılmasıdır⁴⁵⁴. Daha çok terekeyi oluşturan varlıkların, borçlardan daha az olması durumunda başvurulacak bir yol olan mirasın reddi Medeni Kanununun 605 ve 609 uncu maddelerinde hükme bağlanmıştır.

Mirasın reddi mirasçılarının iradesine dayanan gerçek red ve kanuni karineye dayanan hükmi red olarak iki şekilde gerçekleşmektedir⁴⁵⁵. Mirasın ölümü sırasında iflas ettiği, hakkında iflas masasında takibe geçildiği, borçlarını ödeme yönünden acz içinde olduğu açıkça belli ise Türk Medeni Kanununun 605 inci maddesine göre mirasın hükmen reddedildiği kabul edilmektedir.

Türk Medeni Kanununun 612 nci maddesinde, kanuni ve mansup mirasçılarının tamamının mirası red hakkını kullanarak mirası reddetmeleri halinde, mirasın sulh hukuk mahkemesince ve iflas hükümlerine göre tasfiye edileceği, tasfiye sonucunda artan bir değer olursa, bu değerin mirası reddetmemişler gibi hak sahiplerine dağıtılacağı belirtilmiştir.

⁴⁵⁴ Ahmet M. Kılıçoğlu, **Miras Hukuku**, Genişletilmiş ikinci baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2007, s. 249.

⁴⁵⁵ ÖZTAN, a.g.e., s. 305.

ga) Mirası Red Makamı

Kanuni ve mansup mirasçuların iradesine dayanan mirası red müracaatı, ölenin son ikametgahının bulunduğu yer sulh hukuk mahkemesine yapılır. Müracaat yazılı olabileceği gibi sözlü de olabilir. Mirasçılara mirasçılık vasfını kaybettiren mirası red müracaatları, sulh hukuk mahkemesinde bir tutanakla tespit edilir. Tutanakla tespit, mirasın reddi nedeniyle bir başka kişinin mirasçılık hakkı doğacaksa, o kişilerle ilgili süreyi başlatması açısından önemlidir⁴⁵⁶. Mahkemede düzenlenen mirasın reddi tutanağı özel bir kütüğe kaydedilir⁴⁵⁷.

gb) Mirası Red Süresi

Türk Medeni Kanununun 606 ncı maddesine göre mirasın reddi süresi üç aydır. Bu üç aylık süre hak düşürücü bir süre olup, ağır hastalık, yurt dışında bulunma, askerde olma gibi haklı sebeplerin varlığı halinde mirasçuların mahkemeye başvurarak sürenin uzatılmasını talep etme hakları bulunmaktadır⁴⁵⁸.

Kanunda üç aylık mirası red süresinin başlangıcı kanuni ve mansup mirasçılar için farklı belirlenmiştir. Buna göre kanuni mirasçılar ölümü öğrendiği tarihten itibaren üç ay içinde mirası reddedebilirler. Kanuni mirasçı mirasçılık sıfatını sonradan öğrendiğini ispat ederse üç aylık süre, mirasçılığını öğrendiği tarihten itibaren başlar. Mansup (atanmış) mirasçılarda ise üç aylık mirası red süresi, mirasçı olarak atandıklarını öğrendikleri andan itibaren başlar.

⁴⁵⁶ KILIÇOĞLU, a.g.e., s. 250.

⁴⁵⁷ ÖZTAN, a.g.e., s. 305.

⁴⁵⁸ KILIÇOĞLU, a.g.e., s. 251.

gc) Mirası Reddin Sonuçları

Mirasın kanuni veya mansup mirasçılar tarafından reddi, ölenin sağlığındaki tasarruflarından ölüm tarihi itibariyle devam edenlerine taraf olanları etkileyecektir. Mirasın reddi, genellikle terekenin para ile ifade edilen varlıklarının borçlarını karşılayamayacak durumda olması halinde tercih edilen bir yasal hak olduğuna göre, bundan en çok murisin terekesinden alacaklı olanlar etkilenecektir.

Mirasın reddi ile mirasçılarının mirasçılık hakkı sona erecek ve mirasbırakanın terekesinin maddi yönü ile ilgileri kalmayacağı gibi, ölümün vergi dairesine bildirilmesi dışında şekle ilişkin görevleri de kalmayacaktır.

Vergi borçlusu iken ölen birinin mirasının bütün mirasçıları tarafından reddedilmesi halinde vergi dairesince ölenin vergi borcu reddedilen miras varlığından tahsil edilmeye çalışılacak ve amme alacağının tereke varlığından alınamaması halinde, kalan amme alacağı zamanaşımı süresi sonunda terkin edilecektir⁴⁵⁹.

h) Vergi Borcunun Mirasçılara İntikali

213 sayılı Kanunun 12 nci maddesinde, “*Ölüm halinde mükelleflerin ödevleri, mirası reddetmemiş kanuni ve mansup mirasçılarına geçer. Ancak, mirasçılardan her biri ölünün vergi borçlarından miras hisseleri nispetinde sorumlu olurlar.*” hükmüne yer verilmek suretiyle ölen kişinin vergi borçlarından her mirasçının kendi miras hissesi nispetinde sorumlu olması esası getirilmiştir.

6183 sayılı Kanunun 50 nci maddesi uyarınca, mirasçılar, mirası kabul veya ret etmemişlerse bu hususta Medeni Kanunda belirlenmiş süreler geçinceye kadar haklarındaki takip durdurulacaktır. Yukarıda açıklandığı gibi Kanunun 606 ncı maddesinde, mirasın 3 ay içerisinde ret olunabileceği hükme bağlanmış olup, bu süre

⁴⁵⁹ Gelir İdaresi Başkanlığı, (Seri:A, Sıra: 1) a.g.tb., III/6.

içerisinde mirasın kabul edildiğine ilişkin bir bilgi edinilmeden mirasçılar hakkında vergi borcu nedeniyle takip yapılmasına imkan bulunmamaktadır. Bu nedenle vergi borçlusu olan mükellefin ölümü üzerine mirasçuları tarafından herhangi bir harekette bulunulmadığı takdirde üç aylık yasal mirası red süresinin geçmesi beklenmektedir.

6183 sayılı kanunun 50 nci maddesi uyarınca da, amme borçlusu hakkında yapılan takip işlemlerinin, karısı veya kocası, kan veya sıhriyet (kayın) itibarıyla alt veya üst soylarından birisinin ölmesi halinde ölüm günüyle beraber 3 gün durdurulması gerekmektedir.

Kanunda belirtildiği üzere vergi borcunun intikali, mirası reddetmemiş kanuni veya mansup mirasçılar için söz konusu olacaktır. Oysa yukarıda belirtildiği gibi ölen kişilerin bıraktığı mirasçılar arasında sağlığında yaptığı ölüme bağlı tasarrufla belirlediği vasiyet alacaklıları da bulunabilmektedir. Ancak kanunda sadece kanuni ve mansup mirasçılardan bahsedildiğinden, ölen kişinin vergi borçları sadece hisseleri oranında mirası reddetmemiş kanuni veya mansup mirasçılara intikal edecek, varsa diğer miras alacaklıları sadece vasiyete bağlı miras paylarını alıp, vergi borçlarından dolayı sorumlu tutulmayacaklardır. Zira vasiyet alacaklısı mirasçı sıfatını haiz olmayıp, onun açısından, mirasın kendiliğinden bütün hak ve borçları ile birlikte bir bütün (kül) halinde geçmesi demek olan külli halefiyet esası⁴⁶⁰ geçerli değildir. Bu nedenle de mirasbırakanın borçlarından sorumluluğu yoktur⁴⁶¹.

Buna göre vergi mükellefi iken ölen bir kimsenin ölümü halinde bu kişinin tahakkuk etmiş veya ilerde tarh zamanaşımı süresi içinde ikmalen veya re'sen tahakkuk edecek vergi borçları mirası reddetmemiş kanuni veya mansup mirasçılara intikal edecektir. Vasiyet alacaklısına herhangi bir vergi borcu intikali söz konusu olmayacaktır.

Mirasçılara intikal eden vergi borçlarının mirasçılardan miras hisseleri oranında aranması uygulamasına, mirasçılardan alınan veraset ilamında gösterilen miras hisseleri dikkate alınarak, vergi borcunun mirasçılardan takibine, mirasçıların adlarına intikal eden vergi ve fer'ilerinin kendilerine bir ihbarname ile tebliği ile

⁴⁶⁰ AYAN, (2005) a.g.e., s. 16.

⁴⁶¹ AKINTÜRK a.g.e., ss. 350-351.

başlanacaktır. Böylece ölen kişinin vergi dairesine olan ve kesinleşmiş bulunan tüm vergi borçları (vergi, resim, harç) ile bunlara bağlı borçlar olan gecikme zammı ve gecikme faizleri⁴⁶² mirası reddetmemiş kanuni ve mansup mirasçılara intikal edecek, ancak cezaların şahsiliği ilkesi gereği ölen kişi adına kesilmiş olan her türlü vergi cezaları (vergi ziyayı cezası, özel usulsüzlük cezası, usulsüzlük cezası) mirasçılara intikal etmeyecektir⁴⁶³.

Mirasın mirasçılar tarafından reddedilmesi ve amme alacağının tereke varlığından alınamaması halinde, amme alacağı zamanaşımı süresi sonunda terkin edilecektir.

Ölüme bağlı vergi borcu intikalinin örnekle açıklanması;

Bornova Vergi Dairesi mükellefi olup, beyaz eşya ticareti ile uğraşmakta olan bay (A.K.) 05.04.2009 tarihinde geçirdiği bir kaza sonucu ölmüştür. Vergi dairesine, 2008 takvim yılına ait beyanı üzerine tahakkuk etmiş 34.000,- TL. gelir vergisi ve yine beyanı üzerine tahakkuk etmiş 12.000,- TL. katma değer vergisi borcu ile 2006 yılı hesaplarının vergi inceleme elemanınca incelenmesi sonucunda kısmen ikmalen ve kısmen de re'sen tarh edilen ve dava konusu edilmeksizin kesinleşen 28.000,- TL. gelir vergisi ve vergi ziyayı, özel usulsüzlük, usulsüzlük cezası olarak kesilen toplam 76.600,- TL. vergi cezası ve bu vergilerin tamamına ait toplam 56.000,- TL. gecikme faizi ve gecikme zammı borcu bulunmaktadır.

Mirası reddetmeyen varislerce vergi dairesine ibraz edilen veraset ilamına göre ölenin eşi ve iki çocuğunun mirasçı olarak kaldığı ve miras hisselerinin, eşin 2/8, çocukların 3/8 er olduğu, başkaca varisinin bulunmadığı anlaşılmıştır.

Burada öncelikle yapılması gereken şey, mirasçılar hakkında yapılacak takiplerde mirasçılarının sorumlu oldukları tutarların Vergi Usul Kanununun 12 nci maddesi uyarınca miras hisselerine göre tespit edilmesidir.

⁴⁶² TOSUNER, ARIKAN, (2006), a.g.e., s. 63.

⁴⁶³ TOSUNER, ARIKAN, (2006), a.g.e., s. 62.

Örneğe göre, her bir mirasçıya intikal edecek vergi borcu şöyle olacaktır;

	<u>Vergi aslı</u>	<u>Vergi Fer'i</u>	<u>Toplam İntikal</u>
➤ Eşin Vergi Borcu	: (18.500,-TL. + 14.000,-TL. =)		32.500,- TL.
➤ 1 inci Çocuğun Borcu	: (27.750,-TL. + 21.000,-TL. =)		48.750,- TL.
➤ 2 inci Çocuğun Borcu	: (27.500,-TL. + 21.000,-TL. =)		48.750,- TL.
			TOPLAM: 130.000,- TL.

Görüldüğü gibi vergi aslı ile vergiye bağlı alacaklar olan gecikme faiz ve zamları ölenin yerine geçerek gelir vergisi borçlusunu olan⁴⁶⁴ kanuni veya mansup mirasçılara tebliğ edilecek birer vergi ihbarnamesi ile rücu imkanı olmaksızın ve kesin olarak mirasçılara intikal ederken 76.600.- TL. vergi cezası, cezaların şahsiliği genel prensibi ve Vergi Usul Kanununun 372 nci maddesi hükmü gereği mirasçılara intikal etmeyip, zamanaşımı süresi sonunda terkin edilmesi gerekecektir.

Ölüme bağlı vergi borcu intikali, varislerin miras hisseleri oranında, sorumluluğa dayanmayan, kesin ve nihai bir vergi borcu intikali olduğundan rücu konusu ile bir ilgisi bulunmamaktadır.

1) Konunun Eleştirisi ve Mirasçılarının Bilgilendirilmesi Gereği

Burada üzerinde durulması gereken bir konu varislerin mirası reddetme konusunda karar verme aşamasında bilmeleri gereken konuların arz ettiği önemdir. Mirasçılarının, ölen kişinin mevcut miras varlığına, mevcut vergi ve diğer borçlarına bakarken yani terekesini incelerken ileride yasal zamanaşımı süresi içinde ölen kişinin geçmiş vergilendirme dönemleri ile ilgili olarak yapılabilecek vergi incelemeleri sonucunda çıkabilecek vergi kayıp ve kaçaklarını dikkate alması ve bilmesi çok zor bir konudur.

⁴⁶⁴ TOSUNER, ARIKAN, (2007), a.e.g., s. 19.

Önemli bir vergisel borç yükü altında iken ölen bir kimsenin, arkada bıraktığı mirasçılarının ilerde telafisi imkansız çok zor bir duruma düşmemeleri açısından Vergi Usul Kanununun ölüm vakalarının ve intikallerin bildirilmesine ilişkin 105 inci maddesinde sayılan sulh yargıçları, icra, nüfus ve tapu dairelerinin, bu bildirimle ilişkin yasal görevlerini yerine getirip, günümüzde oldukça gelişen anlık haberleşme teknolojilerini kullanılarak ölüm olayını, varislerin adı soyadı ve adresleri ile birlikte hemen vergi dairesine bildirmeleri uygun olacaktır.

Bu bilgiyi alan vergi dairesinin de özellikle önemli miktarlarda vergi borcu varken ölen mükelleflerin mirasçılarına borç tutarını ve üç aylık mirası red süresi içinde mirası reddetmemeleri halinde bu vergi borcunun miras hisseleri oranında kendilerinden tahsil edileceğini bildirmesi gerekmektedir. Oysa günümüz uygulamasında Seri: A, Sıra: 1 sayılı tahsilat genel tebliğinin III – 2 bölümündeki ölüm halinde takibin geri bırakılması düzenleyici açıklaması⁴⁶⁵ uyarınca bu üç aylık mirası red süresince vergi dairesi sükut edip beklemekte ve sürenin dolmasını müteakip hemen mirasçılar hakkında harekete geçmektedir.

Medeni Kanuna göre ölenin birinci derece alt soy mirasçıları olan eş ve çocuklarının mirası reddetmesi halinde, vergi borcunun ikinci derece üst soy mirasçılarına intikali gerçekleşmekte ve vergi dairesi bu kez alacağın tahsili bakımından bazen yaşlı ve çaresizlik içinde olan insanların üzerine gitmek zorunda kalmaktadır.

Bu nedenlerle, böyle bir bilgilendirmenin yapılması hem insanların gerekli bilgi sahibi olmamasından dolayı ilerde çok zor durumlarda kalmamaları, hem de kamu alacağının sürüncemede kalmaması açısından bizce çok uygun ve vatandaş odaklı yerinde bir uygulama olacaktır.

⁴⁶⁵ Bkz. Gelir İdaresi Başkanlığının a.g.tb. (Seri: A, Sıra No: 1), III / 2.

4- Kurumların Tasfiyesinde Vergi Borcu İntikali

a) Genel Olarak Tasfiye

Tüzel kişiliği haiz olan kurumlar, belirli amaçları gerçekleştirmek için kurulurlar ve bu amaçlar kurumun ana sözleşmesinde belirtilir. Vergisel yönden kurumlar vergisine tabi olan kurumların kuruluşu gibi sona ermesi yani tasfiyesi de belirli şekil şartlarının yerine getirilmesine tabidir. Tasfiye bir kurumun ticari faaliyetlerinin tamamen sona erdirilmesine yönelik olarak yapılan işlemler dizisidir⁴⁶⁶. Tasfiye işlemleri kurumun alacaklarının tahsili, varlıklarının elden çıkarılması, borçlarının ödenmesi, ortaklarla, kurum çalışanları ile ve üçüncü kişilerle olan tüm ilişkilerin sona erdirilmesi işlemleridir. Tasfiye haline giren kurumlarda hesap dönemi yerine tasfiye dönemi esas alınır ve bu dönem kurumun tasfiyeye girdiği tarihten başlar, bu tarihten takvim yılı sonuna kadar olan dönem ile bu dönemden sonraki her takvim yılı müstakil bir tasfiye dönemi sayılır⁴⁶⁷ ve bu dönem kurumun tasfiyeye girmesine ilişkin genel kurul kararının tescili ile başlar ve tasfiye kararının tescil edildiği tarihte sona erer. Kurumlar vergisi mükellefi olan anonim ve limited şirketler ticaret şirketleri olup, faaliyetleri ticari nitelik taşıdığından bunların tasfiye işlemleri esas olarak Türk Ticaret Kanunu ile Kurumlar Vergisi Kanunu hükümleri doğrultusunda, diğer kurumları ise kendi kuruluş kanunlarında bulunan hükümlere göre yapılır⁴⁶⁸. Tasfiyenin sonuçlanması ile birlikte kurumların tüzel kişiliği sona ermekte ve tasfiyeye giren kurum ortadan kalkmaktadır. Tasfiye olayı kurumun hukuki varlığını sona erdiren bir olay olduğundan, kurumun ortakları açısından, çıkarlarını etkilediğinden kurumla ilişkide bulunan üçüncü kişiler açısından, kurumun vergi mükellefiyeti ve vergisel akıbeti yönünden de devlet açısından önem arz etmektedir. Olayın vergisel boyutunun

⁴⁶⁶ Mehmet MAÇ, **Kurumlar Vergisi**, Geliştirilmiş, Güncelleştirilmiş 3. Baskı, Denet yayıncılık, 1999, s. 929.

⁴⁶⁷ MUSTAFA Alpaslan, Akın Gencer ŞENTÜRK, “Limited Şirketlerde Tasfiye İşlemleri”, **Vergi ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi**, Sayı: 245, Eylül, 2008, s. 158.

⁴⁶⁸ Ali UYSAL, Nurettin EROĞLU, **Açıklamalı ve Örnekli Kurumlar Vergisi Kanunu**, kendi yayını, 2 Baskı, Ankara, 2008, s. 674.

kavranmasına yönelik olarak devletle kurum arasındaki ilişkide uygulanacak olan tasfiyeye ilişkin kurallar ve hükümler Kurumlar Vergisi Kanununda yer almaktadır⁴⁶⁹.

Kurumların tasfiyesi çeşitli nedenlere dayanmaktadır. Kurumun yasal organlarının kendi istekleri ile alacakları kararla tasfiyeye girilebileceği gibi, kanunlarda belirtilen zaruri nedenlerle de tasfiyeye girebilirler. Şayet tasfiye kurumun iflas etmesi nedeniyle gerçekleşiyorsa İcra ve İflas Kanunu, başka nedenlerle gerçekleşiyorsa sermaye şirketleri için Türk Ticaret Kanunu, kooperatifler için Kooperatifler Kanunu, iş ortaklıkları için Borçlar Kanunu hükümleri uygulanmaktadır⁴⁷⁰. Vergisel yönden ise Kurumlar Vergisi Kanununun tasfiye dönemine ilişkin özel hükümleri uygulanmaktadır.

b) Tasfiye Nedenleri

Kurumların tasfiye haline girmesi Türk Ticaret Kanununda belirtilen sebeplerden herhangi birinin gerçekleşmesi ile olur. Ayrıca şirket genel kurulu herhangi bir sebep göstermeksizin de tasfiyeye karar verebilir⁴⁷¹.

Bir anonim veya limited şirketin tasfiyeye esas sona erme nedenleri Türk Ticaret Kanununun anonim şirketler için 434 üncü, limited şirketler için 549 uncu maddelerinde belirtilmiş olup, bu nedenler aşağıdaki gibidir;

- Ana sözleşmede belirtilen sürenin sona ermesi,(AŞ ve Ltd.Şt)
- Şirketin amacının gerçekleşmiş olması, (AŞ ve Ltd.Şt)
- Şirketin amacına ulaşmasının imkansız hale geldiğinin anlaşılması,(AŞ ve Ltd.Şt)
- Şirketin sermayesinin karşılıksız kalması,(AŞ ve Ltd.Şt)

⁴⁶⁹ HIZIR TARAKÇI, **Mükellefiyetlerin Sona Ermesi ve Kurumlaşma**, Değişim Yayınları, İstanbul 1995, s. 337.

⁴⁷⁰ TARAKÇI, a.g.e., s. 340.

⁴⁷¹ MAÇ, (1999, Kurumlar), a.g.e., s. 931., Bu konuda ayrıca bkz. TTK. Md., 434/9.

- Ortak sayısının 5 kişinin (limited şirketlerde 2 kişinin) altına düşmesi, (AŞ ve Ltd.Şt)
- Şirket alacaklılarından birinin mahkeme kararı ile fesih talebinde bulunması,(AŞ ve Ltd.Şt)
- Ana sözleşmede belirtilen bir fesih sebebinin gerçekleşmesi,(AŞ.)
- Şirketin diğer bir şirketle birleşmesi,(AŞ ve Ltd.ŞT)
- Şirketin iflasına karar verilmiş olması,(AŞ ve Ltd.Şt)
- Şirket genel kurulunca tasfiye kararı alınmış olması,(AŞ ve Ltd.Şt)
- Şirketin amacı ve konusuna aykırı işlerin tahakkuku veya kanunlar uyarınca şirketin feshini gerektiren hallerin gerçekleşmesi,(AŞ.)
- Şirketin kanunen zorunlu organlarından birinin mevcut olmaması,(AŞ)
- Genel kurulun toplanamaması,(AŞ)
- Şirketin kurulamamış sayılması yolunda karar alınmış olması,(AŞ)

Bu sayılan olay ve hallerin gerçekleşmesi durumunda şirket genel kurulunda tasfiye kararı alınarak düzenlenecek genel kurul tutanağında bu durum belirtilir ve tasfiye memurların kimler olacağı gösterilir. Böyle bir belirleme yapılmamışsa yönetim kurulu üyelerinin tamamı tefsiye memuru sayılır⁴⁷². Yönetim kurulunun kararı ticaret siciline tescil ve ilan ettirilir. Böylece şirket için tasfiyenin sonuçlanıp ticaret siciline tesciline kadar sürecek olan tasfiye süreci⁴⁷³ başlamış ve şirket organlarının yetkileri sınırlandırılmış, şirketin kanuni temsili tasfiye memurlarına geçmiş olur. Şirket ünvanının önüne “Tasfiye Halindeki” ibaresi eklenir.

⁴⁷² TARKÇI, a.g.e., s. 345.

⁴⁷³ ALPASLAN, ŞENTÜRK, a.g.m., s. 157.

c) Tasfiye Memurunun Sorumluluğu

Kurumların tasfiyesinde, yetkili organlar tarafından veya ana sözleşme yada kanunlar uyarınca görevlendirilen ve sorumluluk yüklenen kişiye tasfiye memuru denilmektedir⁴⁷⁴. Tasfiyeye giren kurumlarda, tasfiye halindeki şirketin temsil ve ilzam yetkisi tasfiye memuruna geçmekte ve tasfiye memuru şirketin kanuni temsilcisi olmaktadır⁴⁷⁵. Tasfiyeyi Türk Ticaret Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu hükümlerine göre yürütüp, usulüne ilişkin bir tasfiye gerçekleştirmek tasfiye memurunun genel görev ve sorumluluğunu oluşturmaktadır⁴⁷⁶.

Tasfiyeye giren kurumların tüzel kişiliği sona ermez, tasfiye sonuçlanıncaya kadar devam eder. Ünvanının önüne tasfiye halinde ibaresi eklenen şirketin tasfiyesinin devam ettiği tasfiye dönemi süresince tasfiye memurunun sorumluluğunda olan yapılacak işler genel olarak şöyle sıralanabilir;

- Tasfiyeye giriş bilançosunun hazırlanması,
- Tasfiye kararının ticaret siciline tescil ve ilan ettirilmesi,
- Tasfiyeye girişin vergi dairesine bildirilmesi,
- Tasfiye dönemi defter kayıtlarının tutulması,
- Tasfiye dönemi süresince gerekli aylık ve dönemlik vergi beyannamelerinin verilmesi ve vergilerinin ödenmesi,
- Şirketin alacak, borç ve mevcutlarının tayin ve tespiti,
- Mevcutlarının satılarak paraya çevrilmesi,
- Şirketin alacaklarının tahsili,
- Şirketin borçlarının (özellikle vergi borçlarının) ödenmesi,
- Nihai tasfiye karına göre tahakkuk eden kurumlar vergisinin ödenmesi,

⁴⁷⁴ TOSONER, ARIKAN, (2007), a.g.e., s. 277.

⁴⁷⁵ Mehmet Tahir UFUK, "Vergi Hukukunda Tasfiye Memurlarının Sorumluluğu", **YaklaşımDergisi**, Sayı : 193, Ocak, 2009, s. 61.

⁴⁷⁶ Doğan ŞENYÜZ, **Türk Vergi Sistemi**, Ezgi Kitabevi, Bursa, 1998, s. 358.

- Bütün ödemelerin yapılmasından sonra varsa kalan tasfiye karının ortaklara dağıtılması,
- Tasfiyenin sonuçlandırıldığı ticaret siciline tescil ve ilan ettirilmesi,
- Tasfiyenin sonuçlandırıldığı vergi dairesine bildirilerek tasfiye dönemi hesaplarının incelenmesinin istenmesi.

Vergi kanunlarının uygulanması bakımından kanuni temsilci sayılan tasfiye memuru ve sorumluluğu ile ilgili hükümler, Vergi Usul Kanununun kanuni temsilcilerin sorumluluğu ilişkin 10 uncu maddesi ve tüzel kişilerin cezai sorumluluğu ile ilgili 333 üncü maddesi, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun kanuni temsilciyi amme borçlusu sayan 3 üncü maddesi, tasfiye halinde vazifelilere ilişkin 32 inci maddesi ve tasfiye halinde mesuliyete ilişkin 33 üncü maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanununun tasfiyeye ilişkin 17 nci maddelerinde ayrı ayrı yer almaktadır⁴⁷⁷.

Vergi Usul Kanununun kanuni temsilcilerin sorumluluğu başlıklı 10 uncu maddesinin birinci fıkrasında, tüzelkişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzelkişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevlerin kanuni temsilcileri, tüzelkişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirileceği hüküm altına alınırken ikinci fıkrasında, kanuni temsilcilerin bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacakların, kanunî ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınacağı, ödedikleri bu tutarlar için asıl mükellefe rücu edebilecekleri belirtilmiştir.

Tasfiye memurunun tasfiye haline giren tüzel kişinin kanuni temsilcisi sıfatıyla, tasfiye işlemlerinin yerine getirilmesi ile ilgili olarak öncelikle Vergi Usul Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrası gereğince sorumluluğu bulunmaktadır⁴⁷⁸. Yukarıda ana hatları ile belirtilen ödevlerin yerine getirilmesi,

⁴⁷⁷ Selçuk TEKİN, “Tasfiye Memurlarının Sorumluluğu”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 225, Haziran, 2007, s. 54.

⁴⁷⁸ UFUK, a.g.m., s. 61.

bildirimlerin yapılması, defterlerin tutulması, saklanması ve ibrazı, belge düzenine uyulması yanında, beyannamelerin düzenlenip verilmesi, doğacak vergilerin ödenmesi ve vergi kanunları ve tebliğlerle yüklenen diğer ödevlerin yerine getirilmesi tasfiye memurunun kanuni temsilci olarak yapması gereken ödevlerdir. Aksi halde bu görevlerin yerine getirilmemesi halinde tasfiyeye giren şirketin varlığından alınamayan vergilerin ödenmesinden tasfiye memuru, kanuni temsilci olarak 10 uncu maddenin ikinci fıkrası gereğince sorumlu olacaktır.

Vergi Usul Kanununun 333 üncü maddesinde, tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinin vergi sorumluluğu hakkındaki 10 uncu maddesi hükmünün vergi cezaları hakkında da uygulanacağı belirtilmiştir⁴⁷⁹.

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 3 üncü maddesinde kanuni temsilciler amme borçlusu sayılırken, 32 nci maddesinde tüzel kişilerin tasfiyesinde bunların borçlu oldukları kamu alacaklarının ödemesi ile ilgili görevlerin tasfiye memurlarına geçeceği hüküm altına alınmıştır. Buna göre tasfiye memurları tasfiye ile görevli oldukları dönem süresince, tasfiye halindeki şirketin tasfiye dönemi ve öncesine ait şirket borçlarının vergi dairesine ödenmesi bakımından da sorumlu tutulmaktadır. Ancak tasfiye memurlarının inceleme sonucunda ortaya çıkabilecek tasfiye öncesi borçlardan sorumlu tutulması hukuksal dayanaktan yoksundur⁴⁸⁰.

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 33 üncü maddesine göre, tasfiye memurları tasfiyenin başladığını üç gün içinde vergi dairesine tasfiyeyi bildirmek mecburiyetindedirler. Tasfiye memurları her türlü amme alacaklarını ödemedi veya ödemek üzere karşılık ayırmadan tasfiye sonucunda elde edileni ortaklara dağıtamayacaklar veya bunlar üzerinde herhangi bir tasarrufta bulunamayacaklardır. Aksi halde tasfiye memurları yapılan tasarrufun ifade ettiği para miktarı ile sınırlı olmak üzere tahakkuk etmiş ve edecek amme alacaklarından dolayı şahsen ve müteselsilen sorumlu olacaklardır⁴⁸¹. Bu madde ile yüklenen sorumluluk tahakkuk etmiş ve edecek amme alacaklarını da içerdiğinden daha

⁴⁷⁹ UFUK, a.g.m., s. 61.

⁴⁸⁰ CANDAN a.g.e. s. 160.

⁴⁸¹ İrfan VURAL, **Yorum ve açıklamalarla Kurumlar Vergisi Kanunu**, Kendi yayını, Ocak, 2009, s. 858.

kapsamlı olup, tahakkuk etmemiş amme alacakları için de sorumluluk yüklemektedir⁴⁸². Tasfiye memurlarının bu şekilde ödedikleri amme alacakları için dağıtım yaptıkları ortaklara rücu hakları bulunmaktadır.

Vergisel yönden tasfiyenin prosedürü, tasfiye dönemi karının hesaplanması, tasfiye memurunun tasfiyeye giren kurumun tahakkuk etmiş vergileri ile tasfiye beyannamesine göre hesaplanan vergileri ve diğer tarhiyatlar ile tasfiye işlemlerinin incelenmesi sonucu tarh edilecek vergi ve kesilecek cezalardan sorumlulukları ise 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 17 nci maddesinde belirlenmiştir.

Maddeye göre, tasfiye memurları, kurumun tahakkuk etmiş vergileri ile tasfiye beyannamelerine göre hesaplanan vergiler ve diğer itirazlı tarhiyatlar için, İcra ve İflas Kanununun 207 nci maddesine uygun bir karşılık ayırmadan aynı kanunun 206 ncı maddesinin dördüncü sırasında yazılı alacaklılara ödeme ve ortaklara paylaşırma yapamazlar. Aksi takdirde bu vergilerin asıl ve zamları ile vergi cezalarından şahsen ve müteselsilen sorumlu olurlar.

Kurumun tahakkuk etmiş vergileri ile tasfiye beyannamesine göre hesaplanan vergiler ve diğer itirazlı tarhiyatlar ve tasfiye işlemlerinin incelenmesi sonucunda tarh edilecek vergilerin asılları ve zamları, tasfiye sırasında dağıtım, devir, iade veya satış gibi yollarla kendisine bir iktisadi kıymet aktarılan yada tasfiye kalanı üzerinden kendisine paylaşırma yapılan ortaklardan da aranabilir⁴⁸³. Ortaklardan tahsil edilen vergi asılları için ayrıca tasfiye memurlarına gidilmez.

Tasfiye memurları tasfiye kararını ve tasfiye beyannamesinin verilmesiyle birlikte tasfiyenin bittiğini vergi dairesine bildirirler⁴⁸⁴. Tasfiye işlemlerinin vergi kanunları yönünden incelenmesini bir dilekçe ile isterler. Dilekçenin verilmesinden itibaren en geç üç ay içinde vergi incelemelerine başlanarak aralıksız devam edilir. Vergi incelemesinin bitmesini izleyen otuz gün içinde vergi dairesi sonucu tasfiye memurlarına yazı ile bildirir. Buna göre kurumdan aranan vergilerin sonucu alınıncaya kadar tasfiye memurlarının sorumluluğu devam eder.

⁴⁸² İrfan BARLAS, **Anonim ve Limited Ortaklıklarda Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu**, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2006, s. 99.

⁴⁸³ TEKİN, a.g.m., s. 60.

⁴⁸⁴ Erkan ATEŞLİ, "Tasfiye İşlemleri Ve Tasfiye Memurlarının Sorumlulukları", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 237, Haziran, 2008, s.76.

Kurumlar Vergisi Kanununun 17 nci maddesine 5904 sayılı Kanunla 2009 yılında eklenen fıkra ile tasfiye edilerek tüzel kişiliği ticaret sicilinden silinmiş olan mükelleflerin, tasfiye öncesi ve tasfiye dönemlerine ilişkin olarak salınacak her türlü vergi tarhiyatı ve kesilecek cezaların, müteselsilen sorumlu olmak üzere, tasfiye öncesi dönemler için kanuni temsilcilerden, tasfiye dönemi için ise tasfiye memurlarından herhangi birinden aranması hüküm altına alınmıştır. Limited şirket ortaklarının, tasfiye öncesi dönemlerle ilgili bu kapsamda doğacak amme alacaklarından şirkete koydukları sermaye hisseleri oranında sorumlu olacakları, tasfiye memurlarının bu fıkra ile ilgili sorumluluğunun tasfiye sonucu dağıtılan tutarla sınırlı olacağı belirtilmiştir. Yapılan bu son düzenleme ile, tasfiye edilmiş kurumların tüzel kişiliği sona erdiğinden, tasfiye sonrasında kurum hakkında yapılacak vergi incelemeleri sonucunda ortaya çıkacak matrah farkları üzerinden tüzel kişiler adına yapılması gereken tarhiyatın artık yapılamayacağı, bazı görüşlere göre de tarh işleminin tek başına tüzel kişiliği yükümlülük altına sokan idari bir işlem olmayıp, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile zaten doğmuş olan yükümlülüğü tespit eden belirleyici idari bir işlem olması⁴⁸⁵ nedeniyle tarhiyat yapılabileceğine ilişkin tartışmalara ikinci görüş doğrultusunda son verilmiştir.

d) Tasfiye Memuruna Vergi Borcu İntikali

Vergi kanunlarının uygulanması bakımından kanuni temsilci sayılan tasfiye memuru ve sorumluluğa bağlı vergi borcu intikali ile ilgili hükümler;

- Vergi Usul Kanununun kanuni temsilcilerin sorumluluğu ilişkin 10 uncu maddesi ve tüzel kişilerin ceza sorumluluğu ile ilgili 333 üncü,
- Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun kanuni temsilciyi amme borçlusu sayan 3 üncü, tasfiye halinde vazifelilere ilişkin 32 inci, tasfiye halinde mesuliyete ilişkin 33 üncü,

⁴⁸⁵ Fazlı ÇİLİNGİR, “Tasfiyesi Tamamlanmış Şirket Adına, Tasfiye Döneminden Önceki Dönemlere İlişkin Tarhiyat Yapılabilir Mi ?”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 332, Nisan, 2009, s. 84.

- Kurumlar Vergisi Kanununun tasfiyeye ilişkin 17 nci, maddelerinde yer almaktadır.

Yukarıda tasfiye memurunun sorumluluğu bölümünde etraflıca açıklanan bu maddeler birlikte değerlendirildiğinde, tasfiyesini yürüttüğü kurumun kanuni temsilci sayılan tasfiye memuru tasfiye kalanından;

- Kurum adına tahakkuk etmiş vergileri,
- Tasfiye beyannamelerine göre hesaplanan vergileri,
- Diğer itirazlı tarhiyatları,

için İcra İflas Kanununun 207 nci maddesine uygun bir karşılık ayırmadan aynı kanunun 206 ncı maddesinin dördüncü sırasında⁴⁸⁶ yazılı alacaklılara ödeme ve ortaklara paylaşırma yapamazlar. Tasfiye memuru, tasfiye işlemlerinin devamı sırasında şirket bilançosunun aktifinde yer alan varlıkları satarak paraya çevirip, alacakları tahsil edip, bilançonun pasifinde yer alan yabancı kaynaklarla ilgili borçları ödeyecektir. Tasfiye memurunun bütün bu işlemlerden sonra kalan ve ortaklara dağıtılmak üzere borçlardan temizlenmiş özvarlık olup tasfiye dönemi sonundaki servet değerini gösteren⁴⁸⁷ parayı ortaklara ve imtiyazlı olmayan alacaklılara dağıtmadan önce tahakkuk etmiş vergileri ödemesi veya bu vergiler ve varsa itirazlı vergiler için karşılık ayırması, artan kısmını dağıtması gerekmektedir. Tasfiye memuru bu zorunluluğa uymaz tasfiye sonunda oluşan müspet farkı dağıtırsa, ödenmeden kalan kuruma ait vergi borçlarının asıl ve zamları ile vergi cezalarının ödenmesinden şahsen ve müteselsilen sorumlu olacak, bir ödeme emri ile tebliğ edilecek bu borçlar tasfiye memuruna intikal edecek ve kendisinden tahsil edilecektir.

⁴⁸⁶ İcra ve iflas kanununun 206 ncı maddesi adi ve rehinli alacakların sırası ile ilgilidir. Birinci sırada; işçilerin sosyal hakları, işverenleri işçi sosyal kuruluşlarına olan borçları, işverenlerin nafaka borçları, İkinci sırada; velayet ve vesayet nedeniyle malları borçlunun idaresine bırakılan kimselerin bu ilişki nedeniyle doğmuş olan tüm alacakları, Üçüncü sırada; özel kanunlarında imtiyazlı olduğu belirtilen alacaklar ve dördüncü sırada; imtiyazlı olmayan diğer bütün alacaklar bulunmaktadır. Kanunun 207 nci maddesi ise sıralar arasındaki münasebetle ilgili olup, her sıranın alacaklıları aralarında eşit hakka sahip oldukları, bir sıra önceki alacaklıların alacaklarını tamamen almadıkça sonra gelen sıradakilerin bir şey alamayacağı belirtilmektedir.

⁴⁸⁷ Kenan BULUTOĞLU, **Türk Vergi Sistemi Yeni Yasalara Göre Düzenlenmiş 8. Baskı**, Batı Türkeli Yayıncılık, İstanbul, 2004, s. 179.

Tasfiye memuruna vergi borcu intikaline örnek ;

(ABC) limited şirketi 03.05.2007 tarihinde tasfiyeye girmiş ve tasfiye 14 ay sonra sonuçlanmıştır. Tasfiye sonucu 120.000.- TL. olumlu farkla kapanmıştır. Şirketin aylık ve dönemlik beyanları ile ilgili olarak tahakkuk eden vergileri tasfiye memurunca ödenmiş, son aya ait beyanı üzerine tahakkuk eden 8.000,-TL. katma değer vergisi ile son tasfiye beyannamesine göre tahakkuk eden kurumlar vergisi 16.000,- TL. henüz ödenmemiştir.

Bu durumda tasfiye memurunun toplam 24.000,- TL.lık ödenecek vergiyi ödmeden veya ödenmek üzere karşılık ayırmadan, bunun ödenmesini ortaklara bırakıp 120.000,- TL.nın tamamını ortaklara dağıtmaması gerekmektedir. Aksi halde ödenmeden kalabilecek olan bu 24.000,- TL. vergi borcunun aslı ve gecikme zamları, adına düzenlenecek bir ödeme emri ile tebliğ edilerek şahsen ve müteselsil sorumluluğa bağlı olarak kendisine intikal edecek ve kendisinden tahsil edilecektir.

Tasfiye memurları, bu maddelerdeki sorumlulukları gereğince intikalen ödedikleri vergilerin asılları için, dağıtım, devir, iade veya satış gibi yollarla kendisine bir iktisadî kıymet aktarılan veya tasfiye kalanından pay alan ortaklara rücu edebilirler⁴⁸⁸. Ortaklardan rücu yoluyla aldıkları değerler sorumluluk kapsamında intikalen ödedikleri vergileri karşılamaya yetmezse İcra ve İflas Kanununun 206 ncı maddesinin dördüncü sırasında yazılı olanlardan, alacaklarını tahsil eden alacaklılara da rücu edilebilecektir. Tasfiye memuru rücu sonucunda tahsil edebildiği ölçüde kendisine intikal eden vergiden kurtulacak, tahsil edemediği tutar kendi üzerinde kalacaktır.

Ayrıca kanunda, sadece vergi asılları için rücu edilebileceği belirtildiğinden tasfiye memuru tarafından ödenecek gecikme zammı, gecikme faizi ve vergi cezaları için rücu edilip edilemeyeceği hususunun, kusurlu olup olmama gibi ölçülere göre özel hukuk hükümleri çerçevesinde çözümlenmesi gerekmektedir.

⁴⁸⁸ TOSUNER, ARIKAN, (2006) a.g.e., s. 62.

5- Kurum Birleşmelerinde Vergi Borcu İntikali

a) Birleşme Kavramı

Birleşme bir veya birkaç kurumun diğer bir kurumla bir araya gelerek tek bir kurum meydana getirmeleridir⁴⁸⁹. Bir başka tanımla birleşme iki hukuki varlığın bir hukuki varlık haline gelmesidir⁴⁹⁰. Birleşme birden fazla kurumun varlıklarını sona erdirip, yeni bir kurum oluşturmaları veya bir kurumun diğer bir kuruma katılması şeklinde olmakta⁴⁹¹ ve birleşen şirket veya şirketlerin hakları, alacakları ve borçlarının birleşilen şirkete geçmesini ifade eden külli halefiyet⁴⁹² prensibinin hakim olduğu⁴⁹³ şirket bir araya gelmesi şeklinde de ifade edilmektedir.

Birden fazla kurumun bir tek hukuki tüzel kişilik altında bir araya gelmesi olan birleşme hakkındaki düzenleme Kurumlar Vergisi Kanununun 18 inci maddesinde yapılmıştır. Yok olmaya (infisaha) karar veren bir kurum bakımından birleşme tasfiye hükmündedir⁴⁹⁴. Birleşmede tasfiye karı yerine birleşme karı vergiye matrah olur. Birleşme karının tespitinde, tasfiye karının hesaplanması hakkında 17 nci maddede belirtilen kurallar geçerli olmaktadır. Bu hesaplamada, birleşme nedeniyle tasfiye edilen kurumun ortaklarına birleşilen kurum tarafından verilen değerler tasfiye sonucunda ortaklara dağıtılan tasfiye kalanı değerler olarak kabul edilmektedir. Kanunun 17 nci maddesinde tasfiye memurları için getirilen sorumluluk ve ödevler birleşme halinde birleşilen kurum için geçerli olmaktadır.

Türk Ticaret Kanununda ise birleşme; “iki veya daha fazla ticaret şirketinin birbirleriyle birleşerek yeni bir ticaret şirketi kurmalarından veya bir yahut daha fazla

⁴⁸⁹ TOSUNER, ARIKAN, (2007) a.g.e., s. 278.

⁴⁹⁰ Cemil ALVER, **Şirketler Muhasebesi ve Şirketler Hukuku**, Feryal Matbaacılık, Ankara, 1994,s. 114.

⁴⁹¹ TOSUNER, ARIKAN, (2007) a.g.e., s. 278.

⁴⁹² YILMAZ, a.g.e., s. 408. Külli halefiyet prensibi; bir hukuki olay sonucunda, bir kişinin devri olanaklı bütün hukuki ilişkilerinin (bu hukuki ilişkilerin devrindeki kurallara ilişkin yasal koşullar aranmadan) tüm olarak başka bir kişiye geçmesidir. Örnek; mirasçılarla mirasbırakan arasındaki ilişki, Konumuzda şirket birleşmesi.

⁴⁹³ ŞENYÜZ, a.g.e., s. 358.

⁴⁹⁴ BULUTOĞLU, a.g.e., s. 181.

ticaret şirketinin mevcut diğer bir ticaret şirketine iltihak⁴⁹⁵ etmesinden ibarettir.” Şeklinde tanımlanmaktadır.(TTK.Md.146) Bu tanıma göre birleşme iki veya daha fazla şirketin bir araya gelerek yeni bir şirket oluşturması yada bir şirketin başka bir şirkete bütün aktif ve pasifiyle katılarak infisah edip, katıldığı şirketin içinde erimesidir⁴⁹⁶.

Bu maddeye göre birleşme iki şekilde gerçekleşebilmektedir⁴⁹⁷.

➤ Bir şirket diğer bir şirketi devir alır, yani bir şirket diğer şirkete bütün malvarlığı ile katılır. Bu durumda, devralan ortak hukuki ve ekonomik varlığını sürdürür, katılan şirket ise tüzel kişiliğini kaybederek infisah eder.

➤ İki veya daha fazla şirket birleşerek yeni bir şirket meydana getirir. Burada birleşen şirketler infisah eder ve tüzel kişiliğini kaybeder. Birleşme nedeniyle ortaya çıkan şirket yeni bir tüzel kişilik olarak ortaya çıkar.

Şirket birleşmelerinde genellikle ekonomik sebeplerin ortaya çıkardığı zorunluluklar veya birleşen tarafların birleşmeden bekledikleri yararlar etkin olmaktadır. Şirket birleşmelerine neden olarak, güçlü bir sermaye yapısına sahip olmak, finansman zorluklarını aşmak, rekabet edebilirlik gücünü elde etmek, pazar payını artırmak, daha büyük hacimli işlere girişebilmek ve vergi avantajlarından yararlanmak gibi sebepler gösterilebilir. Şirketlerin birleşmesi demek, daha büyük sermaye organizasyonu, daha büyük kazanç elde etme, yani şirketlerin daha da büyümesi demektir⁴⁹⁸. Birleşme sayesinde şirketlerin elde ettikleri ekonomik ve mali güçle ulusal ve uluslararası düzeyde girişimlerde bulunabilme yetenekleri artmakta ve ülke ekonomisine katkıları o düzeyde yükselmektedir.

Şirket birleşmeleri ülke ekonomisi açısından önemli olduğundan vergi yasalarında yapılan düzenlemelerle teşvik edilmektedir. Nitekim son olarak 16 Haziran 2009 tarih ve 5904 sayılı kanunla vergi kanunlarında yapılan bazı değişiklikler kapsamında Kurumlar Vergisi Kanununa eklenen geçici 7 nci madde ile

⁴⁹⁵ Kelime anlamı ile iltihak; katılma demektir. Bkz. <http://www.tdk.org.tr>.

⁴⁹⁶ Celal ŞAHİN, “Kurumların Nevi Değişikliği Halinde Vergileme Esasları”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 192, Aralık, 2008, s. 96.

⁴⁹⁷ URAL, a.g.e., s. 860.

⁴⁹⁸ UYSAL, EROĞLU, a.g.e., s. 718.

küçük ve orta büyüklükteki işletmelerin birleşmelerini teşvik eden düzenlemeler yapılmıştır. Küçük ve orta büyüklükteki işletme (KOBİ), Türk Ticaret Kanunu çerçevesinde kurulmuş olup, 2008 yılının aralık ayına ilişkin olarak verilen sigorta bildirgesine göre 10 ila 250 arasında işçi çalıştıran ve 2008 hesap dönemi sonu itibariyle yıllık net satışlar toplamı 25 milyon Türk Lirasını geçmeyen veya aktif toplamı 25 milyon Türk Lirasından az olan ticari işletmelerdir⁴⁹⁹. Bu düzenleme ile KOBİ'lerin mali yapılarını güçlendirmek, ölçek verimliliği ve rekabet ortamına uyum göstermelerini sağlamak, kapasitelerini güçlendirmek, istihdam düzeylerini artırmak yada korumak gibi amaçlarla KOBİ birleşmelerinin vergi yoluyla teşvik edilmesi amaçlanmıştır⁵⁰⁰ ve KOBİ'lerin birleşmeleri durumunda bu birleşmeden doğan kazançlar için kurumlar vergisi istisnası ve birleşme sonrası oluşan yeni kurum için indirimli kurumlar vergisi uygulaması getirilmiştir.

Türkiye' de kaynak sıkıntısı çeken çok sayıda KOBİ' nin olduğu, bunların sermaye piyasasından yararlanmalarına imkan sağlanması gerektiği, böylece KOBİ'lerin halka açılması ile sermayenin tabana yayılmasında katkılarının olacağı yıllar önce önerilmiştir⁵⁰¹. Son yasal birleşme düzenlemesi ile bu önerilere yaklaşılmış olup, yeni teşviklerden yararlanılabilmesi için iki veya daha fazla KOBİ' nin birleşerek bir anonim şirket oluşturmaları yada tam mükellef bir veya birkaç KOBİ' nin tam mükellef olan anonim şirket statüsündeki diğer bir KOBİ' ye devrolunması, yani yeni oluşan kurumun anonim şirket olması zorunluluğu bulunmaktadır.

Ayrıca birleşilen yeni oluşmuş kurumun, münfesi kurumun tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarını ödeyeceğini ve diğer ödevlerini yerine getireceğini, münfesi kurumun birleşmenin ticaret siciline tescil edildiği tarihten itibaren otuz gün içinde birleşme nedeniyle verilecek kurumlar vergisi beyannamesine ekli bir taahhütname ile taahhüt etmesi gerekmektedir.

⁴⁹⁹ Mürsel Ali KAPLAN, İmral DURAL, “5904 Sayılı Kanunla Gelir Kurumlar ve Katma Değer Vergisi Uygulamalarına İlişkin Olarak Yapılan Düzenlemeler”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 335, Temmuz, 2009 ss. 197-198.

⁵⁰⁰ Naci ARIKAN, “Kobi Birleşmelerine Sağlanan Teşvik ve Kobilerin Önemi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 335, Temmuz, 2009, s. 205.

⁵⁰¹ Mehmet TOSUNER, Yusuf KILDİŞ “Türkiye’de Sermaye Piyasasının Arz ve Talep Açısından Teşviki”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 174, Mart, 2003, s. 174.

Türk Ticaret Kanununda birleşme tasfiyesiz infisah kabul edilmesine rağmen Kurumlar Vergisi Kanununda birleşme tasfiye hükmünde kabul edilmiş ve birleşme karının kurumlar vergisine matrah olduğu kabul edilmiştir⁵⁰².

b) Birleşmede Vergi Borcu İntikali

Birleşme halinde birleşmenin şekline göre birleşen şirketlerin tamamının tüzel kişiliği sona erip, daha önce olmayan yeni bir kurum ortaya çıkarken, bir şirket üzerinde birleşmesi halinde ise birleşen kurumun tüzel kişiliği sona erip, nezdinde birleşilen kurumun tüzel kişiliği devam etmektedir.

Tüzel kişiliği sona eren kurumun durumunu, gerçek kişinin ölümüne benzetebiliriz. Zira tüzel kişiliğin sona ermesi ile birleşen kurumun hükmi şahsiyeti ortadan kalkmakta ve aynen gerçek kişinin ölümü olayında olduğu gibi ortada vergi dairesinin muhatap alabileceği bir hükmi kişilik kalmamaktadır.

İşte bu nedenlerle kanun koyucu, ölüm halinde ölenin ödevlerinin yerine getirilmesi ve vergi borçlarının ödenmesinden mirası reddetmemiş kanuni veya mansup mirasçılarını sorumlu tuttuğu gibi birleşme halinde de, infisah eden kurumun ödevlerinin yerine getirilmesi ve tahakkuk etmiş veya edecek vergi borçlarının ödenmesi bakımında yeni oluşan veya üzerinde birleşilen kurumu sorumlu tutmuştur.

Kanunun 17 nci maddesine göre tasfiye memurlarına düşen sorumluluk ve ödevler, birleşme halinde birleşilen kuruma düşmekte ve birleşilen kurum tarafından yerine getirilmesi gerekmektedir.

Ayrıca Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanunun 36 ncı maddesi ile bu kanunun uygulanması bakımından iki veya daha ziyade hükmî şahsın birleşmesi halinde yeni kurulan hükmî şahsın birleşen hükmi şahıs veya şahısların yerine geçeceği hüküm altına alınmış

⁵⁰² VURAL, a.g.e., s. 860.

Kurumlar Vergisi Kanununa göre birleşilen kurumun ödev ve sorumlulukları aşağıdaki gibidir⁵⁰³.

✓ Kanunun 14 üncü maddesine göre birleşilen kurum tarafından, birleşen kurumun hesap dönemi başından, birleşme döneminin başlangıç tarihine kadar geçen süreyi kapsayan kıst dönem kurum kazancı, kıst dönemin bittiği tarihin içinde bulunduğu ayı izleyen dördüncü ayın birinci gününden yirmibeşinci günü akşamına kadar beyan edilecektir. Birleşmenin beyanname verme süresi içinde sona ermesi halinde kıst döneme ilişkin beyanname verme süresi birleşme karına ilişkin beyannamenin verilme süresini geçemez.

✓ Birleşilen kurum, birleşen kurumun birleşme nedeniyle oluşan birleşme karını, (birleşmenin gerçekleşmesi sayılan birleşilen kurumun sermaye artırım işlemine tescil ve ilan edildiği tarihten itibaren) 30 gün içinde beyan etmek ve tarh edilecek vergiyi aynı sürede ödemek zorundadır.

✓ Kurumlar Vergisi Kanununun 21 inci maddesi hükmü uyarınca birleşilen kurum tarafından, birleşen kurumun tahakkuk etmiş olup henüz vadeleri gelmemiş olan vergileri de birleşme kararına ilişkin vergiyle aynı sürede ödenecektir.

✓ Birleşilen kurum tarafından, birleşme işlemine ilişkin beyannamenin verilmesini müteakip birleşme işleminin incelenmesinin talep edilmesi gerekmektedir.

Birleşmede vergileme tasfiyede olduğu gibidir. Birleşme yoluyla katılan kurumun varlıkları piyasa değeri ile değerlendirilir ve bunun defter değeri ile arasındaki fark birleşme sebebiyle varlığı sona eren kurumun tasfiye karı sayılır⁵⁰⁴.

Birleşen kurumun hesap dönemi başından, birleşmenin başlangıç tarihine kadar olan kıst döneme ilişkin olarak hesaplanan faaliyet karı üzerinden tahakkuk edecek kurumlar vergisi ile birleşen kurumun tüzel kişiliğinin sona ererek kül halinde intikali nedeniyle alacakları olduğu gibi diğer tüm borçlarını da birleşilen kurumun üstlenmesi gerekir⁵⁰⁵. Birleşmeye ilişkin yasal düzenlemenin amacı, birleşme sonucu

⁵⁰³ Hesap Uzmanları Derneği, **Beyanname Düzenleme Kılavuzu-2009**, s. 720.

⁵⁰⁴ BULUTOĞLU, a.g.e., s. 181.

⁵⁰⁵ BİLİCİ, a.g.e., s. 236.

kurumların dağılmasından üçüncü kişilerin zarar görmesine engel olmak ve alacaklarını güvence altına almaktır.⁵⁰⁶ Bunun sonucu olarak birleşen kurumun tahakkuk etmiş ancak henüz ödenmemiş bütün vergi borçları da birleşilen kuruma intikal etmektedir.

Birleşme halinde vergi borcu intikaline örnek:

Damla anonim şirketi ile Göl anonim şirketi genel kurulları toplanarak ayrı ayrı birleşme kararları almışlardır. Birleşme Damla A.Ş.'nin infisah ederek Göl A.Ş.'ye katılması ile Göl A.Ş. bünyesinde gerçekleşecektir.

Birleşen kurum Damla A.Ş.'nin birleşmeye esas olarak çıkarılan kıst dönem birleşme bilançosuna göre 200.000,- TL. karı, 05.05.2009 tarihinde birleşilen kurum tarafından vergi dairesine beyan edilmiş ve hesaplanan 40.000,- TL. vergi üzerinden 2009 yılının birinci üç aylık dönemi tahakkuk edip ödenen 8.500,- TL. kurum geçici verginin mahsubundan sonra kalan 31.500,- TL. kurumlar vergisi tahakkuk etmiştir. Ayrıca birleşen kurumun birleşme öncesine ait olup henüz ödenmemiş 26.050,- TL. vergi borcu bulunmaktadır.

Bu verilere göre Damla A.Ş.'nin;

- Kıst dönem için tahakkuk eden kurumlar vergisi 31.500,- TL. ile,
- Birleşme öncesinden tahakkuk etmiş vergi borcu olan 26.050, TL.

Toplamı olan 57.550,- TL. vergi borcu, tüm alacak ve borçlarının kül halinde intikali kapsamında Göl A.Ş.' ye intikal edecek ve Göl A.Ş. tarafından ödenecektir. Bu vergilerin ödenmemesi halinde Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 36 ncı maddesi ile bu kanunun uygulanması bakımından iki veya daha ziyade hükmî şahsın birleşmesi halinde yeni kurulan hükmî şahsın birleşen hükmi şahıs veya şahısların yerine geçeceği hükmüne istinaden, vergi dairesince Göl A.Ş. hakkında kanunun cebren tahsile ilişkin hükümleri uygulanmak suretiyle vergi borcu tahsil edilecektir.

⁵⁰⁶ Tamer BOZKURT, **Ticaret Hukuku Ticari İşletme Hukuku Şirketler Hukuku**, Arıkan Basım Yayım, İstanbul, 2008, s. 329.

Burada iradeye dayalı, bilerek ve isteyerek gerçekleşen nihai bir intikal söz konusu olduğundan rücu ile ilgisi bulunmamaktadır.

6- Kurumlarda Devir ve Bölünme Halinde Vergi Borcu İntikali

a) Devir Kavramı

Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesinde yazılı şartlara uygun olarak yapılan birleşme işlemleri devir olarak isimlendirilmiştir⁵⁰⁷. Buna göre birleşmenin özel bir türü olan ve tam mükellef kurumlar⁵⁰⁸ arasında kayıtlı değerler üzerinden ve kül halinde devralma suretiyle gerçekleştirilen birleşme işlemi devir olarak nitelendirilmektedir⁵⁰⁹. Kurumlar Vergisi Kanununun 19 ve 20 nci maddelerinde düzenlenen devir müessesesi ile yeni bir şirket kurulması veya katılım yoluyla birleşmenin vergisiz gerçekleşmesi sağlanmıştır. Bu nedenle bu tür birleşmelerde devir kavramı yerine vergisiz birleşme kavramı da kullanılmaktadır⁵¹⁰.

Aşağıdaki şartlar dahilinde gerçekleşen birleşmeler devir olarak kabul edilmektedir⁵¹¹.

- Birleşme sonucunda infisah eden kurum ile birleşilen kurumun kanuni veya iş merkezleri Türkiye’ de bulunmalıdır.
- Müfesihi kurumun devir tarihindeki bilanço değerlerinin kurum tarafından bir bütün halinde devralınması ve aynen bilançosuna geçirilmesi gerekmektedir.

⁵⁰⁷ Levent GENÇYÜREK, “Devir Yolu ile Birleşmelerde Harç ve Damga Vergisi”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 195, Mart, 2009, s. 114.

⁵⁰⁸ Tam mükellef kurum; kanunî veya iş merkezi Türkiye’de bulunan ve gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazançların tamamı üzerinden vergilendirilen kurumlardır. Bkz. KVK. Md. 3

⁵⁰⁹ VURAL, a.g.e., s. 870.

⁵¹⁰ Ahmet KAVAK, **Sermaye şirketlerinin Tasfiye, Birleşme, Devir ve Bölünme İşlemleri**, Maliye ve hukuk Yayınları, Ağustos, 2005, s. 175.

⁵¹¹ AKDOĞAN, a.g.e., s. 418.

Kanunun 19/2 nci maddesinde, kurumların bu şartlara uygun olarak nev'i değiştirmeleri yani limited şirketten anonim şirkete veya anonim şirketten limited şirkete donüşmeleri de devir hükmünde kabul edilmiştir. Şekil değiştiren kurum eski şirketin devamı niteliğinde olduğundan yeni işe başlama sayılmamaktadır.

Şirketleşmeleri teşvik etmek amacıyla getirilen devir müessesesinde münfesiş kurumun devir tarihine kadar elde ettiği kazançlar vergilendirilmekte, birleşmeden doğan karlar vergilendirilmemektedir⁵¹². Yani kanunun 19 uncu maddesine uygun devirlerde aynı kanunun 20/1 inci maddesinde öngörülen koşullara uyulduğu takdirde münfesiş kurumun sadece devir tarihine kadar elde ettiği kazançlar vergilendirilecek, bu tarihten sonraki işlemlerden doğan kazançlar devralan kuruma ait olacak⁵¹³, birleşmeden doğan karlar hesaplanmayacak ve vergilendirilmeyecektir. Vergilendirilmeme için gerekli şartlar şunlardır⁵¹⁴:

-- Münfesiş kurum ile birleşen kurum devir tarihi itibariyle hazırlayacakları ve müştereken imzalayacakları münfesiş kuruma ait kurumlar vergisi beyannamesini birleşmenin ticaret sicil gazetesinde ilan edildiği tarihten itibaren otuz gün içinde münfesiş kurumun bağlı olduğü vergi dairesine vermek durumundadırlar.

-- Birleşen kurum münfesiş kurumun tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarını ödeyeceğini ve diğer ödevlerini yerine getireceğini münfesiş kurumun birleşme sebebiyle verilecek olan kurumlar vergisi beyannamesi ekinde verecekleri bir taahhütname ile taahhüt edeceklerdir.

Bu şartların yerine getirilmesi halinde usulüne göre yapılmış olan vergisiz birleşme niteliğindeki devir kanuna uygun bir devir olarak kabul edilmektedir.

b) Bölünme Kavramı

Bölünme işletmelerin herhangi bir faaliyet konusunda uzmanlaşma sağlayarak, en iyi, en ucuz ve en kaliteli hizmet verme arayışının bir sonucudur.

⁵¹² TARAKÇI, a.g.e., s. 476.

⁵¹³ GENÇYÜREK, a.g.m., s. 115.

⁵¹⁴ Hesap Uzmanları Derneği, a.g.e., s. 721.

Bölünme müessesesinin getiriliş amacı ölçek ekonomileri yaratmak olup, bu sayede maliyetlerin düşürülmesi, verimliliğin artırılması ve böylece şirketlerin dünya çapında rekabet edebilir bir düzeye ulaştırılmasıdır⁵¹⁵.

Bölünme konusu Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesinin 3 üncü fıkrasında düzenlenmiştir. Bu düzenlemeye göre, tam bölüme ve kısmi bölünme olmak üzere iki çeşit bölünme söz konusudur.

ba) Tam Bölünme

Tam bölünme, bir sermaye şirketinin infisah ederek ortadan kalkması, şirketin bilanço kalemlerinin iki veya daha fazla yeni kurulan yahut var olan şirkete paylaştırılması, devralan şirketlerde meydana gelecek sermaye artışını temsil eden hisselerin hakkaniyet sağlayacak miktarda ve tarafların anlaştıkları şekilde ortadan kalkan şirket hissedarlarına verilmesidir⁵¹⁶. Tam bölünmede bölünen şirketin hukuki ve ekonomik varlığı tamamen sona erer. Bölünen şirket tasfiyesiz olarak infisah eder ve bilanço değerleri bütünüyle iki veya daha fazla şirkete devredilir ve karşılığında iktisap edilen hisse senetlerinin, varlıklarını devreden şirket ortaklarına bölünen şirketteki hisselerine isabet eden servet değeri ile orantılı olarak dağıtılması gerekir⁵¹⁷. Kurumlar Vergisi Kanununun 19/3-a maddesinde yer alan tam bölünmenin şartları aşağıdaki gibidir⁵¹⁸.

- Bölünen şirket, tam mükellef bir sermaye şirketi (anonim, limited ve eshamlı komandit şirket) olacaktır.
- Bölünen şirket, tasfiyesiz olarak infisah etmek suretiyle bütün malvarlığı, alacak ve borçları kayıtlı değeri üzerinden devredilecektir.

⁵¹⁵ İsmail BARINIR, “Kısmi Bölünme Müessesesine İlişkin Değerlendirmeler ve Özellik Arz Eden Bir Durum”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 335, Temmuz, 2009, s. 159.

⁵¹⁶ Mehmet MAÇ, “Şirketlerin Tam Bölünme Yoluyla Ortadan Kaldırılmasına İlişkin İki Mukteza ve Uygulama Örnekleri”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 326, Aralık, 2008, s. 4.

⁵¹⁷ Onur ELELE, “Tam Bölünme Uygulaması”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 176, Ağustos, 2007, s. 120.

⁵¹⁸ Hesap Uzmanları Derneği, a.g.e., s. 726.

- Bu devir mevcut veya yeni kurulacak tam mükellefiyete tabi iki veya daha fazla tam mükellef sermaye şirketine (anonim, limited veya eshamlı komandit şirkete) yapılacaktır.

- Bu devir karşılığında, devredilen şirketin ortaklarına, devralan sermaye şirketini temsil eden iştirak hisseleri verilecektir. (Bu hisselerin itibari değerinin % 10' una kadarlık kısmı nakit olarak ödenebilir.)

- Aktif ve pasif düzenleyici hesaplar, ilgili oldukları aktif ve pasif hesapla birlikte devrolacaktır.

Kurumlar Vergisi Kanununun 20/2 nci maddesi uyarınca kanunun 19/a maddesine göre gerçekleşen tam bölünmelerde yukarıdaki şartlara uyulduğu takdirde, münfesi kurumun sadece devir tarihine kadar elde ettiği kazançlar vergilendirilir. Bölünmeden doğan kârlar ise hesaplanmaz ve vergilendirilmez.

bb) Kısmi Bölünme

Tam mükellef bir sermaye şirketinin veya sermaye şirketi niteliğindeki bir yabancı kurumunun Türkiye' deki işyeri veya daimi temsilci⁵¹⁹sinin bilançosunda yer alan taşınmazlar ile en az iki tam yıl süreyle elinde tutulan iştirak hisseleri⁵²⁰ yada sahip oldukları üretim veya hizmet işletmelerinin bir veya birkaçını kayıtlı değerleri üzerinden aynı sermaye olarak mevcut veya yeni kurulacak tam mükellef bir sermaye şirketine devretmesi Kurumlar Vergisi Kanunu uygulamasında kısmi bölünme sayılmıştır. Ancak, üretim veya hizmet işletmelerinin devrinde, işletme bütünlüğü korunacak şekilde faaliyetin devamı için gerekli aktif ve pasif kalemlerin tümünün

⁵¹⁹ Daimi Temsilci: bir hizmet veya vekalet akdi ile temsil edilene bağlı olup, onun adına ve hesabına belirli veya belirsiz bir müddetle veya çok sayıda ticari muamelelerin yapılmasına yetkili bulunan kimsedir. Bkz. Gelir Vergisi Kanununun, Md. 3.

⁵²⁰ VURAL, a.g.e., s. 157. İştirak Hissesi: Tam mükellef kurumların, tam mükellef başka bir kurumun sermayesine katılmaları nedeniyle sahip oldukları hissedir. Bu hisseler nedeniyle elde edilen kurum kazançları mükerrer vergilendirmeyi önlemek amacıyla kurumlar vergisinden müstesnadır.

devredilmesi zorunludur⁵²¹. Kısmi bölünmede devredilen varlıklara karşılık edinilen devralan şirket hisseleri, devreden şirkette kalabileceği gibi doğrudan bu şirketin ortaklarına da verilebilir. Taşınmaz ve iştirak hisselerinin bu hüküm kapsamında devrinde, devralan şirketin hisselerinin devreden şirketin ortaklarına verilmesi halinde, devredilen taşınmaz ve iştirak hisselerine ilişkin borçların da devri zorunludur⁵²².

Kısmi bölünmenin amaçları genel olarak şunlardır⁵²³;

- Bölünerek yeniden yapılanmaya olanak sağlamak,
- Uluslararası düzeyde rekabet edebilmek,
- Ekonomik gelişmelere ayak uydurabilmek,
- Kıt kaynakları daha verimli bir şekilde kullanmak ve verimliliği artırmak,
- Aynı şirket bünyesinde yürütülen birden çok hizmet veya üretim faaliyetini ayrıştırarak işletmeleri mevcut hantal yapılarından kurtarmak,
- Anlayış ve görüş farklılığı olan ortakların ayrıştırmak ve uzmanlaşmanın önündeki engelleri kaldırmak.

Kısmi bölünmede bir şirketin varlıklarının bir kısmından, yeni bir veya birden fazla şirket doğar, ancak bazı değerleri eksilen eski şirket de varlığını sürdürür⁵²⁴. Bu nedenle kısmi bölünme, vergisiz aynı sermaye koyabilme modeli olarak da nitelendirilmektedir⁵²⁵.

⁵²¹ Kazım YILMAZ, **Türk Vergi Hukuku Vergi Sisteminin Esasları Temel Kavram ve Kurumlar**, Ce-Ka Yayınları, 7. Baskı, Ankara, 2008, s. 224.

⁵²² AKDOĞAN a.g.e., s. 420.

⁵²³ BARINIR, a.g.m., s. 159.

⁵²⁴ YILMAZ, a.g.e., s. 224.

⁵²⁵ Mehmet MAÇ, “Kısmi bölünmede aranan şartlar ve Uygulama”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 314, Ekim, 2007, s. 21.

c) Hisse Değişimi

Tam mükellef bir sermaye şirketinin diğer bir sermaye şirketinin hisselerini, bu şirketin yönetimini ve hisse çoğunluğunu elde edecek şekilde devralması ve karşılığında bu şirketin hisselerini devreden ortaklarına kendi şirketinin sermayesini temsil eden iştirak hisselerini vermesi Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesinin (c) bendinde hisse değişimi olarak tanımlanmıştır.

Hisse değişimi müessesesi ile anlayış ve görüş farklılığı olan ortakların ayrıştırılarak şirketlerin ortaklık yapılarının değiştirilmesi, yeni oluşturulacak üretim ve hizmet işletmelerinin belirli alanlarda yoğunlaşarak uzmanlaşması, ölçek ekonomisinden yararlanarak verimli ve karlı kuruluşlar haline getirilmesi, aynı şirket bünyesinde yürütülen birden çok faaliyet alanının ayrıştırılması, mali yapının güçlendirilmesi, verimli olmadığı düşünülen sektörlerden çıkış ve şirketlerin belirli faaliyet alanlarında uzmanlaşmaları amaçlanmaktadır⁵²⁶.

Hisseleri devralınan şirketin ortaklarına verilecek iştirak hisselerinin itibari değerlerinin % 10' una kadarlık kısmının nakit olarak ödenmesi, işlemin hisse değişimi sayılmasına engel teşkil etmemektedir. Buna göre yapılan işlemin hisse değişimi olarak kabul edilebilmesi için aşağıda belirtilen şartların yerine getirilmesi gerekmektedir⁵²⁷.

- Hisse devralan kurum sermaye şirketi olmalıdır.
- İştirak hisseleri devredilen kurum sermaye şirketi olmalıdır.
- Devralan kurum tam mükellef olmalıdır.
- Devralan kurum diğer şirketin hisselerini yönetimi ve hisse senedi çoğunluğunu elde edecek şekilde devralmalıdır.
- İştirak hisseleri devredilen kurumun ortaklarına devralan kurumun kendi sermayesini temsil eden iştirak hisseleri verilmelidir.

⁵²⁶ Onur ELELE, "Hisse Değişimi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 310, Haziran, 2007, s. 67.

⁵²⁷ Serbülent BAYRAK, **5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Mevzuatı**, Yargı Yayınevi, Ankara, 2008, s. 325.

Hisse değişiminde, hisse devreden Şirketin tüzel kişiliği aynen devam etmekte ancak Şirket hisselerinin çoğunluğu devralan kuruma geçmekte ve devralan kurum hisse devreden kurumun yönetimini de ele geçirmektedir.

d) Devir ve Bölünmede Vergi Borcu İntikali

Devir, bölünme ve hisse değişimi ŐirketleŐmeye ve Şirketlerin daha verimli olarak faaliyette bulunabilecek Şekilde yeniden yapılanmalarına imkan veren müesseselerdir. Eğer statü yönünden Türk Ticaret Kanunu ve vergisel yönden de Kurumlar Vergisi Kanunu ile bu imkanlar sağlanmasaydı, Şirketlerin yeni bir alanda faaliyette bulunmak veya yapmakta olduğu çeşitli faaliyetleri müstakil olarak yapıp yeni gelişmelere ayak uydurabilmek, sermaye yapısını güçlendirmek için, bir Şirket diğer bir Şirkete devredilemeyecek, bölünemeyecek veya bunların yapılabilmesi Türk Ticaret Kanununun birtakım Şekli prosedürlerine tabi olacaktı.

Yukarıda kavramsal bilgileri verilirken belirtildiği gibi;

(1) Devir halinde; Devrolunan Şirketin tüzel kişiliği sona ermekte ve sadece devir tarihine kadar elde ettiği kazançlar vergilendirilmektedir.

(2) Tam bölünme halinde; Bölünen Şirketin tüzel kişiliği sona ermekte ve sadece devir tarihine kadar elde ettiği kazançlar vergilendirilmektedir.

(3) Kısmi bölünme halinde; Bölünen Şirketin tüzel kişiliği aynen devam etmekte ve herhangi bir vergileme yapılmamaktadır.

(4) Hisse değişimi halinde; hisse devreden Şirketin tüzel kişiliği aynen devam etmekte ve herhangi bir vergileme yapılmamaktadır.

Kurumlar Vergisi Kanununun devirin Şartları ile ilgili 20 nci maddesinin birinci fıkrasının 2/b bendinde; devir halinde birleşilen Şirketin, münfesih Şirketin tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarını ödeyeceğini ve diğer ödevlerini yerine getireceğini münfesih Şirketin birleşme sebebiyle verilecek olan kıst dönem kurumlar vergisi beyannamesinin ekinde vereceği bir taahhütname ile taahhüt edeceği belirtilmiştir. Bu taahhütname ile birlikte devredilen, tüzel kişiliği ve hukuki varlığı

sona eren şirketin birleşme anına kadar tahakkuk etmiş ve daha sonra tahakkuk edecek tüm vergi borçları ve vergilendirme ile ilgili bütün yükümlülükleri⁵²⁸ iradesi ile devralan şirkete herhangi bir rücu söz konusu olmaksızın kesin olarak intikal etmektedir.

Kurumlar Vergisi Kanununun tam bölünmeye ilişkin şartları ile ilgili 20 nci maddesinin ikinci fıkrasının 2/b bendinde; tam bölünmede, bölünen şirketin varlıklarını devralan şirketlerin, bölünen şirketin bölünme tarihine kadar tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarından müteselsilen sorumlu olacaklarını ve diğer ödevlerini yerine getireceklerini, bölünen şirketin bölünme nedeniyle verilecek olan kıst dönem kurumlar vergisi beyannamesine ekleyecekleri bir taahhütname ile taahhüt edecekleri belirtilmiştir. Mahallin en büyük mal memuru, bu hususta bölünen şirket ile bu şirketin varlıklarını devralan şirketlerden teminat isteyebilecektir. Bu taahhütle birlikte tam bölünme şeklinde bölünen, tüzel kişiliği ve hukuki varlığı sona eren şirketin bölünme anına kadar tahakkuk etmiş ve gelecekte de tahakkuk edecek tüm vergi borçları devralan şirkete herhangi bir rücu şansı olmaksızın kesin olarak intikal etmektedir.

Kısmi bölünmede ise kanunun 20 nci maddesinin son fıkrasına göre sınırlı sorumluluk nedeniyle vergi borcu intikali söz konusudur. Buna göre, bölünen şirketin bölünme tarihine kadar tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarından, bölünen şirketin varlıklarını devralan şirketler, devraldıkları varlıkların emsal bedeli ile sınırlı olarak müteselsilen sorumlu olacaklardır. Eski Kurumlar Vergisi Kanununda bölünme yoluyla mal edinen kurum bölünen kurumun tahakkuk etmiş ve edecek olan vergi borçlarında herhangi bir sınır olmaksızın sorumlu tutulmaktaydı. Böyle olunca da bölünme yoluyla sahip olunan malın çok üzerinde mesuliyetlere sebebiyet verilmekteydi. Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu ile bu sorumluluğun devralınan malların emsal bedelleri ile sınırlı tutulması isabetli bir düzenleme olarak değerlendirilmektedir⁵²⁹. Böylece kısmi bölünme ile bölünen şirketin bölünme tarihine kadar tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarından devredilen varlıkların emsal bedeli tutarındaki kısmı bu varlıkları devralan şirketlere intikal etmiş

⁵²⁸ Mete AKÇAKIN, Burcu GENÇ, “Şirketlerde Devir, Birleşme ve Nev’i Değişimi Müessesesine Genel Bakış” **Vergi Raporu Dergisi** Sayı: 103, Nisan, 2008, s. 65.

⁵²⁹ MAÇ, a.g.m., s. 25.

olmaktadır. Burada da istek ve iradeye bağı devralma olup, taahhüde dayanan bir vergi borcu intikali gerçekleştiğinden rücu söz konusu olmayacaktır.

Hisse değışiminde ise sorumluluğa dayalı herhangi bir vergi borcu intikali olmayıp, hisse değışimine, bu bölümde incelenen konular arasında yer aldığı için konunun bütünlüğünü bozmamak açısından kısaca değınilmiştir.

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun birleşme, devir, bölünme ve şekil değıştirme hallerine ilişkin 36 ncı maddesinde bu kanunun tatbiki bakımından;

- (a) İki veya daha ziyade hükmî şahsın birleşmesinde yeni kurulan hükmî şahsın,
- (b) Devir halinde devir alan hükmî şahısın,
- (c) Bölünme halinde bölünen hükmî şahsın varlıklarını devralan hükmî şahısların,
- (d) Şekil değıştirme halinde yeni hükmî şahısın,

birleşen, devir alınan, bölünen veya eski şekildeki hükmî şahıs ve şahısların yerine geçeceği hüküm altına alınmıştır.

Bu hüküm nedeniyle yukarıda açıklanan birleşmede olduğu gibi, devir ve bölünme hallerinde de, kendilerine intikal eden bu borçlarının, şirket devralan veya hisse devralan şirketler tarafından ödenmemesi halinde, vergi dairesince bu şirketler hakkında kanunun cebren tahsile ilişkin hükümleri uygulanmak suretiyle vergi borcu tahsil edilecektir.

7- Mükellefiyet Şekli Değışikliklerinde Vergi Borcu İntikali

Gelir Vergisi Kanununda belirtilen ve mükellefin şahsında ve mükellefiyet şeklinde meydana gelen bazı değışikliklerin olması hallerinde de vergi borcu eski mükelleften yeni mükellefe intikal etmektedir. Mükellefin şahsında ve mükellefiyette değışikliğe dayanan bu intikallerin gerçekleşmesine ilişkin olaylar Gelir Vergisi

Kanununun vergilendirilmeyecek değer artışlarına ilişkin 81 inci maddesinde belirtilmiş olup, ferdi bir işletme sahibinin ölümü halinde işletme bütünlüğünün ve devamının korunması, ferdi bir işletmenin sermaye şirketine devredilmesi ve şahıs şirketinin sermaye şirketine dönüşmesi halinde ise kurumlaşmayı teşvik amaçlı olarak açıklanabilir⁵³⁰.

Aynen bu madde paralelinde Katma Değer Vergisi Kanununun 17 nci maddesinin 4/c bendinde yapılan düzenleme ile Gelir Vergisi Kanununun 81 inci maddesinde belirtilen işlemlerin Katma Değer Vergisinden istisna olduğu hükme bağlanmış bulunmaktadır.

Bu maddelerde belirtilen işlemlerden doğan değer artışı gelir ve katma değer vergisinden istisna olup, bu konularla ilgili vergi borcu intikali aşağıda açıklanmıştır.

a) Sahibi Ölen Ferdi Bir İşletmenin Faaliyetine Mirasçıları Tarafından Devam Olunması Halinde Vergi Borcu İntikali

Bu durum, Gelir Vergisi Kanununun 81 inci maddesinin 1 inci bendinde belirlenmiştir. Bir işletmenin sahibinin ölümü sonrasında kanunî mirasçılar tarafından işletmenin faaliyetinin üstlenilerek aynı şekilde sürdürülmesi ve mirasçılar tarafından işletmeye ait iktisadî kıymetlerin kayıtlı değerleriyle aynen kabul edilerek devir alınması halinde, değer artışı kazancı hesaplanmaz ve vergilendirilmez⁵³¹.

Ferdi bir işletme sahibinin ölümü halinde işletmenin kanuni mirasçıları tarafından işletmenin faaliyetine son verilmeyerek bu düzenlemelere uygun olarak işletmeye dahil iktisadi kıymetlerin alacak ve borçlarıyla birlikte aynen devralınarak faaliyete devam olunması halinde, işletmenin tüm alacakları olduğu gibi tüm borçları

⁵³⁰ BİLİCİ, a.g.e. s. 196.

⁵³¹ Nihat EDİZDOĞAN, A. Niyazi ÖZKER, **Türk Vergi Sistemi, (Gelir Vergisi)**, Ekin Kitabevi, 2002, s. 147

içinde vergi borçları da aynen mirasçılara intikal edecektir. Burada dikkat edilmesi gereken iki konu bulunmaktadır⁵³²;

- Kanuni mirasçılarının işletme faaliyetine aynen devam etmeleri gerekmektedir. Faaliyete son verildiği takdirde, işletmeye dahil iktisadi kıymetlerin elden çıkarılmasından doğacak kazanç değer artış kazancı olarak vergiye tabi olacaktır.

- Kanuni mirasçılarının işletmeye dahil iktisadi kıymetleri aynen devralmaları gerekmektedir. Bazılarını devralıp, bazılarını devralmamaları da mümkündür. Bu durumda devralınmayan iktisadi kıymetler için değer artış kazancı hesaplanacak ve vergilendirilecektir.

Bu tür bir faaliyete devam olayında mirasçılarının mirası reddetmeleri söz konusu olmayacak ve vergi borçları rücu ihtimali olmaksızın kendilerine kesin ve nihai olarak intikal edecektir.

b) Ferdi Bir İşletmenin Sermaye Şirketine Devrinde Vergi Borcu

İntikali

Gelir Vergisi Kanununun 81 inci maddesinin 2 nci bendindeki hükme göre, kazancı bilanço esasına göre tespit edilen ferdi bir işletmenin bilançosunun bir sermaye şirketine aktif ve pasifiyle bütün halinde devrolunması, devir alan şirketin bilançosuna aynen geçirilmesi ve devredilen ferdi işletmenin sahip veya sahiplerine şirketten, devir bilançosuna göre hesaplanan öz sermayesi tutarındaki hisse senetlerinin nama yazılı olarak verilmesi halinde bu payın değer atışı kazancı hesaplanmaz ve vergilendirilmez⁵³³. Bu şartlarla yapılmış olan devirde ferdi işletmenin bilançosuna dahil mallar ferdi işletme sahibinin mülkiyetinden çıkıp devralan sermaye şirketinin malvarlığına dahil olması nedeniyle değerleri üzerinden

⁵³² Gelirler Kontrolörleri Derneği, **Gelir Vergisi Rehberi**, 5. Baskı, Kurtiş Matbaacılık, 2005, s. 532.

⁵³³ EDİZDOĞAN, ÖZKER, a.g.e., 148.

katma değer vergisi hesaplanması gerekmekte ise de Katma Değer Vergisi Kanununun söz konusu 17/4-c maddesi uyarınca vergi hesaplanmayacaktır.

Kanunun bu hükmüne göre, bir işletmenin bir sermaye şirketine devrinin vergiden muaf olması için devrin aşağıdaki şartları sağlar şekilde yapılması gerekmektedir⁵³⁴.

➤ Devre konu işletme ferdi işletme olmalıdır.

➤ İşletmenin hesapları bilanço usulüne göre tutuluyor olmalıdır.

➤ Devralan şirket sermaye şirketi (anonim, limited, eshamlı komandit şirket) olmalıdır.

➤ Devrolunan işletmenin bilançosu aynen, devralan şirketin bilançosuna geçirilmelidir.

➤ Devredilen işletmenin sahip veya sahiplerine devir bilançosuna göre hesaplanan öz sermaye tutarında devralan şirketin hisse senetleri verilmelidir.

➤ Ferdi işletme sahiplerine verilen hisse senetleri nama yazılı olmalıdır.

Bu şartlarla devralınan ferdi işletme aktif ve pasifi ile sermaye şirketi içinde yok olduğundan, bu ferdi işletmenin alacak ve borçları devralan sermaye şirketine geçecektir⁵³⁵. Böylece ferdi ticari işletme ile ilgili tüm vergi borçları da sermaye şirketine herhangi bir rücu söz konusu olmaksızın intikal etmiş olacaktır.

c) Şahıs Şirketlerinin Sermaye Şirketine Dönüşmesinde Vergi Borcu

İntikali

Kurumlaşmayı (sermaye şirketine dönüşmeyi) teşvik eden Gelir Vergisi Kanununun 81 inci maddesinin 3 üncü bendinde şahıs şirketleri olan kollektif ve adi

⁵³⁴ Mehmet MAÇ, **Katma Değer Vergisi Kanunu Uygulaması**, Denet Yayıncılık, 1995, ss. 17.15-17.16.

⁵³⁵ Suat ÇİÇEK, Fırat Coşkun GÜÇLÜ, “Bir Şahıs İşletmenin limited Şirkete Devredilmesi ve Genel Hatlarıyla Devir İşleminin Aşamaları”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:314, Ekim, 2007, s. 150.

komandit şirketlerin, bilançolarının dönüşecekleri sermaye şirketinin bilançosuna aynen aktarılması (anonim şirkete dönüşmesi halinde, şekil değiştiren şirket ortaklarına anonim şirket ortaklık payını gösteren hisse senetlerinin nama yazılı olarak verilmesi) şartıyla nevi değiştirerek anonim, limited ve eshamlı komandit şirkete dönüşmesi halinde değer atışının hesaplanmayacağı ve vergilendirilmeyeceği belirtilmiştir.

Şahıs şirketi ortakları sermaye şirketine dönüşmeye karar verdiklerinde, öncelikle yeni şirketin kuruluş formalitesi tamamlanacak ve şirketin varlıklarını aktif ve pasifi ile aynen bilançosuna geçiren yeni sermaye şirketi faaliyete devam edecek ve dönüşüm öncesi özel hukuk borçlarından önceki ortakların sınırsız sorumluluğu aynen sürecektir.⁵³⁶

Kanunun bu hükmüne göre, bir kolektif veya adi komandit şirketin nevi değiştirerek sermaye şirketine dönüşmesinin değer artışı ve katma değer vergisinden muaf olması için devrin aşağıdaki şartla uygun şekilde yapılması gerekmektedir⁵³⁷.

➤ Sermaye şirketine intikal devir değil, nevi değiştirerek yeni bir şirket kurulması şeklinde olmalıdır.

➤ Sermaye şirketine dönüşen kolektif veya adi komandit şirketin bilançosunun aktif ve pasif değerleri aynen korunmuş olmalıdır.

➤ Nevi değiştirerek dönüşümün anonim şirkete dönüşüm olması halinde, nevi değiştiren kolektif ve adi komandit şirket ortaklarının anonim şirketteki ortaklık paylarını gösteren hisse senetleri nama (ortaklar adına) yazılı olmalıdır.

Buna göre kolektif veya adi komandit şirketin, anonim, limited veya eshamlı komandit şirkete dönüşümünün, bu şirketlerin aktif ve pasiflerinin sermaye şirketlerine devri şeklinde değil, şirketin nev'inin sermaye şirketine dönüşmesi şeklinde olması gerekmektedir. Bu konuda Maliye Bakanlığına yansıyan bir olayda, kolektif şirketin anonim şirkete devri işleminin katma değer vergisine tabi olduğu⁵³⁸

⁵³⁶ Ahmet BATTAL, **Şirketler Hukuku**, Gazi Kitabevi, 2005, s. 21.

⁵³⁷ Şükrü KIZILOL, **Katma Değer Vergisi ve Uygulaması**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 1996, s.822.

⁵³⁸ KIZILOL, (1996) a.g.e., s. 822.

yani Gelir Vergisi Kanununun 81 inci maddesindeki istisna kapsamına şirket devrinin girmediği belirtilmiştir.

Kollektif ve adi komandit şirket ortakları şirketten elde ettikleri kar payları itibariyle kişisel gelir vergisi mükellefi olup, kendi adlarına ayrı ayrı verdikleri gelir vergisi beyannameleri üzerine gelir vergileri adlarına tahakkuk etmekte ve verginin ödenmesinden şahsi sorumlulukları olmaktadır. Ancak bu şirketlerin katma değer vergisi ve stopaj gelir vergisi mükellefiyetleri şirketler adına açılmakta⁵³⁹ ve bu vergiler şirketler adına verilen beyannameler üzerine şirket adına tahakkuk etmektedir. Dolayısıyla kollektif ve adi komandit şirketlerin nevi değiştirerek sermaye şirketine dönüşmeleri halinde bu şirketler adına tahakkuk etmiş ve edecek katma değer vergileri ve stopaj gelir vergileri ile bunlara bağlı her türlü gecikme zammı, gecikme faizi ve vergi cezaları, herhangi bir rücu durumu olmaksızın ve kalıcı olarak dönüşülecek sermaye şirketine intikal edecektir.

d) Adi Ortaklığın veya Şahıs Şirketinin Sona Ermesinde Vergi Borcu İntikali

da) Adi Ortaklığın Sona Ermesi ve Vergi Borcu İntikali

Adi ortaklıklar Borçlar Kanunu hükümlerine tabi olup, bu kanunun 520 nci maddesine göre adi şirket; iki veya daha fazla kişinin belirli bir amaca ulaşmak için emeklerini ve mallarını birleştirerek oluşturulmuş ortaklıktır. Adi şirketin tüzel kişiliği yoktur. Adi ortaklığın tüzel kişiliği olmadığından ortakların şirket borçlarından sorumluluğu, birinci derecede, sınırsız ve müteselsil bir sorumluluktur. Ayrıca bu ortaklıklarda her ortağın idare ve temsil yetkisi bulunmakla beraber, ortaklar aralarında düzenledikleri sözleşme ile bu yetkiyi ortaklardan birine

⁵³⁹ Tuncel ATABEY, **Gelir Vergisi Rehberi**, Vergi Sorunları Dergisi, Özel Ek, Sayı 234, Mart, 2008, s. 39.

bırakabilirler⁵⁴⁰. Gelir Vergisi Kanunu açısından adi ortaklığın ortakları ayrı ayrı gelir vergisi mükellefidir⁵⁴¹. Adi ortaklıklarda ortakların faaliyet karından aldıkları kar payları ortakların gelir vergisi mükellefi olarak verecekleri beyan edilecek adlarına tarh ve tahakkuk edecek ve kendileri tarafından ödenecektir.

Ancak adi ortaklıkların katma değer vergisi ve stopaj gelir vergisi mükellefiyetleri ortaklık adına yapılmaktadır⁵⁴². Katma değer vergisi açısından adi ortaklıkların tabi olacakları esaslar 25 seri nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde açıklanmıştır⁵⁴³. Tebliğe göre, Katma Değer Vergisi uygulamasında adi ortaklıklar bağımsız işletme birimleri olarak ayrı vergi mükellefiyetine sahiptir. Adi ortaklıklarca defter tutma, belge düzenleme, muhafaza ve ibraz gibi vergi ödevleri ile beyanname verme ve vergi ödeme gibi mükellefiyetlerin ortaklardan ayrı olarak yerine getirilmesi, ortaklığın katma değer vergisi ile ilgili hesaplarının, ortakların varsa şahsi işletmelerindeki işlemlerden ayrı yapılması gerekmektedir.

Katma değer vergisi yönünden işletme bazında değerlendirilen adi ortaklıklarda katma değer vergisi beyanamesi ortaklık adına düzenlenecek ve ortaklardan birisi tarafından imzalanmak suretiyle ilgili vergi dairesine verilecektir. Katma değer vergisi ve stopaj gelir vergisi ortaklık adına tarh edilecektir. Ancak ortakların verginin ödenmesi bakımından müteselsil sorumluluk taşımaları nedeniyle, işlemlerde kolaylık sağlanması açısından adi ortaklık adına düzenlenecek beyannameye, ortakların adı, soyadı, adresleri ve bağlı oldukları vergi dairesini gösteren bir listenin eklenmesi gerekmektedir.

Bu nedenlerle adi ortaklığın sona ermesi halinde, adi ortaklık adına tarh ve tahakkuk ettiği halde ödenmemiş bulunan tüm vergi borçları ile bunlara bağlı gecikme faizi, gecikme zammı ve vergi cezaları adi ortakların müteselsil sorumlulukları kapsamında kendilerine intikal edecektir. Ancak müteselsil sorumluluk nedeniyle vergi dairesince bir ortaktan diğerine göre fazladan yapılmış

⁵⁴⁰ Atilla BUDAK, “Vergi Suçlarında Fail Meselesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 315, Kasım, 2007, s. 98.

⁵⁴¹ TARAKÇI, a.g.e., s. 151.

⁵⁴² Aykut GÜMÜŞLÜOĞLU, “Sona Eren Adi Ortaklıklarda Sonraki Döneme Devreden Katma Değer Vergisinin Durumu”, **Vergi Dünyası Dergisi**, sayı: 324, Ağustos, 2008, s. 52.

⁵⁴³ Maliye Bakanlığı, 25 Seri Nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği, 24.92.1987 tarih ve 19382 Resmî Gazetede Yayımlanmıştır.

tahsilat için, fazla ödeme yapan ortağın kanaatimizce genel hükümler çerçevesinde adli yargı yerlerinde diğer ortağa rücu hakkı olabilecektir.

db) Şahıs Şirketlerinin Sona Ermesi ve Vergi Borcu İntikali

Kollektif ve adi komandit şirketler Türk Ticaret Kanunu hükümlerine tabi olan şahıs şirketleridir. Bu şirketlerin tüzel kişilikleri olmasına rağmen bunlar kurumlar vergisi mükellefi değildir. Kollektif şirketlerde ortakların şirket borçlarından dolayı sorumlulukları sınırsız ve müteselsildir⁵⁴⁴. Adi komandit şirketlerde ise komandite ve komanditer olmak üzere iki tür ortak olup, komandite ortakların şirket borçlarından sorumluluğu sınırsız ve müteselsil, komanditer ortağın sorumluluğu ise sınırlı sorumluluk şeklindedir⁵⁴⁵. Kollektif şirketlerde ortakların, adi komandit şirketlerde ise komandite ortakların gerçek kişiler olarak şirket karından aldıkları kar payları şahsi ticari kazanç olarak gelir vergisine tabidir⁵⁴⁶. Gerçek kişi olan şirket ortaklarının mükellef olarak kendi adlarına beyan edecekleri bu gelirleri üzerinden hesaplanan gelir vergisi adlarına tarh ve tahakkuk ettirilir ve kendileri tarafından ödenir.

Ancak tüzel kişiliği olan kollektif ve adi komandit şirketlerin katma değer vergisi ve stopaj gelir vergisi mükellefiyetleri şirket tüzel kişiliği adına açılmakta olup⁵⁴⁷, beyannameler şirket tüzel kişiliği adına verilip, vergiler şirket adına tarh ve tahakkuk ettirilmektedir. Kolektif ve adi komandit şirketlerin tasfiye edilerek sona ermeleri halinde, bu şirketler adına tarh ve tahakkuk ettiği halde ödenmemiş bulunan tüm vergi borçları ile bunlara bağlı gecikme faizi, gecikme zammı ve vergi cezaları müteselsil sorumlulukları kapsamında şirket ortaklarına intikal edecektir. Bu borçların ortaklar tarafından ödenmemesi durumunda, vergi dairesince cebren yapılan tahsilatta müteselsil⁵⁴⁸ sorumluluk nedeniyle bir ortaktan diğerlerine göre

⁵⁴⁴ Mustafa KARA, **Ticaret Hukuku Genişletilmiş 2. Baskı**, Savaş Yayınevi, Ankara, 2005, s. 178.

⁵⁴⁵ KARA, a.g.e., ss. 213-214.

⁵⁴⁶ TOSUNER, ARIKAN, (2007) a.g.e., s. 18.

⁵⁴⁷ TARAKÇI, a.g.e., s.192.

⁵⁴⁸ ŞENYÜZ, a.g.e., s. 25.

fazladan yapılmış tahsilat için fazla ödeme yapan ortağın kanaatimizce genel hükümler çerçevesinde adli yargı yerlerinde açacakları dava ile diğer ortaklara rücu hakkı olabilecektir.

8- Vergi Kesenlerin Sorumluluğuna Dayanan Vergi Borcu İntikali

Çalışmamızın ikinci bölümünde değinildiği gibi, mükellef vergi borcunu ödemekle yükümlü tutulan gerçek veya tüzel kişi iken, vergi sorumlusu vergi kesintisine konu olan işlem dolayısıyla kendisi mükellef olmamakla birlikte, mükellefle olan ilişkisi dolayısıyla vergi kanunlarında öngörülen hallerde vergi kesintisi yaparak vergi dairesine ödeme zorunluluğu bulunan gerçek ve tüzel kişilerle, kurum ve kuruluşlardır.

Verginin kaynaktan kesilmesi demek olan vergi tevkifatı uygulamasında, vergi sorumlusunun esas ödevi, kesmek zorunda olduğu vergiyi tam ve doğru olarak hesaplayıp, süresinde ilgili vergi dairesine beyan edip, tarh ve tahakkuk ettirilen vergiyi süresinde ödemektir. Bu sorumluluk usulünce yerine getirilmediği, gerekli tevkifatlar yapıp, vergi dairesine ödenmediği takdirde aşağıda açıklamalarda belirtileceği gibi vergi dairesince bu vergiler sorumlulardan tahsil edilerek kendilerine intikal etmiş olacaktır.

Vergi Usul Kanununun vergi kesenlerin sorumluluğunu düzenleyen ve zaman içinde yapılan değişikliklerle kapsamı genişletilen 11 inci maddesi ile Maliye Bakanlığına vergi tevkifatı ile ilgili olarak geniş yetkiler tanınmış, Bakanlık bu yetkisini kullanarak yayımladığı çok sayıdaki vergi usul, gelir vergisi ve katma değer vergisi genel tebliğleri ile müteselsil sorumluluğun şartlarını, sınırlarını ve bu konuya ilişkin usul ve esasları belirleyen birçok düzenleme yapmıştır.

Maliye Bakanlığı yaptığı bu düzenlemelerle alım satım taraf olanlarda sorumluluk, zirai ürün alımında tevkifata dayan sorumluluk, katma değer vergisi tevkifatı uygulamasında sorumluluk uygulamaları ile uyulacak esasları açıklamış ve bunlara uyulmaması halinde bu kapsamdaki vergilerin sorumlulardan alınacağını belirtmiştir.

Ayrıca Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun, amme alacağını kesip ödemek mecburiyetinde olanlar başlıklı 22 nci maddesinde, amme alacağını borçlusundan kesip tahsil dairesine ödemek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişilerin, bu görevlerini kendi kanunlarında veya bu kanunda belli edilen zamanlarda yerine getirmemeleri halinde, ödenmeyen alacağın gerçek ve tüzel kişilerden bu kanun hükümlerine göre tahsil olunacağı hüküm altına alınmıştır.

a) Genel Tevkifat Sorumluluğundan Doğan İntikal

Vergi Usul Kanununun vergi kesenlerin sorumluluğu başlıklı 11 inci maddesine göre;

“Yaptıkları veya yapacakları ödemelerden vergi kesmeye mecbur olanlar, verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten sorumludurlar.

Bu sorumluluk, bunların ödedikleri vergilerden dolayı asıl mükelleflere rücu etmek hakkını kaldırmaz.

Mal alım ve satımı ve hizmet ifası dolayısıyla vergi kesintisi yapmak ve vergi dairesine yatırmak zorunda olanların, bu yükümlülükleri yerine getirmemeleri halinde verginin ödenmesinden, alım satıma taraf olanlar, hizmetten yararlananlar ve aralarında doğrudan veya hisımlık nedeniyle yada sermaye, organizasyon veya yönetimine katılmak veya menfaat sağlamak suretiyle dolaylı olarak ilişkide bulunduğu tespit olunanlar müteselsilen sorumludurlar.

Ancak üçüncü fıkrada belirtilen müteselsilen sorumluluk mal üreten çiftçiler ile nihaî tüketiciler için söz konusu değildir.

Müteselsil sorumluluğun şartları, sınırları ve bu konuya ilişkin usul ve esaslar Maliye ve Gümrük Bakanlığınca belirlenir.

Maliye ve Gümrük Bakanlığı zirai ürünlerin (işlenmiş olanlar dahil) alım ve satımına aracılık eden kuruluşlar ile Ticaret Borsalarını bu mahsullerin satın alınması sırasında yapılacak vergi tevkifatından müteselsilen sorumlu tutmaya, söz konusu ürünlerin satışı dolayısıyla yapılacak vergi tevkifatının hangi safhada yapılacağını her bir ürün için ayrı ayrı belirlemeye yetkilidir. Maliye ve Gümrük Bakanlığı tarafından belirlenen safhadan önceki safhalarda tevkif yoluyla alınan vergiler iade edilmez ve süresinde ilgili vergi dairesine yatırılır.”

Maddenin birinci fıkrasına ile yaptıkları veya yapacakları ödemelerden vergi kesmeye mecbur olanların, verginin tam olarak kesilip ödenmesi ve bunlarla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten sorumlu oldukları hükme bağlanmış olup, yaptıkları ve yapacakları ödemelerden vergi kesintisi yapmaya mecbur olanlar Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinde, Kurumlar Vergisi Kanununun 15 ve 30 uncu maddelerinde, Veraset ve İntikal Vergisi Kanununun 17 nci maddesinde ve Damga Vergisi Kanununun 19 uncu maddesinde belirtilmiş bulunmaktadır. Buna göre;

✓ Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinde sayılan gerçek veya tüzel kişi mükelleflerle kurum ve kuruluşlar maddeye belirtilen ödemeleri nakden veya hesaben yaptıklarında bu ödemelerden vergi keserek vergi dairesine yatırmak zorundadırlar.

✓ Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesinde belirtilen kurum ve kuruluşlarla gerçek ve tüzel kişi mükellefler bu maddede sayılan ödemeleri nakden veya hesaben yaptıklarında, 30 uncu maddesinde sayılan ödemeleri dar mükellef kurumlara sağlayanlar bunları nakden veya hesaben ödedikleri veya tahakkuk ettirdiklerinde bu ödemelerden vergi kesintisi yaparak vergi dairesine ödemek zorundadırlar.

✓ Veraset ve İntikal Vergisi Kanununun 17 nci maddesinde belirtilen kurum ve kuruluşlar vergi ilişkisi kesildiğine dair belge ibraz etmeyen istihkak sahibi mirasçılara yapacakları ödemelerden veraset ve intikal vergisine mahsuben kesinti yapmak ve bunu vergi dairesine yatırmak zorundadırlar.

✓ Damga Vergisi Kanununun 19 uncu maddesinde sayılan kuruluşlar, bu maddede belirtilen kağıtlara ait damga vergileri ilgilinin istihkakının ödenmesi sırasında kesmek zorundadırlar.

Yukarıda belirtilen hallerde, vergi sorumluları yaptıkları ödemelerden kanunda gösterilen oranlara göre gerekli vergi veya vergi karşılığı kesintiyi yapıp vergi dairesine ödemedikleri takdirde vergi ikmalen veya re'sen tarh edilmek

suretiyle kendilerinden tahsil edilir⁵⁴⁹. Böylece vergi borcu tevkifat sorumlularına intikal etmiş olacak ve sorumlular ödedikleri vergi aslı için asıl mükellefe rücu edebilecekler, ancak gecikme zammı, gecikme faizi ile vergi cezaları için asıl mükellefe rücu edemeyeceklerdir⁵⁵⁰.

b) Alım Satıma Taraf Olunmasından Doğan İntikal

Vergi Usul Kanununun 11 inci maddesinin üçüncü fıkrası ile mal alım ve satımı ve hizmet ifası dolayısıyla vergi kesintisi yapmak ve vergi dairesine yatırmak zorunda olanların, bu yükümlülükleri yerine getirmemeleri halinde verginin ödenmesinden, alım satıma taraf olanlar, hizmetten yararlananlar ve aralarında doğrudan veya hisımlık nedeniyle yada sermaye, organizasyon veya yönetimine katılmak veya menfaat sağlamak suretiyle dolaylı olarak ilişkide bulunduğu tespit olunanların müteselsilen sorumlu olacakları hüküm altına alınmıştır.

Kanunun bu hükmü esas itibariyle sadece Katma Değer Vergisinde uygulanmak durumundadır. Bunun dışında yukarıda belirtilen Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanununun 15 ve 30 uncu maddelerinde belirtilen vergi kesintileri ile ilgili sorumluluk birinci fıkra hükmüne göre değerlendirilmektedir⁵⁵¹. Bu maddelere göre verginin tam olarak kesilip ödenmesine ilişkin sorumluluk kanunun ilk yürürlük tarihinden beri uygulanmaktadır. Zirai ürün alımları ile ilgili sorumluluk ise maddenin 6 ncı fıkrasında ayrıca düzenlenmiştir.

Bu konuda yayımlanan 84 seri nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde⁵⁵² Vergi Usul Kanununun 11 inci maddesinde yer alan mal alım satımı ile hizmet ifası dolayısıyla vergi kesintisi yapmak ve vergi dairesine yatırmak zorunda olanların, bu yükümlülüklerini yerine getirmemeleri halinde verginin ödenmesinden alım satıma

⁵⁴⁹ Yılmaz ÖZBALCI, **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ocak, 2004, s. 116.

⁵⁵⁰ BİLİCİ, a.g.e., s. 53.

⁵⁵¹ ÖZBALCI, (2004) a.g.e., s.123.

⁵⁵² 84 Seri Nolu Katma Değer Vergisi Tebliği, 23.11.2001 Tarih ve 24592 Sayılı Resmi Gazetede Yayımlanmıştır.

taraf olanlar ile hizmetten yararlananlar, aralarında zımnen dahi olsa irtibat olduğu tespit olunanların müteselsilen sorumlu olacağı belirtilmiş olup;

- Mal tesliminde alım satıma taraf olanlar,
- Hizmet ifalarında hizmetten yararlananlar,

Bu safhadaki işlem bedeli üzerinden hesaplanan katma değer vergisi ile sınırlı olmak üzere hazineye intikal etmeyen katma değer vergisinden müteselsilen sorumlu olacaklardır⁵⁵³. Bu sorumluluk kapsamında intikalen ödenecek olan vergi aslı için maddede belirtildiği üzere asıl mükellefe rücu edilebilirken, ceza ve gecikme faiz ve zamları için rücu söz konusu olmayacaktır.

Bize göre, bu sorumluluk oldukça ağır bir uygulamadır. Zira tevkifata tabi mal satan bir tüccar, mal satarken hesaplayıp düzenlediği faturada gösterdiği, alıcı tarafından kesilip kendisine ödenmeyen vergiyi alıcının vergi dairesine ödeyip ödemeyeceğini bilmesi mümkün değildir. Ödemediği takdirde kendisinden kesilen vergiyi intikalen tekrar devlete ödemek zorunda kalacaktır.

Genellikle ticari mal alım satımına taraf olan hem alıcı hem de satıcı yönünden sorumluluk getiren bu yasal düzenleme belki vergi tahsilatlarını olumlu etkileyecek, fakat mükelleflerde korku yaratarak ticari hayatı olumsuz etkileyecektir. Oysa modern vergicilik anlayışında mükellef ile vergi idaresinin çıkarlarının uyum içinde olması gerekmektedir⁵⁵⁴. Asıl olan vergi nedeniyle oluşan alacaklılık borçluluk ilişkisi içinde mali idarenin alacağını almaya çalışırken mükelleflerin içine düşeceği durumu göz önünde bulundurması gereğidir. Aksi halde ekonominin çarkları iyi işlemeyecek vergi kaynakları kuruyacaktır⁵⁵⁵.

⁵⁵³ UFUK, a.g.m., s. 13.

⁵⁵⁴ Zeynep ARIKAN, **Demokratik Gelişim Sürecinde Vergilendirme yetkisinin Kullanımı ve Sınırları (Türkiye Analizi)**, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), D.E.Ü.S.B.E., İzmir, 2007, s. 217.

⁵⁵⁵ ARIKAN, a.g.t., s. 217.

c) Zirai Ürün Alımından Doğan İntikal

Vergi Usul Kanununun 11 inci maddesinin 6 ncı fıkrası ile Maliye Bakanlığına zirai ürünlerin (işlenmiş olanlar dahil) alım ve satımına aracılık eden kuruluşlar ile Ticaret Borsalarını bu mahsullerin satın alınması sırasında yapılacak vergi tevkifatından müteselsilen sorumlu tutmaya yetki verilmiş ve Bakanlık bu konudaki yetkisini kullanarak yayımladığı tebliğlerle çiftçilerden zirai ürün alımında yapılacak tevkifata ait usul ve esasları düzenlemiştir. Bu konuda önceden yayımlanan bazı tebliğler 164 seri nolu gelir vergisi genel tebliği ile yürürlükten kaldırılmış ve daha sonra yayımlanan 175, 185 ve 202 seri nolu tebliğlerle uygulamaya yön vermeye devam edilmiştir.

Bakanlıkça gelir vergisi genel tebliğleri ile yapılan düzenlemelerle zirai ürünlerin alım bedelleri üzerinden yapılacak gelir vergisi tevkifatı konusunda uyulacak esaslar ve müteselsil sorumlulukla ilgili olarak belirlenen esaslarına göre⁵⁵⁶;

- Destekleme alımı yapan kamu kurum ve kuruluşları,
- Destekleme alımı yapmayan ancak, zirai ürün işleyen veya üretim yapmamakla birlikte zirai ürün alım satımında bulunan kamu kurum ve kuruluşları,
- Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesine göre tevkifat yapmak zorunda olan gerçek ve tüzel kişilerle, kamu kurum ve kuruluşları,
- Zirai ürün ihraç eden ihracatçılar,
- Kiraladıkları sınai işletmelerde işlemek üzere zirai ürün alanlar,
- Emanet usulü ile zirai ürün alımı yapanlar,

Gerek çiftçilerden gerekse çiftçi dışındaki kişi ve kuruluşlardan yapacakları zirai ürün alımları için yaptıkları ödemelerden (avans olarak ödenenler dahil) Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinde belirtilen oranlarda (Hayvanlar ve bunların mahsulleri ile kara ve su avcılığı mahsulleri için %2, diğer ziraî mahsuller için %4, ticaret borsasında tescil ettirilerek alınanlar için sırasıyla %1, %2) gelir vergisi

⁵⁵⁶ ÖZBALCI, (2004) a.g.e., ss. 216, 220.

tevkifatı yapmak zorundadırlar. Bu tevkifatın yapılmaması halinde, ürünü çiftçiden satın alanın sorumluluğu olmakla birlikte, bu ürünün daha sonraki safhalarda alım-satımına taraf olanlar da tevkif yoluyla ödenmeyen vergi ile buna bağlı ceza, gecikme faizi ve gecikme zammından müteselsilen sorumlu olacaklardır.

164 Seri nolu gelir vergisi genel tebliğine⁵⁵⁷ göre, bu konuda müteselsil sorumluluğun belirlenmesi için vergi inceleme yetkisini haiz inceleme elemanlarınca inceleme yapılması ve vergi dairesince gerekli tarhiyatın düzenlenecek raporla belirlenen sorumlular adına yapılması gerekmektedir. Bu şekilde müteselsil sorumluluk kapsamında adlarına ikmalen veya re'sen tarh edilen vergi, ceza ve zamlar sorumlulara intikal etmiş olacaktır. Madde metninde de belirtildiği gibi bu şekilde ödenen vergi asılları için asıl mükelleflere rücu edilebilecek ancak bunların ceza, faiz ve zamları için rücu etme imkanı olmayacaktır⁵⁵⁸.

d) KDV Tevkifatından Doğan İntikal

Vergi Usul Kanununun vergi kesenlerin sorumluluğunu düzenleyen 11 inci maddesi ile verilen vergi tevkifatı ile ilgili düzenleme yetkisini Katma Değer Vergisi yönünden de en geniş şekilde kullanan Maliye Bakanlığı, yayımladığı çok sayıdaki Katma Değer Vergisi Genel Tebliği ile katma değer vergisinde tevkifat ve müteselsil sorumluluğa ilişkin usul ve esasları belirleyen birçok düzenleme yapmıştır.

Katma değer vergisindeki sorumluluk ve Vergi Usul Kanunundaki vergi kesenlerin sorumluluğuna ilişkin hükümlere göre yapılan katma değer vergisi tevkifatı ile ilgili sorumluluk hallerinin amacı vergi alacağının güvence altına alınması, vergilendirmenin her aşamasında belge düzenin işletilerek haksız vergi indiriminin önüne geçilerek verginin hazineye intikalinin sağlanması olarak belirtilebilir.

⁵⁵⁷ 164 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği, 15.09.1990 tarih ve 2066 Sayılı Resmi Gazetede Yayımlanmıştır.

⁵⁵⁸ BİLİCİ, a.g.e., s. 53.

Maliye Bakanlığının katma değer vergisinde tam veya kısmi vergi tevkifatı ve sorumluluğu konusunda yayımladığı 32 adet katma değer vergisi genel tebliği ile belirlediği esaslar ve tevkifat konuları, tevkifat sorumlusu, tevkifat oranı ve tebliğ nosu itibariyle tablo olarak aşağıdaki gibidir⁵⁵⁹;

Tablo 4 : Sorumluluk Türlerine Göre KDV Tevkifat Oranları

	Sorumluluk ve Tevkifata İlişkin İşlemin Konusu	Tevkifat Sorumlusu	Tevkifat Oranı %	Tebliğ No
1	Dar mükellefiyet kapsamında yurtdışından sağlanan hizmetler	Yurt içinde hizmetten yararlananlar	100	15
2	Telif hakları (GVK Md.18)	İşleme taraf olanlar	100	19
3	Kiralama işlemlerinde	Kiracılar	100	30
4	Reklam verme işlemleri	Reklam verenler	100	30
5	Fason tekstil ve konfeksiyon işleri	İşleri yaptıranlar	1/2	51-107
6	Akaryakıt teslimleri	İşleme taraf olanlar	90	68
7	Sınır Ticareti ile dar mükellefin İthal ettiği malların satışı	İşleme taraf olanlar	100	83
8	Yapım işleri, mimarlık, mühendislik ve proje hizmetleri	İşleme taraf olanlar	5/6	89
9	Temizlik, bahçe ve çevre bakım hizmetleri	Hizmetleri yaptıranlar	1/2	89
10	Özel güvenlik hizmetleri	İşleme taraf olanlar	4/5	89
11	Makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtların tadil, bakım ve onarım hizmetleri	Kamu kurum ve kuruluşları	1/3	89
12	Her türlü yemek servisi hizmetleri	Kamu kurumları	1/2	89
13	Danışmanlık ve denetim hizmetleri	Kamu kurumları	1/2	89
14	İş gücü hizmetleri	Hizmet satın alanlar	90	96
15	Basit usulde mal teslimi	Malı teslim edenler	1/2	73
16	Bakır, alüminyum, çinko teslimleri	İşleme taraf olanlar	90	96-104
17	Pamuk, tiftik, yün, yapağı, deri teslimleri	İşleme taraf olanlar	90	108
18	Hurda malzeme teslimleri	İşleme taraf olanlar	90	51-86
19	Büyük ve küçükbaş hayvan eti teslimleri	Kamu kurumları	1/2	108
20	Yapı denetim hizmetleri	Ödemeyi yapanlar	1/2	91

Kaynak: DEĞER, a.g.e., s. 307.

⁵⁵⁹ DEĞER, a.g.e., s. 307.

Mal veya hizmet alımında malı satan veya hizmeti yapana ödenmeyerek alıcı tarafından sorumlu sıfatıyla kesilen ve satıcının düzenlediği faturada gösterilen katma değer vergilerinin tamamı 2 nolu katma değer vergisi beyannamesi ile tevkiyatı yapan sorumlu tarafından beyan edilerek vergi dairesine ödenecektir. Bu tevkiyatın yapılmaması ve sorumlu sıfatıyla ödenmemesi halinde konuyla ilgili olarak yayımlanan 70 nolu katma değer vergisi genel tebliğinde⁵⁶⁰ belirtildiği gibi;

- Mal teslimlerinde alım satıma taraf olanlar, hizmet ifalarında hizmetten yararlananların bu safhadaki işlem bedeli üzerinden hesaplanan katma değer vergisi ile sınırlı olarak hazineye intikal etmeyen katma değer vergisinden,

- Alım satıma taraf olmamak veya hizmetten yararlanmamakla birlikte aralarında doğrudan veya hisimlik nedeniyle yada sermaye, organizasyon veya yönetime katılmak veya menfaat sağlamak suretiyle dolaylı olarak ilişki bulunduğu vergi inceleme raporunda açıkça belirtilenler ise bu çerçevede hazineye intikal etmeyen katma değer vergisinin tamamından,

Müteselsilen sorumlu olacaklar ve tevkiyat yapılarak ödenmeyen katma değer vergileri ile buna ait ceza, gecikme faizi ve gecikme zamları vergi dairesince adlarına yapılacak ikmalen veya re'sen tarhiyatlar üzerine sorumlulara intikal edecektir. Tevkifata dayanan sorumluluk nedeniyle ödenecek vergi asılları için Vergi Usul Kanununun 11 inci maddesi uyarınca asıl vergi mükellefine rücu edilebilirken, ceza, gecikme faizi ve zamları için rücu mümkün olmayacaktır.

⁵⁶⁰ 70 Seri Nolu, Katma Değer Vergisi Genel Tebliği, 10.09.1998 tarih, 23459 Sayılı Resmi Gazetede Yayımlanmıştır.

9- Belgesiz Mal Bulundurulması ve Hizmet Alınması Halinde Vergi

Borcu İntikali

a) Katma Değer Vergisi Yönünden Vergi Borcu İntikali

Katma Değer Vergisi Kanununun vergi sorumluluğu başlıklı 9 uncu maddesinin iki numaralı bendiyle, vergi mükellefleri nezdindeki vergi denetimleri sırasında, yapılacak olan fiili yada kaydi envanterlerde belgesiz mal bulundurduğu veya belgesiz hizmet satın aldığı tespit edilenler için bu alışlar nedeniyle ziya uğratılan katma değer vergisinden dolayı sorumluk getirilmiş ve ziya uğratılan verginin belgesiz mal ve hizmet satın alanlardan aranacağı belirtilmiştir. Ancak belgesiz mal veya hizmeti satanlara vergi inceleme raporuna istinaden Katma Değer Vergisi tarhiyatı yapıldığı takdirde belgesiz mal bulundurandan ayrıca vergi ve ceza aranmayacaktır⁵⁶¹.

Bu hüküm belgesiz mal ve hizmet dolaşımının önlenmesi bakımından etkili ve caydırıcı bir müeyyideye duyulan ihtiyaç üzerine getirilmiş⁵⁶² bir uygulamadır. Ancak belge düzeninin tam anlamıyla yerleştirilmesi için bu tür cezai tedbirler yeteli olmayıp, belge düzeni ancak alıcı ile satıcının devlete karşı çıkar birliği içinde olmaktan uzaklaştırılıp, çıkar ayrılığına dayalı bir sisteme kavuşturulması ile mümkündür⁵⁶³. Katma değer vergisinin başarılı bir şekilde uygulanması ve indirim mekanizmasının çalışabilmesi sağlıklı bir belge düzeninin işlerliğine bağlıdır⁵⁶⁴.

Belgesiz mal bulunduran veya hizmet satın aldığı tespit edilenlere bunlarla ilgili belgeleri 10 gün içinde ibraz etmeleri için süre verilecek ve bu belgeleri verilen sürede ibraz edemeyen mükellefler adına belgesiz mal yada hizmetlerin tarihindeki

⁵⁶¹ DOĞAN, a.g.m., s. 65.

⁵⁶² Nuriye DİNÇELİ, “Belgesiz Mal Bulunduran veya Hizmet Satın Alanların KDV Sorumluluğu”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 248, Mayıs, 2009, s. 65.

⁵⁶³ Mehmet TOSUNER, “Vergi Kayıp ve Kaçaklarına İlişkin Görüş ve Öneriler”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 85, Ekim, 1995, s. 67.

⁵⁶⁴ Mehmet Timur UFUK, “Katma Değer Vergisi Tevkifatında Mütessesil Sorumluluk”, **Vergi ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi**, Sayı: 225, Temmuz 2009, s.11.

emsal bedeli üzerinden re'sen katma değer vergisi tarh edilecek ve ayrıca vergi ziyai cezası uygulanacaktır⁵⁶⁵. Böylece belgesiz malı veya hizmeti satan kişi tarafından hazineye ödenmesi gereken katma değer vergisi, belgesiz mal bulunduran yada hizmet satın alan kişiye intikal edecektir. Buradaki intikal vergi kesenlerin sorumluluğuna dayanan bir intikal olmadığı ve ödenen vergi indirilecek vergi olarak dikkate alınacağı⁵⁶⁶ için ödenecek vergi ve ceza konusunda rücu imkanı olmayacaktır.

b) Özel Tüketim Vergisi Yönünden Vergi Borcu İntikali

Özel Tüketim Vergisi Kanununun mükellef ve vergi sorumlusu başlıklı 4 üncü maddesinin 3 üncü bendinde Katma Değer Vergisi Kanunundaki hüküm doğrultusunda 5766 sayılı kanunla 2008 yılında yapılan düzenleme ile, vergi denetim elemanları tarafından yapılan fiilî veya kaydi envanter sırasında Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli listelerdeki malların belgesiz olarak bulundurulduğunun tespiti halinde, belgesiz mal bulunduran mükelleflere, bu malların alış belgelerinin ibrazı için tespit tarihinden itibaren 10 günlük bir süre verileceği, bu süre içinde alış belgelerinin ibraz edilememesi halinde, belgesi ibraz edilemeyen malın tespit tarihindeki emsal bedeli üzerinden hesaplanan özel tüketim vergisinin, mal alışını belgeleyemeyen mükellef adına re'sen tarh edileceği hüküm altına alınmıştır. Bu şekilde tarh edilecek özel tüketim vergisinin, asgari maktu vergi tutarına göre hesaplanacak vergiden az olamayacağı ve bu tarhiyata vergi ziyai cezasının da uygulanacağı belirtilmiştir. Konunun sadece fiili yada kaydi envantere dayandırılması, diğer yöntemlerle özel tüketim vergisine tabi mal aldığının tespiti halinde sorumlu sıfatıyla vergi tarhı mümkün görülmemektedir⁵⁶⁷.

⁵⁶⁵ DİNÇELİ, a.g.m., s. 68.

⁵⁶⁶ Oluş ÖZBALCI, **Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Nisan, 2007, s. 258.

⁵⁶⁷ Ramazan IRMAK, Nevzat ÖZTÜRK, "ÖTV'ye Tabi Belgesiz Mal Bulundurduğu Tespit Edilenlerden Sorumlu Sıfatıyla ÖTV İstenmesi", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Temmuz, 2008, Sayı: 55, s. 131.

Burada da katma değer vergisi kanununda olduğu gibi, özel tüketim vergisine tabi belgesiz mal bulundurduğu tespit edilenlere bu mallarla ilgili belgeleri ibraz etmeleri için 10 günlük süre verilecek ve bu belgeleri verilen sürede ibraz edemeyen mükellefler adına belgesiz malın tespit tarihindeki emsal bedeli üzerinden re'sen özel tüketim vergisi tarh edilecek ve ayrıca vergi ziyayı cezası uygulanacaktır. Böylece belgesiz malı satan kişi tarafından hazineye ödenmesi gereken özel tüketim vergisi, belgesiz mal bulunduran kişiye intikal edecektir. Buradaki intikal, vergi kesenlerin sorumluluğuna dayanan bir intikal olmadığı için ödenecek özel tüketim vergisi ve ceza konusunda rücu imkanı olmayacaktır.

10- Karnesiz Hizmet Erbabı Çalıştırılmasından Doğan Vergi Borcu İntikali

Basit usulde vergilendirilen ticaret, sanat ve meslek erbabı ile götürü gider usulünü seçen gayrimenkul sermaye iradı sahipleri, yanında çalıştırdıkları işçilerin vergi karnelerini zamanında almalarını ve karneye yazılarak tahakkuk eden vergileri zamanın ödemelerini sağlamakla sorumlu tutulmuşlardır⁵⁶⁸. Burada bahsi geçen hizmet erbabı Gelir Vergisi Kanununun 64 üncü maddesindeki “diğer ücret” gelirini elde eden kişidir. Bu kişi, aynı vergilendirme dönemi içinde birden fazla işverenin yanında vergi karnesini almadan ve vergisini ödemediği çalışmışsa işverenlerin hepsi ilgili vergi dairesine karşı müteselsilen sorumludurlar. Ancak böyle bir durumda uygulama, verginin tamamının vergi karnesiz çalışmanın yapıldığı tespit edilen işverene intikal ederek ondan alınması şeklindedir⁵⁶⁹.

Bilindiği gibi mevcut vergi sistemimize göre gelir vergisi mükellefleri gerçek usulde ve basit usulde olmak üzere iki şekilde vergilendirilmektedir. Gerçek usulde vergilendirilen ticari, zirai ve mesleki kazanç sahiplerinin yanlarında çalıştırdıkları işçilere yaptıkları gerçek ücret ödemeleri üzerinden gelir vergisi kanununun 94 üncü maddesi uyarınca vergi tevkifatı yapılmakta, kaynakta ödeme yani tevkifat

⁵⁶⁸ ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, a.g.e., s. 84.

⁵⁶⁹ Ali UYSAL, Nurettin EROĞLU, **Açıklamalı ve İctihatlı Vergi Usul Kanunu**, Kendi Yayını, Ankara, 2005 s. 34.

yöntemi⁵⁷⁰ ile tevkif edilen vergiler işveren tarafından verilen muhtasar beyanname ile beyan edilerek ödenmektedir.

Basit usule tabi olan ticaret ve sanat erbabının yanında çalışan işçiler ile götürü gider esasını tercih eden gayrimenkul sermaye iradı sahiplerinin yanında çalıştırdıkları işçilerin vergileri ise, Gelir Vergisi Kanununun 64 üncü maddesine göre takvim yılı başında 16 yaşından büyükler için geçerli olan asgari ücretin yıllık brüt tutarının % 25'i olarak hesaplanarak, Vergi Usul Kanununun 247 inci maddesine göre almak zorunda oldukları karnelerine yazılmak suretiyle tahakkuk ettirilir. Tahakkuk eden bu vergiler Gelir Vergisi Kanununun 118 inci maddesine göre yarısı şubat, kalan yarısı da ağustos ayı içinde olmak üzere iki taksitte ödenmektedir.

Bu konuda Vergi Usul Kanununun karnesiz hizmet erbabı çalıştıranların sorumluluğu başlıklı 251 inci maddesinde, bu işçilerin karne almasının ve vergilerinin ödemesinin sağlanması konusunda işverenler sorumlu tutulmuştur. Maddeye göre, kazançları basit usulde tespit edilen ticaret erbabı ile götürü gider usulünü kabul eden gayrimenkul sermaye iradı sahipleri, yanlarında çalışan hizmet erbabının, kanunun tayin ettiği süre içinde karne almalarını ve karnelerinde yazılı vergilerini ödemelerini temin etmeye mecburdurlar. Bu mecburiyete riayet edilmediği takdirde;

(a) Zamanında karne almamış veya vergisini tarh ettirmemiş olan hizmet erbabının vergisi işveren adına tarh edilecek ve vergi cezası da aynı kimse adına kesilerek ondan tahsil olunacaktır. Bu fıkra hükmüne göre tarh edilen vergi ve kesilen ceza, işverene ihbarname ile tebliğ edilecektir.

(b) Karnesini zamanında almış ve vergisini tarh ettirmiş olan hizmet erbabının zamanında ödenmemiş olan vergisi ve gecikme zammı da yanında çalıştığı tespit edilen işverenden tahsil olunacaktır.

Buna göre, basit usule tabi olan ticaret ve sanat erbabı ile götürü gider esasını tercih eden gayrimenkul sermaye iradı sahipleri, yanında çalıştırdıkları işçilerin

⁵⁷⁰ Özgür ÖZKAN, “Vergi Kanunlarına Göre Gerçek Ücretlerden Daha Düşük Tutarda Asgari Ücret Beyan Edilmesi Durumunda İşverenlerin Sorumluluğu”, **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı: 105, Haziran 2008, s. 56.

zamanında vergi karnelerini almalarını ve vergilerini zamanında ödemelerini sağlamadıkları takdirde bu vergiler ile vergi cezaları adlarına düzenlenecek ihbarname ile tebliğ edilerek işverene intikal edecek ve kendilerinden tahsil edilecektir. İşverenler bu şekilde ödedikleri vergiler için asıl mükelleflere rücu edebilirken, bunların cezaları ve gecikme zamları kendi üzerlerinde kalacaktır.⁵⁷¹

11- Mali Müşavirlik Hizmetlerinde Vergi Borcu İntikali

Serbest muhasebeci mali müşavirlik ve yeminli mali müşavirlik meslek mensupları 3568 sayılı kanunla getirilmiş kanunda gösterilen işleri yapan, serbest meslek faaliyetinde bulunan kişilerdir. Kanunda, serbest muhasebecilik ve yeminli mali müşavirlik kanunu hükümlerine göre meslek icrasına hak kazananlara, serbest muhasebeci malî müşavir veya yeminli malî müşavir denileceği belirtilmiştir.

Kanunda serbest muhasebeci mali müşavirliğin konusu, gerçek ve tüzelkişilere ait teşebbüs ve işletmelerin;

(a) Genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince, defterlerini tutmak, bilanço kâr-zarar tablosu ve beyannameleri ile diğer belgelerini düzenlemek ve benzeri işleri yapmak,

(b) Muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, malî mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak,

(c) Yukarıdaki bentte yazılı konularda, belgelerine dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapmak, malî tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapmak,

Yeminli malî müşavirlik mesleğinin konusu ise; yukarıda (b) ve (c) bentlerinde yazılı işleri yapmanın yanında kanunun 12 nci maddesine göre çıkartılan

⁵⁷¹ UYSAL, EROĞLU, (2005), a.g.e., s. 33.

yönetmelik çerçevesinde tasdik işlerini yapmak, olarak sayıldıktan sonra, yeminli malî müşavirlerin muhasebe ile ilgili defter tutamayacakları, muhasebe bürosu açamayacakları ve muhasebe bürolarına ortak olamayacakları belirtilmiştir.

Serbest muhasebeci mali müşavirlerle yeminli mali müşavirlerin vergisel sorumlulukları 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ile bu kanunlarda verilen yetkiye dayanarak Maliye Bakanlığınca yayımlanan yönetmelik ve tebliğlerle düzenlenmektedir.

Serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirlerin mesleki faaliyetlerine bağlı vergisel sorumlulukları Vergi Usul Kanununun mükerrer 227 nci maddesinde aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir.

“(1) Vergi beyannamelerinin 3568 sayılı Kanuna göre yetki almış serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavirler tarafından da imzalanması mecburiyetini getirmeye, bu mecburiyeti beyanname çeşitleri, mükellef grupları ve faaliyet konuları itibariyle ayrı ayrı uygulamaya,

(2) Vergi kanunlarında yer alan muafiyet, istisna, yeniden değerlendirme, zarar mahsubu ve benzeri hükümlerden yararlanılmasını Maliye Bakanlığınca belirlenen şartlara uygun olarak yeminli malî müşavirlerce düzenlenmiş tasdik raporu ibraz edilmesi şartına bağlamaya ve bu uygulamalara ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.

Yukarıdaki fıkra hükümlerine göre beyannameyi imzalayan veya tasdik raporunu düzenleyen meslek mensupları, imzaladıkları beyannamelerde veya düzenledikleri tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi ziyana bağlı olarak salınacak vergi, ceza, gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulurlar.”

Yeminli mali müşavirlerin sorumluluğu ile ilgili benzer bir hüküm, 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun tasdik ve tasdikten doğan sorumluluk başlıklı 12 nci maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre yeminli malî müşavirler yaptıkları tasdik doğruluğundan sorumludurlar. Yaptıkları tasdik doğru olmaması halinde, tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere, ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve

müteselsilen sorumlu olurlar. Yeminli malî müşavirler yaptıkları tasdikin kapsamını düzenleyecekleri raporda açıkça belirtirler⁵⁷².

Vergi beyannamelerinin serbest muhasebeci ve serbest muhasebeci mali müşavirlerce imzalanması hakkında 4 nolu tebliğe göre⁵⁷³;

Serbest muhasebeci ve serbest muhasebeci mali müşavirler mükellef tarafından kendilerine ibraz edilen belgelerin yasal süresi içinde muhasebe sistemi uygulama genel tebliğleri ile genel muhasebe kurallarına uygun ve doğru olarak kanuni defterlere kaydedilmesinden ve mali tablolara aktarılmasından sorumludurlar. Meslek mensupları bilerek kullandıkları veya harici araştırmayı gerektirmeden sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olduğu anlaşılabilen belgelerden de sorumlu olacaklardır.

Miktar ve tutar itibariyle işletmenin faaliyet konusu veya iş hacmiyle mütenasip olmayan belgeler ile ticari örf ve teamüle uygun olmayan belgeler, meslek mensuplarının sorumluluğu kapsamındadır. Böyle bir belgenin varlığı halinde, meslek mensubu bunun doğruluğunun tespitini mükelleften isteyebilir. Mükellefin bir tespitte bulunmaması veya bu konuda meslek mensubunun ikna olmaması halinde keyfiyet meslek mensubunca beyanname verme süresi sonuna kadar ilgili vergi dairesine yazılı olarak bildirilecektir. Bu bildirimle birlikte meslek mensubunun bu belgelere ait sorumluluğu ortadan kalkacaktır.

Sorumluluğun tespitinde yukarıda belirtilen sorumlulukla bağlantılı olarak ortaya çıkan vergi ziyanının varlığı yeterli olacaktır. Örneğin sehven dahi olsa yevmiye defterinde yer alan bir toplamı yanlış aktararak veya bir yevmiye işlemi yanlış hesaba kaydederek vergi ziyana sebebiyet veren meslek mensubu ziyaa uğratan bu vergi, ceza ve gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olacaktır.

Vergi denetim elemanlarınca yapılan incelemelerde bir matrah ve matrah farkı ortaya çıktığı takdirde, denetim elemanlarının beyannameyi imzalayan meslek mensubunun sorumluluk tespitini yapması ve düzenleyecekleri raporda matrah farkı

⁵⁷² TEKİN, ÇELİKKAYA, a.g.e., 65.

⁵⁷³ Maliye Bakanlığı, 4 Seri nolu SMMM tb., 29.06.1997 tarih , 23034 Sayılı Resmi Gazetede Yayımlanmıştır.

ile meslek mensubu arasındaki ilişkiyi açıkça ortaya koyması ve sorumlu olup olmadığını düzenleyecekleri raporda belirtmesi gerekmektedir. Düzenlenecek raporlar gereği için melek mensubunun bağlı olduğu vergi dairesine ve disiplin cezası yönünden de meslek odasına gönderilecektir⁵⁷⁴.

Maliye Bakanlığınca yayınlanan muhtelif serbest muhasebecilik mali müşavirlik ve yeminli mali müşavirlik tebliğleri ile de yeminli mali müşavirlerin sorumlulukları belirlenmiştir. Yeminli mali müşavirler çalışma konuları ile ilgili olarak inceledikleri ve sonunda tasdik raporu düzenledikleri konu ve belgelerin gerçeği yansıtmaması ve doğru olmaması halinde ziyaa uğratılacak vergiler ve kesilecek cezalardan ve hesaplanacak gecikme faizlerinden mükellefler ile birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulurlar⁵⁷⁵.

Maliye Bakanlığı vergi denetim elemanlarınca yapılacak vergi incelemesi sonucunda bir matrah ve matrah farkı ortaya çıktığı takdirde, denetim elemanları, yeminli mali müşavirlerin sorumluluklarının tespiti amacıyla bulunan matrah ve vergi farkı ile yeminli mali müşavirin sorumluluğu arasındaki ilişkiyi, inceleme raporunda net bir şekilde ortaya koyacaklardır. Yeminli mali müşavirin sorumlu tutulması gereken bir durum tespit edilmesi halinde inceleme raporunun bir örneği Gelir İdaresi Başkanlığına, serbest muhasebeci mali müşavir hakkında düzenlenen rapor ise meslek mensubunun bağlı olduğu vergi dairesine ve disiplin cezası yönünden de meslek odasına gönderilecektir⁵⁷⁶.

Serbest muhasebeci mali müşavirlerle yeminli mali müşavirlere vergi borcu intikali sonucunu doğuran sorumlulukları Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ve Vergi Usul Kanunu ile bu kanunlarla verilen yetkiye dayanarak Maliye Bakanlığınca yayımlanan yönetmelik ve muhtelif tebliğlerle düzenlenmiş bulunmaktadır.

Serbest muhasebeci mali müşavirler ve yeminli mali müşavirlerin yaptıkları mesleki faaliyetlerle ilgili vergisel sorumlulukları;

- ✓ Bir vergi mükellefi hakkında inceleme yapılması,

⁵⁷⁴ Hesap Uzmanları Kurulu a.g.e., ss. 963 - 964.

⁵⁷⁵ TEKİN, ÇELİKKAYA, a.g.e., s. 67.

⁵⁷⁶ Hesap Uzmanları Kurulu a.g.e., s. 966.

- ✓ İncelemede bir matrah veya matrah farkı ortaya çıkması,
- ✓ İnceleme elemanınca meslek mensubunun sorumlu bulunması,
- ✓ Matrah farkı ile meslek mensubu sorumluluğu arasında ilişki olması ve bu ilişkinin düzenlenecek raporda ortaya konması,

- ✓ Rapora dayanılarak yapılacak vergi ve ceza tahakkukunun kesinleşmesi,

üzerine ortaya çıkacak ve bu şekilde yapılan bir vergi incelemesine dayanan tarhiyata göre meslek mensubunun bağlı olduğu vergi dairesince takibata vergi ve ceza tahakkukunun kesinleşmesinden sonra başlanacaktır. Vergi dairesinin meslek mensubu ile ilgili takibatı tahakkuku kesinleşen verginin müşterek ve müteselsil sorumluluk sıfatıyla kendisinden tahsiline yönelik olacak ve böylece tahsil edilecek vergi borçları meslek mensubuna intikal etmiş olacaktır. Mükellefin tek taraflı tasarrufu sonucu kesinleşen ve meslek mensubu tarafından ödenen vergi ve cezalar için mükellefe rücu edilebilecektir⁵⁷⁷.

12- Teminattan Doğan Vergi Borcu İntikali

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanunun 9 uncu maddesinde Vergi Usul Kanununun 344 üncü maddesinde sayılan vergi ziyai cezası kesilmesini gerektiren haller ile 359 uncu maddede sayılan kaçakçılık suçlarına temas eden bir vergi alacağının salınması için gerekli işlemlere başlanıldığı takdirde, vergi incelemesine yetkili memurlarca yapılan ilk hesaplara göre belirtilen miktar üzerinden vergi dairesince teminat istenebilecektir.

Teminat istenmesi halinde, kanunun 10 uncu maddesinde belirtilen aşağıdaki değerler teminat olarak kabul edilmektedir⁵⁷⁸;

(a) Para,

(b) Bankalar tarafından verilen süresiz teminat mektupları,

⁵⁷⁷ Hesap Uzmanları Kurulu, a.g.e., s. 967.

⁵⁷⁸ CANDAN, a.g.e., s. 85.

(c) Hazine Müsteşarlığınca ihraç edilen devlet iç borçlanma senetleri (hazine bonusu ve devlet tahvilleri) veya bu senetler yerine düzenlenen belgeler,

(d) Bakanlar Kurulu tarafından tespit edilecek milli şirketlerin hisse senetleri ve tahvilleri (Bu hisse senetleri ve tahviller, teminatın kabul edilmesine en yakın borsa cetvelleri üzerinden % 15 noksanıyla değerlendirilir.),

(e) Amme borçlusu veya borçlular lehine üçüncü şahıslar tarafından gösterilen ve alacaklı amme idarelerince haciz varakalarına istinaden haczedilen menkul ve gayrimenkul mallar.

Vergi borcuna karşılık teminat olarak gösterilen ve vergi dairesince teminat olarak kabul edilen bu değerlerden (a), (c) ve (d) sıralarında gösterilenler borçlu mükellefin kendisine ait değerlerdir. (b) sırasında gösterilen teminat mektupları bankalar tarafından verilirken, (e) sırasındaki menkul ve gayrimenkuller ise vergi borçlusu mükellefin kendisine ait olabildiği gibi, borçlu lehine üçüncü şahıslar tarafından da gösterilebilmektedir.

Karşılığında bankalar tarafından düzenlenmiş teminat mektubu veya üçüncü kişilere ait menkul veya gayrimenkul teminat olarak gösterilmiş vergi borçlarının ödenmemesi halinde, bu teminat sahiplerinden borcun ödenmesi istenecek ve ödenmemesi halinde teminat paraya çevrilerek alacak tahsil edilecek ve bu yolla da vergi borcu teminat sahiplerine intikal etmiş olacaktır.

a) Teminat Mektubuna Dayalı Bankaya Vergi Borcu İntikali

Yukarıda belirtildiği gibi Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanununun 10 uncu maddesine göre bankalar tarafından verilen teminat mektupları da vergi borcuna teminat olarak kabul edilmektedir.

Vergi borçlusu tarafından bir bankadan alınarak vergi dairesine verilen süresiz banka teminat mektubunda (Ek-1), vergi borcunun mükellefçe ödenmemesi

halinde ilgili banka tarafından ödeneceği müşterek müteselsil borçluluk ve sorumluluk altında taahhüt edilmektedir⁵⁷⁹.

Vergi borcu mükellef tarafından ödenmediği takdirde, vergi dairesi teminat mektubunu veren bankadan vergi alacağını tahsil edecek ve vergi borcu bankaya intikal etmiş olacaktır. Banka, asıl vergi borçlusunu ile olan bağlantısı ve garantileri kapsamında vergi dairesine ödediği tutarların asıl mükelleften tahsili için rücu veya kendisine verilen teminatları paraya çevirerek tahsil etme yoluna gidebilecektir.

b) Teminat Gösterilen Menkul veya Gayrimenkul Sahibi Üçüncü Kişiyeye Vergi Borcu İntikali

Vergi borcu nedeniyle Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 9 uncu maddesi uyarınca teminat istenmesinin sonucu olarak mükellef veya sorumluların tahakkuk eden veya edecek olan bütün borçları için ihtiyati haciz de uygulanması gerekmektedir⁵⁸⁰.

Vergi borçlusunu mükellefin borcu için, mükellef lehine üçüncü kişiler tarafından kanununun 10 uncu maddesi uyarınca teminat gösterilmesine ilişkin esaslar Gelir İdaresi Başkanlığının Seri:A, Sıra:1 nolu tahsilat genel tebliğinde açıklanmıştır⁵⁸¹. Tebliğe göre; menkul veya gayrimenkul malların teminat olarak alınmasında, üçüncü kişinin bu iradesini açık bir şekilde gösteren imzalı muvafakat yazısını tahsil dairesine bizzat getirmesi, bizzat kendisi tarafından getirilmemesi halinde, üçüncü şahıs tarafından imzalanmış ve noter tarafından onaylanmış bir örneğinin tahsil dairesine gönderilmesi gerekmektedir.

Muvafakat yazısında, alacaklı tahsil dairesinin ismi, borçlunun adı, soyadı/unvanı, T.C. Kimlik/Vergi Kimlik Numarası, borcun türü, dönemi, tutarı, teminatın asli ve fer'i alacakları kapsamak üzere ve 6183 sayılı Kanununun 10 uncu

⁵⁷⁹ http://www.alomaliye.com/kdv_tebliğleri/kdv_28_eki.htm. (Erişim Tarihi: 18.07.2009)

⁵⁸⁰ Recep BEYAZKILIÇ ve diğerleri, **6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, Arıkan Basım Yayıncılık, 2006, s. 46.

⁵⁸¹ Bkz. Gelir İdaresi Başkanlığının a.g.tb. (Seri: A, Sıra No: 1)

maddesinin beş numaralı bendi gereğince teminat olarak verildiği, teminat olarak gösterilen menkul ve/veya gayrimenkul malın özellikleri belirtilecek ve malın teşhisine yarayacak belge fotokopileri de eklenecektir.

Bu şekilde muvafakat yazısı alındıktan sonra, haciz varakasına istinaden mal gayrimenkul ise tapu müdürlüğüne haciz tebliğ edilmek, menkul mal ise haciz tutanağı ile haczedilmek ve kanunun 82 ve 83 üncü maddelerinde gösterilen esaslar dairesinde gerekli muhafaza tedbirleri alınmak suretiyle haciz işlemleri gerçekleştirilecektir.

Üçüncü kişi tarafından bu şekilde teminat olarak gösterilen vergi borcu mükellef tarafından ödenmediği takdirde, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun teminatlı alacakların takibine ilişkin 56 ncı maddesine göre borçluya vergi dairesi tarafından yazılacak bir yazı ile borcunu 7 gün içinde ödemesi aksi halde teminatın paraya çevrileceği bildirilecektir. Ödenmediği takdirde borca karşılık olarak üçüncü kişiden alınmış olan teminat, paraya çevrilerek⁵⁸² amme alacağı tahsil edilecek ve böylece vergi borcu menkul veya gayrimenkullerini kendi iradesiyle teminat olarak gösteren üçüncü kişiye intikal etmiş olacaktır.

Kanun maddesinde bu şekilde teminat gösterdiği mallar paraya çevrilerek veya tutarını para olarak karşılayarak ödediği vergi borcu için üçüncü şahsın asıl borçluya rücu etmesi konusunda bir hüküm bulunmamaktadır. Bu nedenle kendi iradesi ile teminat gösterdiği için asıl borçlu ile aralarında çıkacak bir anlaşmazlığın özel hukuk hükümleri çerçevesinde halli gerekecektir.

13- Şahsi Kefaletten Doğan Vergi Borcu İntikali

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun şahsi kefalet başlıklı 11 inci maddesinde, 10 uncu maddeye göre teminat gösteremeyenlerin muteber bir şahsı müteselsil kefil ve müşterek müteselsil borçlu gösterebilecekleri ve bu şahsi kefalet işleminin tespit edilecek şartlara uygun olarak noterden tasdikli mukavele ile

⁵⁸² ÖZBALCI, a.g.e., (2008) s. 597.

yapılacağı, şahsi kefaleti ve şahsi kefil olarak gösterilen şahsı kabul edip etmemekte alacaklı tahsil dairesinin serbest olduğu ve amme alacağını ödeyen kefile buna dair bir belge verileceği belirtilmiştir.

Buna göre, vergi borçları için gösterilecek şahsi kefalet, tespit edilecek şartlara uygun olarak noterden tasdikli mukavele ile tesis edilecektir. Ayrıca, alacaklı tahsil dairelerince bir şahsi kefalet senedinin (EK: 2) düzenlenmesi gerekmektedir. Böylece vergi borcu için kefalet işlemi tamamlanmış olacaktır. Şahsi kefalette esas itibariyle Borçlar Kanunu hükümleri geçerlidir. Bu nedenle düzenlenecek kefalet senedine tutar yazılarak, kefilin sorumlu olacağı tutarın açıkça belirtilmesi gereği vardır⁵⁸³.

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 3 üncü maddesinde amme borçluları tabiri içinde kefil de sayılırken, ödenmeyen amme alacağının cebren tahsiline ilişkin 54 üncü maddesinde de, cebren tahsil şekillerden biri olarak borçlu teminat göstermişse, teminatın paraya çevrilmesi veya kefilin takibi suretiyle tahsilatın yapılacağı ifade edilmiştir. Aynı kanununun 57 nci maddesinde ise, kefil oldukları vergi borçlarından dolayı kefilin takibi ile ilgili olarak, kefilin bu kanun hükümlerine göre ve aynen asıl borçluların tabi tutuldukları usullerle takip edileceğine dair özel hüküm getirilmiştir.

Şahsi kefalet uygulanan vergi borcu, asıl vergi borçlusundan ödeme müddeti içinde ödenmediği takdirde kefil, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre ve aynen asıl borçluların tabi tutuldukları usullere göre takip edilecek ve asıl amme borçlusundan takip ve tahsili gereken amme alacağı şahsi kefileden müştereken ve müteselsilen aranacaktır. Alacağın takibine asıl borçlu ile birlikte eş zamanlı olarak kefil hakkında da başlanılacaktır. Bu takibe, 6183 sayılı kanununun 56 ncı maddesine dayanılarak hazırlanan bir yazının kefile, alma haberli tebliği suretiyle başlanılacak, verilen yedi günlük süre içerisinde ödeme yapılmaması halinde, kanunun haciz tatbiki ile ilgili 62 nci ve devam eden

⁵⁸³ ÖZBALCI, a.g.e., (2008), s. 190.

maddelerine göre cebri takibat işlemi yapılacak ve kendisinden tahsil edilen vergi borcu kefile intikal etmiş olacaktır⁵⁸⁴.

Bu şekilde asıl vergi borçlusunun borcunu ödememesi veya ödeyememesi üzerine, vergi dairesi tarafından tebliğ edilen yazı üzerine kendisine intikal eden borcunu, ya normal olarak yazıda belirtilen yedi gün içinde, yada vergi dairesince hakkında aynen asıl mükellef gibi yapılan cebri takip sonucunda ödeyen kefile borcu ödediğine dair bir belge verilecektir. Kefil bu belgeye de dayanarak ödediği vergi borcu için özel hukuk hükümleri çerçevesinde adli yargı yerlerine açacağı dava ile asıl mükellefe rücu edebilecektir⁵⁸⁵.

14- Hükümsüz Sayılan Tasarruflardan Doğan Vergi Borcu İntikali

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 27, 28, 29 ve 30 uncu maddeleri vergi borçlusu mükelleflerin sahip oldukları mal ve haklar üzerinde yaptıkları bazı tasarrufları kanunen geçerli kabul etmemekte, bu tasarrufları hükümsüz saymaktadır.

Vergi borcunu ödememiş olan borçlulardan süresinde veya hapsen tazyikine rağmen mal beyanında bulunmayanlarla, malı olmadığını bildiren veya beyan ettiği malın borcunu karşılamadığı anlaşılanların geriye doğru iki yıl içinde veya ödeme süresinin başlamasından sonra yaptıkları mal bağışlamaları ve karşılıksız tasarrufları 27 nci madde gereğince hükümsüz sayılmaktadır. Bu hükümsüzlük vergi borcu olanların sadece bu borcun ödenme süresinden sonra yaptıkları ivazsız intikal tasarruflarını değil, bu süreden geriye doğru iki yıl içinde yapılan ivazsız intikal tasarruflarını da kapsamaktadır⁵⁸⁶.

Vergi borcunu karşılayacak malı bulunmayan veya bildirdiği malın değeri borcu karşılamaya yetmeyen borçlunun karşılıksız, bağış niteliğinde tasarruflarda

⁵⁸⁴ Geniş bilgi için Bkz. Gelir İdaresi Başkanlığının a.g.tb. (Seri: A, Sıra No: 1)

⁵⁸⁵ CANDAN, (2007), a.g.e., s. 88.

⁵⁸⁶ Kazım YILMAZ, **Kamu (Amme) Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Yasa**, Ce-Ka Yayınları, Aralık, 2006, s. 361.

bulunması normal bir durum değildir. Böyle bir davranış, vergi borcu nedeniyle elden çıkacak bir varlığın farklı amaçla elden çıkartılması anlamına gelir⁵⁸⁷ ve malın vergi borcuna gitmemesi için yapılmış bir tasarruf olarak düşünülür.

Geçerliliği kabul edilmeyerek hükümsüz sayılan bağışlama niteliğindeki olarak kabul edilen tasarruflar, kanunun 28 inci maddesinde;

- Üçüncü dereceye kadar kan hısımları ile eşler ve ikinci dereceye kadar sıhri hısımlar arasında yapılan ivazlı tasarruflar,
- Vergi borçlusunun satılan malı için akit tarihindeki değerinin çok altında bir bedel aldığı haller,
- Vergi borçlusunun kendisi veya üçüncü bir şahıs lehine yaşam boyu irat (gelir) veya intifa (kullanma) hakkı sağlayan akitler,

olarak belirtilmiştir. Maddenin amacı kamu alacağını korumaktır⁵⁸⁸. Bunlardan da vergi borçlusunun elindeki malın yakın akrabaları olan eşi, oğlu, kızı, annesi, babası, kardeşleri, amcası, dayısı, halası, teyzesi, kayınbabası, kaynanası, kayınbiraderi ve baldızına yapmış olduğu satışlar birinci grubu oluşturmaktadır⁵⁸⁹. Değerinin çok altında yapılan satışlarda ise değer ne olduğu kanunda belirtilmemiş olmakla birlikte bu bedelin emsal bedeli olması gerekir⁵⁹⁰. Bu tasarruflarla, vergi borçlusunun malları ile kendisine ve akrabalık yakınlığına bakılmaksızın üçüncü kişiler lehine gelir elde etmek veya kullanma hakkı sağlamak üzere tesis ettiği akitler de bağışlama kabul edilerek kanunen geçersiz sayılmıştır.

Vergi borçlarını kanunda tanınan sürede ödemeyen veya hapsen tazyikine rağmen mal beyanında bulunmayan veya malı bulunmadığını bildiren yada bildirdiği mal borcunu karşılamayanların ödeme müddetinin başladığı tarihten geriye doğru iki yıl ve bu tarihten sonra yaptıkları;

- Vergi borçlusunun önceden teminat göstermeyi taahhüt ettiği haller dışında mevcut bir borca teminat olarak yapılan rehinler,

⁵⁸⁷ ÖZBALCI, (2008), a.g.e., s. 323.

⁵⁸⁸ YILMAZ, (2006) a.g.e., s. 372.

⁵⁸⁹ CANDAN, (2007), a.g.e., s.146.

⁵⁹⁰ CANDAN, (2007), a.g.e., s.146.

- Vergi borçlusunun diğer borçlarına karşılık para ve alışılabilen ödeme araçları (Çek, senet vb.) dışında yapılan ödemeler,

- Vergi borçlusunun henüz vadesi gelmemiş bir borcu için yapılan ödemeler,

şeklindeki tasarruflar da kanunun 29 uncu maddesinde hükümsüz sayılan diğer tasarruflar olarak kanunen geçersiz kabul edilmiştir.

Kanunun 30 uncu maddesinde ise, vergi borçlusunun vergi alacağına tahsiline imkan bırakmamak amacıyla yaptığı tek taraflı muamelelerle, borçlunun amacını bilen veya bilmesi gereken kişilerle yapılan bütün işlemler tarihleri ne olursa olsun hükümsüz sayılmıştır.

Maddeler topluca değerlendirildiğinde bir tasarrufun hükümsüz olduğuna karar verebilmek için⁵⁹¹;

- Ortada ödenmemiş bir vergi borcu olmalıdır.
- Vergi borçlusunun hapsen tazyike rağmen mal bildiriminde bulunmamış veya malı bulunmadığını bildirmiş yada bildirdiği mal borcunu karşılamamış olmalıdır.
- Vergi borçlusu ivazsız bir intikal gerçekleştirmiş olmalıdır.
- İvazsız intikal veya bağış borcun ödeme süresinin başladığı tarihten geriye doğru iki yıl içinde veya ödeme süresinin başlamasından sonra yapılmış olmalıdır.

Hükümsüz sayılan ve yukarıda belirtilen tasarrufların varlığının tespiti halinde vergi dairesince bu tasarrufların iptali için dava açılacağı kanunun 24 üncü maddesinde, iptal isteminin kimlere karşı yapılacağı 25 inci maddesinde ve bu davaların açılmasındaki beş yıllık zamanaşımı süresi ise 26 ncı maddesinde hükme bağlanmıştır. Bu konuda yapılacak işlemler Gelir İdaresi Başkanlığınca geçmişte

⁵⁹¹ YILMAZ, (2006) a.g.e., ss. 360 - 361.

yayımlanan pek çok tahsilat genel tebliği ile düzenlenen birçok konuyu da kapsayan Seri: A, Sıra: 1, tahsilat genel tebliğinde açıklanmış olup, özetle aşağıdaki gibidir⁵⁹².

“İptal davalarında güdülen amaç, amme alacağını ödemeyen borçlunun yaptığı yukarıda belirtilen bütün muamelelerin hükümsüzlüğünü sağlamak ve bu yol ile amme alacağını tahsil etmektir. Açılan davalara genel mahkemelerde bakılacağı belirtildiğinden iptal davaları, iptali istenen tasarrufun değerine göre sulh hukuk veya asliye hukuk mahkemelerinde, borçlu ve borçlu ile hukuki muamelede bulunanlar veya kendilerine borçlu tarafından ödeme yapılan kimselerle, bunların mirasçıları ve kötü niyetli üçüncü şahıslar hakkında ve 5 yıllık hak düşürücü zamanaşımı süresi içinde açılacaktır.

Bu düzenlemelere göre, iptal davaları alacaklı amme idaresine alacağını tahsil olanağı sağlayan nispi nitelikte kanundan doğan şahsi davalardır. Dava kazanıldığı takdirde, bu davaya konu teşkil eden mal üzerinde vergi dairesi cebri icra yoluyla alacağını tahsil edebilme hakkını elde eder ve dava konusu gayrimenkul ise davalı üçüncü şahıs üzerindeki tapu kaydının düzeltilmesine bile gerek kalmadan o gayrimenkulü haczedip paraya çevirerek veya bu tasarruflardan faydalanarak mal almış olanlar bunları elden çıkarmışlarsa takdir edilecek bedeli kendilerinden tahsil ederek vergi alacağını tahsil edecektir.”

Bu şekilde tahsil edilen vergi borcu dolaylı şekilde hükümsüz sayılan tasarruflardan faydalanarak mal almış kişilere intikal etmiş olacaktır.

Kanunun 31 inci maddesinde, 27, 28, 29 ve 30'uncu maddelerde sözü edilen tasarruf ve muamelelerden faydalananların elde ettikleri malları veya bunları elden çıkarmışlarsa takdir edilecek bedelini bu kanun hükümleri gereğince vermeye mecbur oldukları ve bunların verdikleri şeyden dolayı alacaklı amme idaresinden bir talepte bulunamayacakları belirtilmiş olup, iyi niyete dayanmayan bir tasarruf nedeniyle bu şekilde yapılan tahsilatla kendilerine vergi borcu intikal eden kimselerin ödedikleri tutarlar için kanunda belirtilmiş herhangi bir rücu hakları olmayıp, aralarında bu konuda çıkacak anlaşmazlıkların özel hukuk hükümleri dahilinde açılacak davalarla çözümlenmesi gerekmektedir.

⁵⁹² Geniş bilgi için bkz., Gelir İdaresi Başkanlığı, a.g.tb., İkinci Bölüm - VI, İptal Davaları.

15- Üçüncü Şahıslardaki Alacaklarla Menkul Mal ve Hakların Haczi Nedeniyle Vergi Borcu İntikali

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 79 uncu maddesinde 5479 sayılı kanunla yapılan önemli değişiklikle, vergi borçlusuna ait olup, üçüncü şahısların elinde bulunan veya vergi dairesince üçüncü şahıslarda olduğu sanılan bazı alacak, mal ve hakların haczi ve bu yöntemle vergi alacağının tahsiline ilişkin hüküm yeniden yapılandırılmıştır. Bu düzenlemeye göre, vergi dairesi borcunu ödemeyen bir mükellef için cebren takip ve tahsile başvururken, aynı zamanda borçlunun üçüncü kişideki mal, hak ve alacaklarına da haciz uygulayarak tahsilat yoluna gitmektedir⁵⁹³.

Bu yeni düzenlemeye göre, vergi borçlusuna ait olup, üçüncü kişilerde bulunan alacaklar ile maaş, ücret, kira vesaire gibi her türlü hakların ve menkul malların haczi, borçlu veya zilyet olan yada alacak ve hakları ödemesi gereken gerçek ve tüzel kişilere, vergi dairesince haciz keyfiyetinin tebliği suretiyle yapılacaktır. Vergi dairesi elinde borçluya ait mal bulunduran veya borcu olan üçüncü kişiye tebliğ edeceği haciz bildirisi ile;

- Bundan böyle borcunu ancak vergi dairesine ödeyebileceğini,
- Vergi borçlusuna yapılacak ödemenin artık geçerli olmayacağını,
- Elinde bulundurduğu menkul malı ancak vergi dairesine teslim edebileceğini,
- Malın vergi borçlusuna verilmemesi gerektiğini,
- Aksi takdirde amme borçlusuna yapılan ödemeler ile malın bedelini vergi dairesine ödemek zorunda kalacağını,
- Vergi borçlusuna borcu yoksa veya elinde borçluya ait menkul mal bulunmuyorsa durumu yedi gün içinde bildirmesi gerektiğini,

⁵⁹³ Nilgün SERİM, **6183 Sayılı Kanuna Göre Üçüncü Şahıslardaki Menkul Malların, Alacak ve Hakların Haczi**, Güncel Vergi Sorunlarına İnteraktif Çözümler Panelinde Sunulmuş Tebliğ, Mart, 2008, s. 140.

➤ Aksi halde mal elinde borç zimmetinde sayılacağını,

üçüncü kişiye bildirecek ve kendisine tebliğ edilen bu haciz bildirisi üzerine üçüncü kişi 7 gün içinde vereceği cevapla;

- Adı geçen borcu olmadığını veya malın kendisinde bulunmadığını,
- Haczin tebliğinden önce borcun ödendiğini,
- Haciz tebliğinden önce malın tüketildiğini yada kusuru olmaksızın telef olduğunu,
- Alacağın borçluya veya emrettiği yere verilmiş olduğunu,

vergi dairesine yazılı olarak bildirmek zorundadır. Üçüncü şahısın süresinde vereceği cevapla itiraz etmemesi halinde, mal elinde ve borç zimmetinde sayılacak ve yasal olarak kendisine intikal etmiş sayılan vergi borcu nedeniyle asıl vergi borçlusu yerine geçecek, hakkında Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümleri tatbik olunarak⁵⁹⁴ vergi borcu kendisinden tahsil edilecektir. Bu şekilde bir vergi borcu ödemesi yapmak zorunda kalan üçüncü kişi, kanun maddesinde de belirtildiği üzere ödediği tutarlar için bunların vergi, ceza veya faiz ve zam olduğuna bakılmaksızın genel hükümler gereğince asıl borçluya rücu edebilecektir.

Konunun eleştirisi ve tartışılması

Ticari, zirai ve mesleki bir faaliyette bulunanların bu faaliyetleri gereği çok sayıda müşterileri olmakta ve müşterilerine mal veya hizmet satışı yapmaktadırlar. Bu satışlar peşin veya veresiye yapılmaktadır. Çok güvenilen müşterilere satışlar veresiye yapılabilirken, genellikle müşterilerden satış bedeli karşılığı olarak çek veya senet alınmakta ve vadeleri geldiğinde bankalar üzerinden tahsil edilmektedir.

Yukarıda açıklanan bu düzenlemeden sonra, vergi borçlusu mükelleflerin kestikleri satış faturalarındaki müşteri bilgilerinden hareketle, üçüncü kişi bu müşterilerde halen var olabileceği düşünülen alacak ve hakların varlığı kesin olarak tespit edilmeden ve herhangi bir ön yazışma veya araştırma yapılmaksızın

⁵⁹⁴ 440 Seri Nolu Tahsilat Genel Tebliği, 30.01.2007 tarih, 26419 Sayılı Resmi Gazetede Yayımlanmıştır.

müşterilere doğrudan doğruya haciz bildirimleri gönderilerek mal veya hizmet satın aldığı firmanın kendisinden olan veya olduğu sanılan alacağına ve hatta aldığı mala haciz konulduğu bildirilmektedir.

Bu durum önemli ölçüde üretim ve ticari faaliyetleri olan, istihdam yaratan firmaların müşterileri nezdindeki itibarlarını sarsacak ve bankalarla olan ilişkilerinde olumsuz sonuçlar doğurabilecektir. Ayrıca bu tür bir haciz bildirisini alan üçüncü şahısta da huzursuzluk yaratacak olup, bizce ağır bir uygulamadır. Vergilendirme konusunda yetkilerle güçlendirilen devlet, gerekli düzenlemeleri gerçekleştirirken hak ve özgürlükleri özenle korumalı ve gelir sağlamak amacıyla hukuksal ilkelerin yıpranıp yıkılmasına duyarız kalmamalıdır⁵⁹⁵. Bu konunun uygulamaya başlanması ile birlikte kamuoyunda epeyce eleştiriler yapılmış konu gazete sütunlarında işlenmiştir. 4 Şubat 2009 tarihli hürriyet gazetesindeki köşesinde Şükrü Kızılot bu konuyu; “ Madem Fatura Aldın Öde Bakalım Satıcının Milyon TL Borcunu” başlıklı makalesinde eleştiri konusu yapmıştır⁵⁹⁶. Eleştiride “vatandaş mal almış, fatura da kestirmiştir. Huzur içinde mağazadan ayrılırken, nereden bilebilirdi ki o mağazanın birikmiş milyon lira vergi borcunun da kendisinden isteneceğini!..” şeklinde başlayan yazı, “aslında o vatandaş yerinde siz de olabilirdiniz. Böyle bir olayla karşılaşmadıysanız, bilin ki şanslısınız.” şeklinde devam etmekte ve yazıda bir vatandaşın başına gelen, yaptığı ve bedelini ödeyerek faturasını da aldığı 22.740,- liralık bir alışveriş için kendisine gelen haciz bildirisini anlatılmaktadır.

16- Bazı İş ve İşlemleri Yapanların Görevlerinden Doğan Vergi Borcu İntikali

Yapılacak bir işleme bağlı olarak doğan bazı vergi, resim ve harçların tahsilinin güvence altına alınması bakımından vergi kanunlarında işlemin yapılması

⁵⁹⁵ Mehmet TOSUNER, “Vergi Hukuku İlkeleri ve Yüksek Mahkemelerin Kararları Işığında Net Aktif Vergisinin Değerlendirilmesi”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 20, Ağustos, 1994, s. 47.

⁵⁹⁶ Şükrü KIZILOLOT, “Madem Fatura Aldın Öde Bakalım Satıcının Milyon TL Borcunu”, **Hürriyet Gazetesi**, 04.02.2009, <http://hurarsiv.hurriyet.com.tr/goster/haber.aspx?id=10921684&yazarid=82>. (Erişim Tarihi: 29.06.2009)

vergi, resim ve harcın ödenmesine bağlanmıştır. İşlemi yapacak olan görevlilerin o işlemi yapmadan önce vergisinin ödenip ödenmediğine bakması ve ödenmişse işlemi yapması gerekmektedir. Aksi halde verginin ödenmesinden müteselsilen sorumlu olacak ve ödenmesi gereken vergi görevliye intikal edecek ve rücu hakkı saklı olmak üzere kendisinden tahsil edilecektir.

Vergi kanunları ile kanun mevzuuna giren iş ve işlemleri yapan görevliler için getirilen sorumluluklar ve bu sorumluluklara bağlı vergi borcu intikalini gerektiren haller vergi kanunları itibariyle aşağıda ana hatlarıyla verilmiştir.

a) Motorlu Taşıtlar Vergisinde Sorumluluktan Doğan Vergi Borcu İntikali

Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanununda yazılı tarifelerde yer alan motorlu kara taşıtları ile uçak ve helikopterler motorlu taşıtlar vergisine tabi olup, bu verginin mükellefi, trafik sicili ile Ulaştırma Bakanlığınca tutulan sivil hava vasıtaları sicilinde adlarına motorlu taşıt kayıt ve tescil edilmiş olan gerçek ve tüzel kişilerdir.

Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanununun bildirim ve sorumluluğa ilişkin 13 üncü maddesine göre; verginin güvenliği ve zamanında hazineye intikali sağlamak açısından noterler, trafik sicil memurları ile Ulaştırma Bakanlığı sivil hava vasıtaları sicil memurları gibi motorlu taşıtların her türlü satış ve devir işlemlerini yapanlar, işlemleri yapmadan önce, bu taşıtlara ait o güne kadar ödenmemiş motorlu taşıtlar vergileri ile gecikme zamları, gecikme faizleri ve vergi cezalarının ödendiğini gösterir belgeyi istemeye mecburdurlar. Ayrıca taşıtlarla ilgili fenni muayene komisyonları, fenni muayene yapma yetkisi verilen gerçek ve tüzel kişiler ile Ulaştırma Bakanlığı sivil havacılık genel müdürlüğü, taşıtların fenni muayeneleri yapmadan, uçuşa elverişlilik belgelerini vermeden önce, verginin ödenip ödenmediğini araştırmak zorundadırlar. Vergisi ödenmemiş veya 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 48 inci madde hükmüne göre vergi borçları taksitlendirilmemiş taşıtlara ait fenni muayene yapılamaz, uçuşa elverişli belgesi verilemez.

Belirtilen zorunluluklara uymadan işlem yapanlar, ödenmeyen veya noksan ödenen vergiler ile gecikme zamları, gecikme faizleri ve vergi cezalarından, mükelleflerle birlikte müteselsilen sorumludurlar. Bu görevlilerin belirtilen zorunlulukları yerine getirmeden işlem yapmaları halinde ödenmeyen vergi, ceza ve zamlar müteselsil sorumluluk kapsamında görevlilere intikal edecek ve kendilerinden tahsil edilecektir.

Görevliler sorumlu sıfatıyla böyle bir intikal sonucunda ödemek mecburiyetinde kaldıkları vergiler dolayısıyla kanunda belirtildiği üzere asıl mükelleflere rücu edebilecekler⁵⁹⁷, ancak gecikme faizi, gecikme zammı ve cezalar için rücu edemeyeceklerdir.

b) Veraset ve İntikal Vergisinde Sorumluluktan Doğan Vergi Borcu İntikali

Veraset ve İntikal Vergisi Kanununun 1 inci maddesine göre, Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetinde bulunan şahıslara ait mallar ile Türkiye' de bulunan malların veraset tarikiyle veya herhangi bir suretle olursa olsun, ivazsız bir tarzda bir şahıstan diğer şahsa intikali veraset ve intikal vergisine tabi olup, 5 inci maddesine göre verginin mükellefi veraset tarikiyle veya ivazsız bir tarzda mal iktisap edenlerdir.

Veraset ve İntikal Vergisi Kanununun vergiye mukabil alınacak teminat başlıklı 17 nci maddesinde, bazı kamu idare ve kurumlarına, bankalara, bankerlere, kasa kiralayanlara, sigorta şirketlerine, mahkemelere ve icra dairelerine verginin güvenliğini ve tahsilini sağlamaya yönelik belli bazı sorumluluklar yüklenmiştir. Bu kişi ve kurumların hak sahiplerine veraset ve intikal vergisi konusuna bağlı bir işlem nedeniyle para veya senet verebilmek için önce verginin ödenmiş olduğuna dair vergi dairesinden alınmış belge istemeleri gerekmektedir⁵⁹⁸.

⁵⁹⁷ UYSAL, EROĞLU, (2005), a.g.e., s. 36.

⁵⁹⁸ ULUATAM, a.g.e., s. 351.

Hak sahiplerinin bu belgeyi ibraz etmemeleri halinde, sayılan kurum ve kuruluşların, yapılacak ödemelerden veraset yoluyla intikallerde % 5, ivazsız intikallerde % 15 oranında vergi karşılığı olarak tevkifat yaptıktan sonra, kalanının istihkak sahiplerine ödenmeleri ve tevkif ettikleri parayı en geç bir hafta içinde buldukları yerin malsandığına yatırmaları ve keyfiyeti bağlı buldukları vergi dairesine yazı ile bildirmeleri mecburiyeti getirilmiştir.

Bu zorunluluğa uygun olarak, tevkifat yapmadan para ve senet verenlerle, tevkif ettikleri parayı yukarıda belirtilen süre içinde malsandığına yatırmayanlardan, tevkif etmeye ve yatırmaya mecbur oldukları paralar Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre gecikme zammı tatbik edilerek tahsil edilecektir. Tevkifatı yapan ilgili kuruluşların, bu görevleri süresinde yerine getirmeyen sorumlularından, tevkif etmeye ve yatırmaya mecbur oldukları paraların % 10'u oranında ayrıca ceza tahsil olunacaktır.

Kanunun veraset yoluyla veya ivazsız olarak intikal eden gayrimenkullerin devir ve tesciline ilişkin güvenlik tedbiri içeren 19 uncu maddesinin ikinci fıkrası ise intikal eden gayrimenkulle ilgili veraset ve intikal vergisi ödenmeden gayrimenkulün devri veya üzerinde aynı hak tesisi yapılamaması ile ilgilidir⁵⁹⁹. İntikale konu olan gayrimenkullerin tescil işlemi veraset ve intikal vergisinin tahakkuku beklenmeksizin tapu dairesince yapılır. Burada devir işlemi olmadığı için verginin ödenmiş olması beklenmez ve aranmaz⁶⁰⁰. Tescil tarihinden itibaren en geç 15 gün içinde sonucu ilgili vergi dairesine bildirilir. Ancak, intikali yapılan gayrimenkule isabet eden veraset ve intikal vergisi tamamen ödenmedikçe tapu dairesince devir ve ferağ yapılamayacak ve üzerinde herhangi bir aynı hak tesis edilemeyecektir. Tapu memurları vergi dairesince verilmiş veraset ve intikal vergisi ilişik kesme belgesi olmaksızın devir ve ferağ işlemi yapamazlar, aksi halde verginin ödenmesinden mükellefler ile birlikte müteselsilen sorumlu olurlar.

Veraset ve intikal vergisinde sorumluluk ve buna bağlı vergi borcu intikali iki halde söz konusu olacaktır.

⁵⁹⁹ MAÇ, JAMALİ, a.g.e., s. 397.

⁶⁰⁰ MAÇ, JAMALİ, a.g.e., s. 398.

- Birinci halde, bazı kamu kurumları ile banka ve benzeri kurumların kendilerinde bulunan paraları veraseten alacaklı olanlara ödemedi önce ilişik kesme belgesi istemeleri, getirilmemesi halinde vergiye karşılık tevkifat yapmaları zorunluluğudur. Aksi halde verginin ödenmesinden müteselsilen sorumlu olacaklardır.

- İkinci halde ise, veraseten veya ivazsız olarak intikal etmiş ve tapuda hak sahibi adına tescili yapılmış gayrimenkullerin, tapu dairesince başkaları adına devir işlemi yapılmadan önce vergi dairesince düzenlenmiş, veraset ve intikal vergisi ilişkisi kesildiğine dair belge arama zorunluluğudur. Aksi halde tapu memurları verginin ödenmesinden müteselsilen sorumlu olacaklardır.

Bu iki halde de asıl mükellef tarafından ödenmeyecek vergi müteselsil sorumlu sıfatıyla söz konusu görevlilere intikal edecek ve kendilerinden tahsil edilecektir. Kanunda bu konuda hüküm bulunmadığından bu tür sorumluluğa bağlı bir vergi intikaline dayanan vergi borcunu ödemek zorunda kalanların asıl mükellefe rücu hakları da bulunmamaktadır.

c) Harçlar Kanununda Sorumluluktan Doğan Vergi Borcu İntikali

Harçlar Kanununun 1 inci maddesine göre harçlar, konuları itibariyle aşağıda gösterilmiştir:

1. Yargı harçları,
2. Noter harçları,
3. Vergi yargısı harçları,
4. Tapu ve kadastro harçları,
5. Konsolosluk harçları,
6. Pasaport, ikamet tezkeresi, vize ve Dışişleri Bakanlığı tasdik harçları,
7. Gemi ve liman harçları,

8. İmtiyazname, ruhsatname ve diploma harçları,

9. Trafik harçları.

Harçlar kamu kuruluşlarınca verilen hizmetlerden yararlananlar tarafından ödenir. Harçların tamamı peşin olarak ödenmeden harca mevzu olan işlem yapılmaz. Harçlar kanununun memurların sorumluluğu başlığını taşıyan 128 inci maddesine göre, harçlar kanunu konusuna giren işlemleri yapan memurlar, gerekli harçları tamamen almadan işlem yapamazlar. Aksi halde memurlar harcın ödenmesinden mükellefler ile birlikte müteselsilen sorumlu olacaklar ve bu sorumluluk kapsamında kendilerine intikal edecek harçları ödemek zorunda kalabileceklerdir. Ayrıca kanunda belirtilmediğinden ödedikleri harçlar için asıl harç mükellefine rücu imkanları olmayacaktır.

d) Damga Vergisinde Sorumluluktan Doğan Vergi Borcu İntikali

Damga Vergisi Kanununun 1 inci maddesinde

“ Kanuna ekli tabloda yazılı olan kağıtların damga vergisine tabi olduğu, verginin konusunu oluşturan kağıtlar tabirinin, yazılıp imzalamak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan belgeler ile elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan belgeleri ifade ettiği”

belirtilmiştir.

Kanunun 3 üncü maddesine göre, damga vergisinin mükellefi kağıtları imza edenlerdir. Resmi dairelerle kişiler arasındaki işlemlere ait kağıtların damga vergisini kişiler öder.

Vergi ve cezada sorumlulukla ilgili 24 üncü maddede vergiye tabi kağıtların damga vergisinin ödenmemesinden veya noksan ödenmesinden dolayı alınması lazım gelen vergi ve cezadan, mükelleflere rücu hakkı olmak üzere, kağıtları ibraz edenlerin sorumlu olduğu, birden fazla kişi tarafından imza edilen kağıtlara ait vergi ve cezanın tamamından imza edenlerin müteselsilen sorumlu olacağı belirtilmiştir.

Bunlar arasında vergiden müstesna olanların bulunmasının damga vergisinin noksan ödenmesini gerektirmeyeceği, damga vergisinden muaf kuruluşlarca kişilerin (1) sayılı tabloda yer alan işlemleriyle ilgili olarak düzenlenen ve sadece bu kurumların imzasını taşıyan kağıtlara ait verginin tamamının kişiler tarafından ödeneceği, ancak bu kağıtlara ait verginin hiç ödenmemesi veya noksan ödenmesi halinde vergi ve cezanın tamamından kişilerle birlikte kurumların da müteselsilen sorumlu olacağı hükme bağlanmıştır.

22 nci maddenin birinci fıkrasının (a) bendi kapsamında Maliye Bakanlığınca belirlenen mükellefler, kurum ve kuruluşlar tarafından bir ay içinde düzenlenen kağıtların vergisi, ertesini ayın yirminci günü akşamına kadar vergi dairesine bir beyanname ile bildirilecek ve yirmialtınıcı günü akşamına kadar ödenecektir. Bu kuruluşlar taraf oldukları işlemlere ilişkin kâğıtlara ait verginin beyan ve ödenmesinden sorumludurlar. Verginin ödenmemesi veya noksan ödenmesi durumunda vergi, ceza ve fer'ileri, vergi için diğeri işlem taraflarına rücu hakkı olmak üzere, bu fıkrada belirtilen mükellef, kurum ve kişilerden tahsil edilecektir.

Bu madde hükmüne göre, damga vergisinde iki halde müteselsil sorumluluk durumu öngörmüştür. Bunlardan ilki, kağıtları imzalayan, dolayısıyla verginin mükellefi durumundaki kişiler arasındaki müteselsil sorumluluk durumudur. İkincisi ise, damga vergisinden muaf kuruluşlarca düzenlenen ve sadece bu kuruluşların imzasını taşıyan kâğıtlarla ilgilidir. Bu kâğıtlarda imzaları bulunmasa dahi vergiyi ödeyecek olan, gene kişilerdir. Ancak bu kâğıda ait vergi eksik ödenirse veya hiç ödenmezse ödenmesi gereken cezadan kişi ile birlikte kağıdı düzenleyen kurum da müteselsilen sorumlu olmaktadır.

Resmi dairelerin görevlileri damga vergisi ödenmemiş bir kağıt kendilerine ibraz edildiğinde bunu bir tutanakla tespit edecek veya tutanağa bağlanmak üzere vergi dairesine gönderecekler ve Vergi Usul Kanununun idarece vergi tarihini düzenleyen mükerrer 30 uncu maddesine göre yapılan tarhiyat üzerine⁶⁰¹ damga vergisi ödenen kağıt işleme konulacaktır. Aksi halde görevliler verginin ödenmesinden sorumlu olacaklardır.

⁶⁰¹ Mehmet BAYDEMİR, **Damga Vergisi**, Mali Müşavirlik Yayınları, 2002, s. 56.

Gerek kişilerin, gerekse kurumların müteselsil sorumlu sıfatıyla kendilerine intikal edecek damga vergileri ve cezaları ile fer'ilerini ödemek zorunda kalan sorumluların ödeyecekleri vergiler için asıl mükelleflere rücu hakkı bulunmakta ancak ceza ve vergi fer'ileri için rücu imkanları bulunmamaktadır.

e) Emlak Vergisinde Sorumluluktan Doğan Vergi Borcu İntikali

Emlak Vergisi Kanununun 1 inci maddesine göre Türkiye sınırları içinde bulunan binalar, 12 nci maddesine göre de Türkiye sınırları içinde bulunan arazi ve arsalar emlak vergisine tabidir.

Bina vergisinin mükellefi binanın maliki, varsa intifa hakkı sahibi, her ikisi de yoksa binaya malik gibi tasarruf edenler, arazi vergisinin mükellefi ise arazinin maliki, varsa intifa hakkı sahibi her ikisi de yoksa araziye malik gibi tasarruf edenlerdir.

Bir binaya veya arazi ve arsaya paylı mülkiyet halinde malik olanlar, hisseleri oranında mükelleftirler. Elbirliği ile mülkiyette ise maliklerin tamamı verginin ödenmesinden müteselsilen sorumlu olurlar.

Kanunun 30 uncu maddesine göre, devir ve ferağı yapılan bina ve arazinin, devir ve ferağın yapıldığı yıl ile geçmiş yıllara ait ödenmemiş emlak vergisinin ödenmesinden bina, arazi ve arsaya devreden ve devralan müteselsilen sorumludurlar.

Emlak vergisinde de birincisi; bina, arazi ve arsaya iştirak halinde mülkiyete sahip olunması halinde verginin ödenmesinden sahiplerin tamamının müteselsilen sorumluluğu, ikincisi; bir bina, arazi ve arsanın satılarak tapuda devir ve ferağının yapılması halinde ödenmemiş emlak vergilerinin ödenmesinden devralan ve devreden müteselsilen sorumluluğu hali olmak üzere iki sorumluluk hali bulunmaktadır.

Kanun maddesinde, bina, arsa ve arazi devir ve ferağına bağı müteselsil sorumluluk nedeniyle oluşacak vergi borcu intikali nedeniyle devralan tarafından ödenecek vergiler için asıl mükellefe rücu hakkı tanınmışken, iştirak halinde

mülkiyete bağılı müteselsil sorumluluk nedeniyle vergi borcu intikalinde sahipler tarafından ödenebilecek vergiler için malikler arası rücu imkanından söz edilmemiştir.

f) Özel Tüketim Vergisinde Sorumluluktan Doğan Vergi Borcu İntikali

Özel Tüketim Vergisi Kanununun 1 inci maddesine göre kanuna ekli dört listede yer alan malların ithalatçısı veya imalatçısı tarafından teslimleri, tescile tabi olmayanların müzayede mahallerinde satışı ve ilk iktisapları, bir defaya mahsus olmak üzere özel tüketim vergisine tabidir. Kanunun 13 üncü maddesinin müteselsil sorumluluk ve ceza uygulamasına ilişkin 13 üncü maddesinde;

(a) Gerçek veya tüzel kişiler tarafından ithal edilen ham petrolün Türkiye'deki rafinerilere fason olarak rafine ettirilmesi sonucu elde edilen (I) sayılı listedeki mallar olan petrol ürünlerinin tesliminde doğacak özel tüketim vergisinin ödenmesinden, ham petrol ithalini gerçekleştirenlerle birlikte, ilgili rafineri şirketlerinin müteselsilen sorumlu oldukları,

(b) (II) sayılı listedeki mallar olan motorlu kara, hava ve deniz taşıtlarının ilk iktisabı, teslimi veya ithaline ilişkin işlemleri gerçekleştirenlerin, bu işlemlerden önce özel tüketim vergisinin ödendiğini gösteren belgeleri aramak zorunda oldukları, bu mecburiyete uymamak suretiyle gerekli verginin ödenmesinden önce işlem yapan gümrük memurlarının, kayıt ve tescile yetkili memurların, motorlu araç ticareti yapanların, bu malların müzayede yoluyla satışını gerçekleştirenler ile icra memurlarının, ziyaa uğratılan vergi, vergi cezası ve gecikme faizinden mükellefle birlikte müteselsilen sorumlu oldukları, ancak bunların, ödemek zorunda kaldıkları vergi, ceza ve faizler için mükellefe rücu haklarının olduğu, hüküm altına alınmış bulunmaktadır.

Buna göre;

- Rafineri şirketlerinin, petrol ürünlerini ithal ederek rafineri ettirip satışını yapanların bunları tesliminde doğacak özel tüketim vergisinin ödenmesini takip ve sağlama sorumluluğu bulunmaktadır. Aksi halde, verginin ödenmesinden ithalatı ve

rafineri işini yaptıran kişilerle birlikte müteselsilen sorumlu olacaklar ve ödenmemesi halinde vergi kendilerine intikal etmiş olacaktır. Kanunda hüküm bulunmadığından intikalen ödeyecekleri vergi için rücu hakları da bulunmamaktadır.

- Özel Tüketim Vergisi Kanununun vergiye tabi mallara ilişkin (II) sayılı tablosunda yer alan motorlu kara, hava ve deniz araçlarının ithali, satılması, tescili işlemleri ile uğraşan görevliler ve motorlu araç ticareti yapanların bu işlemleri gerçekleştirmeden önce özel tüketim vergisinin ödendiğini gösteren belgeleri istememeleri nedeniyle verginin ziyaa uğramış olması halinde ödenmemiş vergi müteselsil sorumluluğa bağlı olarak kendilerine intikal edecektir. Bu sorumlular intikalen ödemek zorunda kalacakları vergi, ceza ve faizler için asıl mükelleflere rücu edebileceklerdir.

17- Vergi Borcunun Devlete İntikali

Kanunda belirtilen hallerin gerçekleşmesi halinde, mükellef ve vergi sorumluları adına doğan veya doğacak olan vergi ödeme zorunluluğu, verginin ödenmesi bakımından vergi dairesine karşı herhangi bir muhatap kalmaksızın ortadan kalkmakta ve vergi borcu alacağını tahsil edemeyen devletin kendisine intikal etmektedir.

Vergi borcunun devlete intikalini gerektiren haller ;

- ✓ Zamaşımı,
- ✓ Terkin,
- ✓ Tahakkuktan vazgeçme,
- ✓ Vergi affı,
- ✓ Düzeltme,
- ✓ Uzlaşma,
- ✓ Ölüm halinde ceza ve mirası red,

- ✓ Cezada indirim,
- ✓ Pişmanlık ve ıslah,

halleridir. Zamanaşımında tahakkuk ve tahsil zamanaşımına uğrayan vergiler, terkinde terkin elden vergiler, tahakkuktan vazgeçme halinde vazgeçilen vergiler, vergi affında kanunla affa uğrayan vergiler ve cezalar, düzeltmede düzeltilerek kalkan vergiler, uzlaşmada vergi ve cezanın uzlaşma sonucuna göre tahsilinden vazgeçilen kısmı, ölüm halinde ölen kişi adına kesilen cezalarla, mirasçılar tarafından mirasın reddi durumunda terekeden tahsil edilemeyen vergiler, ceza indiriminde vergi ziyayı cezalarının yarısı ile usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının üçte biri, pişmanlık ve ıslahta kesilmeyen cezalar, tahsil edilememe sonucundan dolayı olarak devlete intikal etmektedirler.

Vergi borcunun devlete intikal etmesi durumunda, borcun alacaklısı olan tarafla borçlusunu olan taraf aynı kişi olmakta ve alacaklı ve borçlu taraf birleşmektedir. Benzer bir durum borçlar hukukunda alacaklı ve borçlu sıfatının birleşmesi olarak borcu sona erdiren sebepler arasında sayılmaktadır. Vergi hukukunda, borçlar hukukunda olduğu gibi alacaklı ve borçlu sıfatının birleşmesi borcu sona erdiren sebepler arasında sayılmamış olmakla birlikte, vergi borcunun devlete intikali borcun alacaklı ve borçlu tarafının aynı kişi olmasına ve böylece devletin vergi alacağına sona ermesine sebep olmaktadır.

C- İntikal Eden Vergi Borçlarında Rücu Konusu

1- Rücu Kavramı

Yukarıda belirtildiği gibi, sözlük anlamı ile rücu; dönme, geriye dönme anlamına gelen hukuki bir terimdir. Kanuni bir zorunluluk nedeniyle başkasına ait borç için onun yerine ödemede bulunan bir kişinin, yaptığı ödemeyi tamamen veya kısmen talep edebileceği asıl borçlu veya sorumlu olan diğer kişilere dönüp onlardan istemesidir.

Vergi hukukunda rücu, yukarıda vergi borcunun intikaline ilişkin çeşitli hallerin incelenmesi sırasında ayrı ayrı belirtildiği üzere, intikal olayına göre değişmektedir. Vergi Usul Kanununun 10 uncu maddesi ile Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanunun mükerrer 35 inci maddelerinde kanuni temsilcilerin intikalen ödeyecekleri vergiler için asıl vergi mükelleflerine rücu edebilecekleri belirtilirken, diğer vergi borcu intikali hallerinde de ilgili kanun maddesinde, çoğunlukla sorumluluk kapsamında intikal eden ve ödenen verginin asılı için rücu edilebileceğinden söz edilirken, bazen özel tüketim vergisi sorumluluğuna dayalı intikalde olduğu gibi ödenecek ceza, zam ve faizler için de rücu edilebileceği belirtilmektedir.

2- Rücu Davası

Rücu davasının temeli, birinci bölümde ayrıntılı olarak işlenen ve borçlar hukukunda borcun kaynaklarından birisi olarak görülen sebepsiz zenginleşme hükümlerine dayanmaktadır. Sebepsiz zenginleşme yeterli veya meşru bir sebep olmadan, bir malvarlığının diğer bir malvarlığı aleyhine artması olarak da ifade edilebilir. Böylece bir malvarlığı haksız olarak çoğalırken diğer malvarlığı haksız olarak eksilmektedir. Nitekim asıl borçlu yerine bir başkası tarafından vergi borcunun ödenmesi durumunda, vergi borcunu ödeyen tarafın malvarlığı azalırken, yani ödene yaptığı nispette fakirleşirken, asıl mükellefin malvarlığı ödemesi gereken vergi borcu nispetinde artmakta yani bu nispette zenginleşmektedir.

Rücu davası, rücu konusu tutarın rakamsal ifadesine göre Sulh veya Asliye Hukuk Mahkemelerinde açılır. 2009 yılı için Vergi Usul Kanunu uyarınca belirlenen yeniden değerlendirme oranının uygulanması sonucunda bulunan rakamlara göre 7.080.- TL. sına kadar olan rücu edilebilir alacaklar için Sulh Hukuk Mahkemesinde, 7.080.- TL.sının üzerindeki rücu edilebilir alacaklar ise Asliye Hukuk Mahkemesinde dava açılması gerekmektedir⁶⁰².

⁶⁰² <http://www.hukukforum.com/showthread.php?p=176>. (Erişim Tarihi: 17.07.2009)

Rücu davası onun yerine vergi borcu ödenen asıl vergi borçlusu hakkında açabileceği gibi, asıl borçlu dışında kendi malvarlığından ödediği tutarın kendi payını aşan kısmı için de diğer kanuni temsilci⁶⁰³, diğer şirket ortağı veya müşterek müteselsil sorumlu için de açılabilir.

Rücu davası açılabilmesi için sorumluluğa dayalı veya irade dışı bir vergi borcu intikali nedeniyle başkası adına doğmuş borcunun ödenmiş olması gerekmektedir. Vergi dairesinin icra takibi sonucu ödeme yapmak zorunda kalan şahıs, ödediği tutarı rücu için dava açma hakkı kazanabilecek ve ancak bu şekilde haklılığını ispat edip, rücu hakkı elde ederse alacağını asıl borçlunun malvarlığı olup olmadığına bağlı olarak tahsil edebilecek veya edemeyecektir⁶⁰⁴.

3- Asıl Mükellefe Rücu

Vergi kanunlarında vergi borcunun asıl mükellef yerine üçüncü bir kişiden tahsiline imkan veren, yani vergi alacağının tahsili için vergi dairesine asıl mükellef dışında başka kişileri de takip imkan ve ayrıcalığı veren, dolayısıyla mükellef açısından vergi borcunun, devlet açısından vergi alacağının üçüncü kişilere intikalini sağlayan hükümler yukarıdaki açıklamalarda belirtildiği gibi genellikle sorumluluk hallerine dayanmaktadır.

Ölüm halinde intikal, kurumlarda birleşme, bölünme, devir, ferdi işletmenin sermaye şirketine devri, şahıs şirketlerinin sermaye şirketine dönüşümü gibi, bunları gerçekleştirenlerin kendi istek ve iradelerine dayanan vergi borcu intikalleri için rücu bazı özellikli haller dışında söz konusu değildir. Ancak genellikle müteselsil sorumluluğa dayanan irade dışı vergi borcu intikalleri için kendisine ait olmayan bir borcu kendi malvarlığından ödemek zorunda kalacak kişi açısından yapılan ödemenin asıl mükellefe rücu edilebilmesi önem arz etmektedir. Zira başkasının

⁶⁰³ CANDAN, (2007), a.g.e., s. 197.

⁶⁰⁴ Yusuf İLERİ, "Vergi Borçlarının Kanuni Temsilcilerden Tahsilinde Vergi İdaresine Tanınan Yeni Ayrıcalıklar", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:188, Ağustos, 2008, s. 124.

borcunu ödeyen kişi ancak bu yolla üzerine intikal eden yükten kurtulabilecek ve vergi borcu asıl vergi borçlusuna geri dönmüş olacaktır.

Vergi kanunlarında asıl vergi borçlusu yerine ödeme yapmak zorunda kalanlarla ilgili olarak genellikle, sadece vergi borçlarının asılları için mükelleflere rücu edilebileceğine ilişkin hükümler bulunmakta, ödenen ceza, gecikme faizi ve gecikme zamları için rücu edilebileceğinden veya edilemeyeceğinden pek fazla söz edilmemektedir. Böyle bir hüküm olmasa bile kanuni temsilcilerin Borçlar Kanunu hükümlerine dayanarak asıl mükellefe rücu etme hakkı bulunmaktadır⁶⁰⁵. Bu nedenle vergi cezası ve fer'isi borçlar için de özel hukuk kuralları çerçevesinde ve bazı hallerin varlığı halinde asıl mükellefe rücu edilebileceği kabul edilmektedir⁶⁰⁶.

4- Müşterek Müteselsil Sorumlulara Rücu

Müşterek ve müteselsil vergi sorumluluğu nedeniyle kendisine vergi borcu intikal eden kişilerin asıl borçluya rücu edebilmesi ile ilgili olarak vergi kanunlarında yer alan hükümlerde genellikle vergi aslı için rücu söz konusu olduğu gibi, ayrıca tamamında sadece asıl mükellefe rücutan bahsedilmektedir. Oysa bir müteselsil sorumluluk olayında her zaman tek kişi olmayıp, aynı borçtan dolayı birden çok kişi de müteselsil sorumlu olabilmektedir.

Vergi hukukunda müteselsil sorumluluk, müşterek sorumluluk veya müteselsil sorumluluk olmak üzere iki şekilde ortaya çıkmakta ve müşterek sorumluluk asıl vergi borçlusu ile birlikte alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olmayı ifade etmektedir. Müteselsil sorumluluk ise üçüncü bir kişinin vergi borcunun tamamının ödenmesinden sorumlu olması demektir⁶⁰⁷. Ancak müteselsil borçluluk her borçlunun borcun tümünü ifa ile yükümlü olması anlamına gelmez, bu yükü aralarında paylaşmaları gerekir⁶⁰⁸. Böyle müşterek müteselsil sorumluluğa dayanan vergi borcu intikalinde, vergi dairesinin borcun tamamını bir veya iki kişiden tahsil

⁶⁰⁵ ÖZYER, a.g.e., s. 56.

⁶⁰⁶ BARLAS, a.g.e., s. 166.

⁶⁰⁷ SARILI, a.g.e., s. 114.

⁶⁰⁸ OĞUZMAN, ÖZ, a.g.e., s. 859.

etmesi halinde diğ er müteselsil sorumluya göre kendi hissesinden fazla ödeme yapan kişiler bu fazla ödeme için diğ er müteselsil borçlulara rücu edebilirler⁶⁰⁹ ve özel hukuk hükümleri çerçevesinde adli yargı yerlerinde açacakları davalarla fazla ödemelerini diğ er sorumlulardan isteyebilirler.

III- İNTİKAL EDEN VERGİ BORCUNUN SONA ERMESİ

A- Ödeme

Vergilerin tarh, tebliğ ve tahakkuku ile hedeflenen nihai sonuç verginin tahsil edilerek devletin kasasına girmesidir. Bunun için de bir mükellef adına doğ an vergi borcu ödeme ile son bulur. Vergi yönünden ödeme vergi alacağını sona erdiren bir kavramdır. Ödeme vergi borcunun yükümlü tarafından kanuna uygun şekilde yerine getirilmesidir⁶¹⁰. Vergi mükellef veya sorumlusu tarafından ödenip, devlet tarafından tahsil edilince vergi olayı sona erer.

Vergiler kanunlarda belli edilen zamanlarda ödenir. Verginin ödeneceği daire, ödeneceği zaman, vergi türleri itibariyle normal ödeme zamanları ve normal haller dışındaki özel ödeme zamanları vergi kanunlarında ayrı ayrı gösterilmiştir. Vergi kanunları ile belirlenmemiş olan bazı hallerde, verginin ödeneceği yeri ve zamanı belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.

B- Özel Ödeme Zamanları

Her verginin kendi vergi kanunları ile belirlenen ödeme süreleri normal ödeme zamanlarıdır. Bu süreler verginin kendi kanununda gösterildiği şekilde ve herhangi bir özel duruma gerek kalmadan tarh, tebliğ ve tahakkuk ederek ödenmesi

⁶⁰⁹ UYGUR, a.g.e., s. 4235.

⁶¹⁰ ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, a.g.e., s. 123.

hallerinde geçerli olan sürelerdir. Bu durumlar vergi mükellefi veya sorumlusunun, beyana dayanan vergisinin beyanname süresinde vermesi ve tahakkuk eden vergisini kanunda gösterilen son ödeme tarihi olan vadesinde ödemesi halleridir.

Ancak vergiler çeşitli sebeplerle her zaman özel kanunlarında gösterildiği normal sürelerinde tarh ve tahakkuk etmemekte veya çalışma konumuz olan verginin intikalinde olduğu gibi verginin ödenmesi yönünden mükellefin şahsında değişiklik olmakta ve bunların sonucunda da verginin ödeme zamanları normal zamanlarından farklılıklar göstermektedir.

Verginin kendi özel kanunları dışındaki zamanlarda ödenmesine ilişkin hükümler Vergi Usul Kanununun 112 nci maddesinde ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 37 nci maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddelerde belirtilen ödeme zamanları bazı tarihyatlara ve bazı özel durumlara bağlı olan ödeme zamanları⁶¹¹ olup, aşağıdaki gibidir.

İkmalen, re'sen ve idarece tarh olunan vergiler taksit zamanlarından önce tahakkuk etmişse normal taksit süreleri içinde ödenir. Taksit süreleri kısmen veya tamamen geçtikten sonra tahakkuk etmişse geçmiş taksitler tahakkuk tarihinden başlayarak bir ay içinde ödenir.

İkmalen ve re'sen tarh edilen vergilere uygulanan cezalar da tebliğ tarihinden itibaren bir ay içinde ödenir. Vadesi gelmemiş taksitlerin daha sonra ödenecek olması ceza ödemesini geciktiremez.

Resen veya ikmalen tarh edilen vergiler dava açma süresi olan 30 günün sonunda tahakkuk eder. Tahakkuk tarihinden itibaren bir aylık da ödeme süresi olduğundan ikmalen ve re'sen tarh edilen vergiler için ödeme süresi tebliğ tarihinden itibaren iki ay olmaktadır⁶¹².

Ülkeyi terk ve ölüm gibi mükellefiyeti sona erdiren durumlarda beyan üzerine tarh edilen vergiler, beyanname verme süreleri içinde ödenir. Bu durumlarda beyanname verme süresi ülkeyi terk halinde terkten önceki 15 gün, ölüm halinde ölüm tarihinden itibaren dört aydır.

⁶¹¹ TOSUNER, ARIKAN, (2006) a.g.e., s. 118.

⁶¹² ÖNCEL, KUMRU, ÇAĞAN, a.g.e., s. 124.

İkmalen veya re'sen tarh edilen vergiler için vergi mahkemesinde dava açıldığı takdirde, bu nedenle tahsili durdurulan vergilerden taksit süreleri geçmiş olanlar mahkeme kararına göre hesaplanan verginin tebliği tarihinden itibaren bir ay içinde ödenir.

C- İntikal Eden Vergilerin Ödenmesi

Bir önceki bölümde bütün yönleri ile ortaya konulmaya çalışıldığı gibi vergi borcu intikali, bazı durumlar dışında vadesinde ödenmemiş vergi borçlarının vergi dairesince sorumlulardan istenip alınması olarak ortaya çıkmaktadır.

Ödeme süresi geçmiş alacaklar için cebren tahsil muameleleri, ödeme emri tebliği, teminatlı alacaklarda ise borcun ödenmesi için bildirimde bulunulması ile başlanılmaktadır. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun;

- 55 inci maddesine göre, ödeme emri ile borçluya 7 gün içerisinde borcunu ödemesi yada borca karşılık mal bildiriminde bulunması, aksi halde borcun cebren tahsil edileceği ve mal bildiriminde bulununcaya kadar 3 ayı geçmemek üzere hapis ile cezalandırılacağı,

- 56 ncı maddesi ile de karşılığında teminat alınmış olan borcun 7 gün içinde ödenmesi, aksi halde teminatın paraya çevrileceği ve diğer şekillerle cebren tahsile devam edileceği,

bildirilerek borçluya yükümlülükleri ve bunların yerine getirilmemesi halinde karşılaşacağı müeyyideler hatırlatılmaktadır. Borçlunun verilen bu sürelerde borcunu ödememesi halinde vergi alacağı, borçlunun mal bildiriminde gösterilen veya vergi dairesince tespit edilen mallarının haczi ve satışı, teminatlı alacaklarda teminatın paraya çevrilmesi suretiyle tahsil edilmektedir.

1- Ödemenin Yapılacağı Vergi Dairesi

Vergi Usul Kanununun 4 üncü maddesine göre mükelleflerin, vergi uygulaması bakımından hangi vergi dairesine bağlı oldukları vergi kanunları ile belirlenmektedir. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 39 uncu ödeme yerine ilişkin maddesinde ise, kendi vergi kanunlarında ödeme yeri gösterilmemiş amme alacaklarının, borçlunun ikametgahının bulunduğu yer tahsil dairesine ödeneceği veya kendi özel kanunlarında ödeme yeri gösterilmiş olsun olmasın borçlunun alacaklı tahsil dairesindeki hesabını bildirmek şartıyla⁶¹³ bu yerin belediye sınırları dışındaki tahsil dairelerine de ödeme yapılabileceği belirtilmiştir.

Buna göre, yukarıda açıklandığı şekilde intikal eden vergi borçları ya asıl mükellefin bağlı olduğu alacaklı vergi dairesine ödenecek yada alacaklı vergi dairesindeki vergi kimlik numarası bildirilmek şartıyla alacaklı vergi dairesinin bulunduğu yerin belediye sınırları dışındaki herhangi bir vergi dairesine ödenebilecektir.

2- İntikal Eden Vergi Borçlarında Ödeme Zamanı

a) Ölüme Bağlı İntikallerde Ödeme

Özel ödeme zamanları ile ilgili yukarıdaki açıklamalarda belirtildiği gibi Gelir Vergisi Kanununun 92/2 nci maddesine göre ölüm halinde ölenin takvim yılı başından ölüm tarihine kadarki faaliyeti için verilecek olan gelir vergisi beyannamesi mirasçılar tarafından dört ay içinde verilecek ve vergisi de aynı süre içinde ödenecektir.

Ölüm halinde ölenin mirası reddetmemiş varislerine intikal eden vergileri için ölüm tarihinden itibaren 6183 sayılı kanunun 50 nci maddesine göre takibe üç gün

⁶¹³ ÖZYER, a.g.e., s. 171.

ara verilecek, ardından takibata mirasçılar hakkında aynı kanun hükümleri uygulanarak⁶¹⁴ devam edilecektir. Ancak mirasçılar mirası kabul veya ret ettiklerini bildirmemişlerse bu hususta Medeni Kanundaki üç aylık mirası red süresi geçinceye kadar takip geri bırakılacaktır. Bu duruma göre ölüm tarihinden sonra mirasçılarının üç ay süre ile sessiz kalmaları halinde, vergi dairesi ölenin borçlarını tahsil için mirasçılar hakkında tahsilat yönünden üç ay takibata geçemeyecektir.

b) Birleşme Halinde Ödeme

Birleşme halinde birleşen kurumun hukuki varlığı sona ermekte ve küll halinde intikali nedeniyle varlıkları ve alacaklarını olduğu gibi tüm borçlarını da birleşilen kurumun üstlenmesi gerekmektedir. Bunun sonucu olarak birleşen kurumun tahakkuk etmiş ancak henüz ödenmemiş bütün vergi borçları birleşilen kuruma intikal etmektedir.

Bu nedenle birleşen kurumun hesap dönemi başından, birleşmenin başlangıç tarihine kadar olan kıst dönem için hesaplanan faaliyet karı üzerinden tahakkuk edecek kurumlar vergisi beyannamesi Kurumlar Vergisi Kanununun 14 üncü ve 21 inci maddeleri uyarınca birleşilen kurum tarafından kıst dönemin bittiği tarihin içinde bulunduğu ayı izleyen ayın başından itibaren dördüncü ayın yirmibeşinci günü akşamına kadar verilecek ve vergisi de aynı süre içinde ödenecektir.

Birleşen kurumun birleşme nedeniyle oluşan birleşme karı ise, Kurumlar Vergisi Kanununun 21 inci maddesine göre gene birleşilen kurum tarafından birleşmenin gerçekleşmesinden itibaren 30 gün içinde beyan edilerek aynı süre içinde ödenecektir.⁶¹⁵ Birleşen kurumun tahakkuk etmiş olup henüz vadesi gelmemiş birleşme dönemi öncesine ait vergileri de birleşme karına ait vergi gibi bu 30 günlük süre içinde ödenecektir⁶¹⁶.

⁶¹⁴ Gelir İdaresi Başkanlığının a.g.tb. (Seri: A, Sıra No: 1)

⁶¹⁵ Şefik ÇAKMAK, **Gelir Vergisi Beyanname Düzenleme Rehberi**, Oluş Yayıncılık, Ankara, Ocak, 2008 s. 176.

⁶¹⁶ GÜRBOĞA, ATABEY, a.g.e., s. 347.

c) Devir Halinde Ödeme

Yukarıda belirtildiği gibi devir vergisiz birleşme olarak da adlandırılmaktadır. Bu nedenle devredilen münfesih kurumun sadece devir tarihine kadar elde ettiği kıst dönem kazançları vergilendirilmekte, devir karı hesaplanmamaktadır.

Kurumlar Vergisi Kanununun 21/3-a maddesine göre, devir halinde münfesih kurum adına, hesap dönemi başından devir tarihine kadar olan kıst dönem için verilecek beyanname üzerine tahakkuk eden vergiler, devralan kurumun devrin gerçekleştiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği ayın sonuna kadar devralan kurum tarafından ödenecektir.

Devralan kurumun, münfesih kuruma ait diğer vergilerini de kendi vergileri ile birlikte ve aynı sürede ödemesi gerekmektedir.

d) Bölünme Halinde Ödeme

Bölünme halinde de devirde olduğu gibi bölünme suretiyle münfesih hale gelen kurumun sadece bölünme tarihine kadar elde ettiği kazançlar vergilendirilip, bölünmeden kaynaklanan karlar hesaplanmayacak ve vergilendirilmeyecektir.

Bölünmede bölünen kurumun kıst döneme ait kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden hesaplanan kurumlar vergisi de aynı madde uyarınca bölünen kurumun bağlı olduğu vergi dairesine bölünmenin gerçekleştiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği ayın sonuna kadar devralan şirket tarafından ödenecektir.

Bölünen kurumun varlıklarını devralan kurumlar, bölünen kurumların tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarını ödeyeceklerini ve diğer ödevleri yerine getireceklerini taahhüt ettiklerinden sadece bölünme tarihine kadarki kıst döneme isabet eden vergilerinden değil bütün diğer vergilerinin ödenmesinden de sorumlu olmaktadır.

e) Tasfiye Halinde Ödeme

Kurumlar Vergisi Kanununun 17 nci maddesine göre tasfiye haline giren kurumların vergilendirilmesinde hesap dönemi yerine tasfiye dönemi geçerli olmakta ve tasfiyenin başlangıç tarihinden aynı takvim yılı sonuna kadar olan dönem ile bu dönemden sonraki her takvim yılı ve tasfiyenin sona erdiği dönem için ilgili takvim yılı başından tasfiyenin bitiş tarihine kadar olan her dönem müstakil bir tasfiye dönemi sayılmaktadır.

Tasfiyesi devam eden kurumlarda müstakil tasfiye dönemlerine ait beyannameler kanununun 14 üncü maddesine uygun olarak her tasfiye dönemini takip eden dördüncü ayın birinci gününden yirmibeşinci günü akşamına kadar verilecek ve tahakkuk eden vergiler ayın sonuna kadar ödenecektir⁶¹⁷.

Tasfiyenin sonuçlanmasını müteakip verilecek son tasfiye dönemi kurumlar vergisi beyannamesi ise tasfiyenin sona erdiği tarihi takip eden 30 gün içinde kurumun bağlı olduğu vergi dairesine verilecek ve tahakkuk edecek kurumlar vergisi de bu beyanname verme süresinin sonuna kadar ödenecektir. Ayrıca tasfiye edilen kurumun tahakkuk etmiş ancak henüz vadesi gelmemiş bulunan kurumlar vergileri de aynı süre içinde tasfiye memuru tarafından ödenecektir⁶¹⁸.

f) Sorumluluğa Dayanan İntikallerde Ödeme

Sorumluluğa dayanan intikal halleri, asıl mükellef tarafından ödenmemiş vergilerin ödenmesine dayandığı için bunların ödenmesi ile ilgili özel bir süre bulunmamaktadır. Sorumluluk kapsamında intikal eden vergilerden, limited şirket ortaklığı, kanuni temsilcilik ve vergi kesenlerin sorumluluğu gibi tahakkuk ettiği halde ödenmemiş olanların zaten ödeme süreleri geçtiğinden bunların sorumlularına

⁶¹⁷ VURAL, a.g.e., s. 916.

⁶¹⁸ GÜRBOĞA, ATABEY, a.g.e., s. 347.

ödeme emri ile tebliği edilerek haklarında takibata geçilecek⁶¹⁹ ve haklarında teminat isteme, ihtiyati haciz, ihtiyati tahakkuk ve diğer koruma hükümleri tatbik edilmek suretiyle vergi borcu tahsil edilecektir.

Teminat, şahsi kefalet, hükümsüz sayılan tasarruflar nedeniyle intikal, alacak haczi nedeniyle intikal ve bazı iş ve işlemleri yapanların görevlerinden doğan intikal hallerinde ise verginin ödenmesi için kendi kanunlarında belirlenmiş herhangi bir süre bulunmamaktadır. 6183 sayılı kanununun 37 nci maddesine göre kanunlarında ödeme zamanı tespit edilmemiş amme alacaklarının Maliye Bakanlığınca belirtilecek usule göre yapılacak tebliğden itibaren bir ay içinde ödenmesi gerekmektedir. Bu nedenle kanunda ödeme süresi belirtilmemiş bu tür intikallere dayanan vergi borçlarının, vergi dairesince yapılacak ödeme emri tebliğini takip eden bir ay içinde ödenmesi gerekecektir.

g) İntikal Öncesi Dönemlerle İlgili Ödeme

Ölüm halinde intikal, tasfiye, bölünme, birleşme halinde intikal, limited şirket ortaklığından intikal, vergi kesenlerin sorumluluğundan intikal ve kanuni temsilcilerin sorumluluğundan doğan intikal hallerinde bu sorumluluklara dayanan asıl mükelleflerin intikal öncesi vergilendirme dönemleri ile ilgili olarak vergi incelemeleri yapılabilecektir. Bu incelemeler sonucunda doğacak matrah farkları üzerinden hesaplanarak ikmalen veya re'sen tarh edilecek vergiler de belirli şartların gerçekleşmesi halinde ilgililere intikal edecektir.

Bu şekilde sonradan ikmalen ve re'sen tarh edilen vergilerin ödenmesi Gelir veya Kurumlar Vergisi Kanunlarındaki ödeme sürelerine göre değil, Vergi Usul Kanununun 112 nci maddesine göre belirlenecek⁶²⁰ ve tahakkuk tarihinden itibaren bir ay içinde ödenecektir. Ancak bunlar için dava açıldığı ve tahsilin durdurulduğu takdirde vergi mahkemesi kararına göre hesaplanacak verginin ihbarname ile tebliği tarihinden itibaren bir ay içinde ödenmesi gerekmektedir.

⁶¹⁹ Gelir İdaresi Başkanlığının a.g.tb. (Seri: A, Sıra No: 1)

⁶²⁰ YILMAZ, (2006) a.g.e. ss. 361 - 362.

D- İntikal Eden Vergilerin Cebren Tahsili

İntikal eden vergiler süresinde ödenmediği takdirde kendilerine vergi borcu intikali gerçekleşen gerçek ve tüzel kişiler hakkında, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun cebren tahsile ilişkin hükümleri uygulanmak suretiyle, kanunda gösterilen ödeme emri tebliği, mal bildirimini istenmesi, menkul, gayrimenkul, alacak ve haklarına haciz uygulanması, haczedilen malların paraya çevrilmesi suretiyle cebren tahsil edilecektir.

SONUÇ ve ÖNERİLER

Bir ülkede yaşayan insanlarla devlet arasında en yoğun ilişkiyi oluşturan vergi hukuku, devletin toplumu oluşturan kişilerden aldığı vergi gelirleri ile ilgili kuralları düzenleyen önemli bir hukuk dalıdır. Türk vergi hukuku geçmişte olduğu gibi günümüzde de halen genel kabul gören bir yapıya kavuşturulamamıştır. Ülkede yaşayan hemen herkesi yakından ilgilendirmesine rağmen vergi kanunlarının ve mevzuatının çok dağınık ve herkes tarafından anlaşılamayan, yoruma muhtaç bir yapıda olması bu konunun ülkemizde en geniş bilimsel çalışma ve öğreti alanını oluşturması yanında bir ihtisas ve uzmanlık alanı olmasını da zorunlu kılmıştır.

Vergi hukukunda genel vergilendirmeye ilişkin usul ve esaslar Vergi Usul Kanununda, vergi gelirlerinin tahsiline ilişkin usul ve esaslar Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda düzenlenmiş bulunmaktadır. Usul ve esaslara ilişkin bu iki kanun dışındaki devlete gelir sağlamaya yönelik yasal düzenlemeler ise kişisel gelirlerin vergilendirilmesini düzenleyen Gelir Vergisi Kanunu ile kurumların gelirlerinin vergilendirilmesini düzenleyen Kurumlar Vergisi Kanunu ve harcamaları vergilendiren Katma Değer Vergisi Kanunu başta olmak üzere onüç vergi kanununda toplanmıştır. Ayrıca Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanun ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu gibi ilgili kanunlar da bulunmaktadır.

Sayısal yönden böylesine çok ve uygulama alanı itibariyle de oldukça geniş bir konumu olan Türk vergi sisteminin bu karmaşık yapıdan kurtarılıp, mevzuat yönünden sadeleştirilip, dil yönünden iyileştirilmesi, sadece bu konuda uzmanlaşmış olanların değil, ülkede yaşayan herkesin kolayca anlayabileceği sade bir yapıya kavuşturulması büyük önem arz etmektedir. Bunların yapılması ile insanların vergisel yönden neyi niçin yaptıklarını bilmeleri, ödeyecekleri vergilerin nasıl oluştuğunu anlamaları ve ne yapacaklarını daha iyi kavramalarını sağlayarak vergi gelirleri yönünden devleti de rahatlatacaktır.

Türk vergi hukukuna göre vergilemede esas olan verginin asıl mükelleften tahsil edilmesidir. Ancak gerçek kişi mükelleflerin ölüm, sermaye şirketine dönüşüm

nedeniyle kişiliklerinde değişikliğe bağlı olarak mükellefiyetlerinin sona ermesi, tüzel kişi vergi mükelleflerinin tasfiye, devir, birleşme gibi nedenlerle mükellefiyetlerinin sona ermesi veya vergi alacağının şirket tüzel kişiliğinden tahsiline imkan kalmaması hallerinde;

- Vergilendirmeye ilişkin bildirim, beyan gibi şekli görevlerin tam ve eksiksiz olarak yerine getirilmesini sağlamak,
- Vergi alacağını güvence altına almak,
- Vergi alacağının tahsili için muhatap bulabilmek,
- Verginin en az masrafla ve kolayca tahsilini sağlamak,

üzere vergi kanunları ile alınan tedbirler, bu konularda yayımlanan genel tebliğlerle yönlendirilmektedir.

Gerçek kişilerin, ölümü halinde ölenin vergi borçları mirası reddetmemiş kanuni ve mansup mirasçılara intikal ederken, ölenin işine mirasçılardan tarafından ara verilmeden devam edilmesi halinde vergi borçları gene kanuni mirasçılara intikal etmektedir. Kazancı bilanço esasına göre tespit edilen bir ferdi işletmenin aktif ve pasifi ile mevcut veya yeni kurulacak bir sermaye şirketine devredilmesi nedeniyle mükellefiyetinin sona ermesi halinde ise ferdi işletmenin vergi borçları intikalen yeni oluşan sermaye şirketine geçmektedir.

Şahıs şirketleri olan ve ortaklarının şirket kazancından elde ettikleri gelirler nedeniyle ayrı ayrı gelir vergisi mükellefi olduğu kolektif ve adi komandit şirketlerin, bilançolarının dönüşecekleri sermaye şirketinin bilançosuna aynen aktarılması suretiyle nev'i değiştirerek sermaye şirketine dönüşmeleri halinde, şahıs şirketlerinin şirket tüzel kişiliği adına olan ödenmemiş katma değer ve stopaj gelir vergi borçları, dönüşülen sermaye şirketine intikal etmektedir.

Borçlar Kanunu hükümlerine tabi olan adi ortaklıklar ile şahıs şirketlerinin ortaklıklarının bozularak mükellefiyetlerinin sona ermesi halinde, bu ortaklık ve şirketler adına açılan katma değer vergisi ve stopaj gelir vergisinden olan ödenmemiş vergi borçları müteselsil sorumluluk kapsamında intikal ederek ortaklara geçmektedir.

Sermaye şirketlerinde, tasfiye halinde, tasfiye olayı kurumun hukuki varlığını sona erdiren bir olay olduğundan, devlet açısından kurumun vergi mükellefiyeti ve ödenmemiş vergilerinin akıbeti yönünden önem arz etmektedir. Tasfiyeye giren kurumlarda, tasfiye halindeki şirketi temsil ve ilzam yetkisi tasfiye memuruna geçmekte ve tasfiye memuru şirketin kanuni temsilcisi olmaktadır. Tasfiyenin Türk Ticaret Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu hükümlerine göre yürütüp, usulüne ilişkin bir tasfiye gerçekleştirmek tasfiye memurunun genel görev ve sorumluluğunu oluşturmaktadır. Vergi kanunlarının uygulanması bakımından kanuni temsilci sayılan tasfiye memuru ve vergi sorumluluğu ile ilgili hükümler, Vergi Usul Kanununun kanuni temsilcilerin sorumluluğu ilişkin 10 uncu maddesi ve tüzel kişilerin cezai sorumluluğu ile ilgili 333 üncü maddesi, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun kanuni temsilciyi amme borçlusu sayan 3 üncü maddesi, tasfiye halinde vazifelilere ilişkin 32 inci maddesi ve tasfiye halinde mesuliyete ilişkin 33 üncü maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanununun tasfiyeye ilişkin 17 nci maddelerinde yer almaktadır. Tasfiye memurları, tasfiye sonucunda doğan müspet farktan kurumun tahakkuk etmiş vergileri ile tasfiye beyannamelerine göre hesaplanan vergileri ödemedi ve diğer itirazlı tarhiyatlar için karşılık ayırmadan, tasfiye işlemlerini yürüttükleri şirketten alacaklı olanlara ödeme ve ortaklara paylaşım yapamazlar. Aksi takdirde bu vergilerin asılları ve zamları ile vergi cezaları şahsen ve müteselsilen sorumluluk nedeniyle kendilerine intikal edecektir.

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun tasfiye halinde mesuliyetle ilgili 35 inci maddesinde tasfiye memurlarının sorumluluğu ile ilgili olarak geçen “...tahakkuk etmiş ve edecek amme alacaklarından...” ibaresi ile tasfiye memurlarının tasfiyeye giren kurumların tasfiyeye giriş tarihinden öncesi için çıkacak vergi borçlarından da sorumlu tutulmalarının yasal olmadığı yönündeki yorumlar bizce yersizdir. Zira maddede geçen tahakkuk edecek borçların, tasfiye memurunun kanuni temsilcisi olduğu tasfiye dönemi ile ilgili olarak ileride tahakkuk edebilecek borçlar olarak anlaşılması gerekmektedir.

Kurumların, Kurumlar Vergisi Kanununda belirtilen esaslar dahilinde, birleşme, devir, bölünmeleri durumunda, birleşen, devrolan veya bölünen sermaye şirketinin bu hallerin meydana geldiği tarihe kadar olan ve ödenmemiş bulunan vergi

borçları intikalen birleşilen, devrolunan veya bölünme sonucu oluşan yeni kurumlara geçmektedir.

Sermaye şirketleri olan anonim şirketlerin ortakları ile limited şirketlerin ortaklarının şirket borçlarından sorumluluklarında farklılıklar bulunmaktadır. Anonim ve limited şirket ortaklarının Türk Ticaret Kanununa göre şirket borçlarından dolayı sorumlulukları koymayı taahhüt ettikleri sermaye ile sınırlıdır. Ancak Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanuna göre, vergi borçları açısından anonim şirket ortakları ile limited şirket ortaklarının vergisel sorumluluğu açısından farklı yasal uygulama mevcuttur. Gelir İdaresi Başkanlığının resmi internet sitesinde yapılan açıklamaya göre anonim şirket ortaklarının şirketin vergi borçlarından dolayı sorumluluğu bulunmamaktadır. Limited şirket ortakları ise Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 35 inci maddesi ile yapılan özel düzenleme uyarınca şirketten tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan vergi borçlarının ödenmesinden hisseleri oranında ve doğrudan doğruya kişisel olarak sorumludurlar ve şirket varlıklarından tahsil edilemeyen vergi borçları bu sorumluluk kapsamında şirket ortaklarına intikal etmektedir.

Kanuni temsilcilerin vergisel sorumluluğu, Vergi Usul Kanunu kapsamına giren vergi alacakları bakımından kanununun 10 uncu, 332 nci ve 333 üncü maddeleri ile Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun, kanuni temsilcilerin amme borçlusu olarak kabul edildiği 3 ve mükerrer 35 inci maddelerinde belirlenmiştir. Bu maddelere göre tüzel kişiliği haiz olan anonim ve limited şirketler ile küçüklerin ve kısıtlıların varlıklarından tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan vergi borçlarının ödenmesinden kanuni temsilciler müteselsilen sorumlu olup, bu sorumluluk çerçevesinde kendi mal varlıklarından tahsil edilecek olan vergi borçları kanuni temsilcilere intikal etmiş olacaktır.

Vergi kesenlerin sorumluluğu ile ilgili düzenleme, Vergi Usul Kanununun 11 inci maddesinde yapılmış olup, Gelir Vergisi Kanununun 94, Kurumlar vergisi kanununun 15 ve 30, Veraset ve İntikal Vergisi Kanununun 17, Damga Vergisi Kanununun 19 uncu maddeleri uyarınca belirtilen ödemeleri yapanlar, yaptıkları veya yapacakları bu ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapmak zorundadırlar. Bunlar kesmek zorunda oldukları verginin tam ve doğru olarak hesaplanıp, süresinde

ilgili vergi dairesine beyan edilerek, tarh ve tahakkuk ettirilen verginin süresinde ödemesinden sorumludurlar. Bu sorumluluk usulünce yerine getirilmediği, gerekli tevkifatlar yapıp, vergi dairesine ödenmediği takdirde, bu vergiler sorumlulara intikal edecek ve kendilerinden tahsil edilecektir.

Kamu alacaklarının korunması çerçevesinde Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 27, 28, 29 ve 30 uncu maddelerinde, vergi borçluları tarafından verginin tahsilini önlemeye yönelik olarak yapıldığı kabul edilen bazı tasarruflar hükümsüz sayılmıştır. Vergi dairesi tarafından bu tür tasarrufların iptali için dava açılarak bunların iptal ettirilmesi halinde, vergi borcu tasarrufu yapan kişiye intikal etmiş olmaktadır.

Motorlu Taşıtlar Vergisi, Veraset ve İntikal Vergisi, Damga Vergisi, Harçlar, Emlak Vergisi ve Özel Tüketim Vergisi Kanunlarına göre bazı iş ve işlemleri yapanların, bu işleri gerçekleştirmeden önce bu kanunlara göre doğan vergilerin ödendiğini gösteren belgeyi isteyip görmeleri gerekmektedir. Aksi halde ödenmesi gereken vergi müteselsil sorumluluk kapsamında intikal ederek kendilerinden tahsil edilecektir.

Bu çalışma sırasında vergi kanunlarına göre, vergi borcunun asıl mükelleften üçüncü kişilere intikali sonucunu doğuran sorumluluk hallerinin oldukça dağınık ve karmaşık bir görünüm arz ettiği gözlemlenmiştir. Bu çerçevede üçüncü kişilere bir başka mükellefin vergi borcunun intikalini gerektiren ve ağır sonuçları olan haller;

- Bir limited şirketin ortağı olmak,
- Kanuni temsilci olmak,
- Bir kurumun tasfiye memuru olmak,
- Yaptığı ödemeden vergi kesen kişi olmak,
- Bir alım satım işleme taraf olmak,
- Bir vergi borcunun şahsi kefili olmak,
- Hükümsüz sayılan bir tasarrufla mal alan kişi olmak,
- Vergi borçlusu bir tüccardan mal alan kişi olmak,

- Kanunla sorumluluk yüklenen işleri yapan kişi olmak,
gibi farklı şekillerde ortaya çıkmaktadır.

Türk vergi hukukunda müteselsil sorumluluk kavramının tanımı yapılmamış ve vergi intikali kavramından ise hiç bahsedilmemiştir. Ancak vergi kanunlarıyla getirilen hükümler ve yayımlanan tebliğlerle belirlenen müteselsil sorumluluk uygulamaları ile üçüncü kişilere vergi borcu intikali sağlayan düzenlemeler yapılmaktadır.

Bugüne kadar Maliye Bakanlığınca yayımlanan vergi genel tebliğlerinin içinde vergi sorumluluğu işlenenler sayı itibariyle önemli bir yer tutmaktadır. Sadece katma değer vergisinde ağustos 2009 ayına kadar yayımlanan 112 adet tebliğin otuzun üzerinde olanı bu vergide sorumluluk uygulaması ile ilgilidir. Uygulamada sık sık değişiklikler yapılmakta, bir tebliğ kendisinden üç önceki tebliğin bazı bölümlerini yürürlükten kaldırırken, iki sonraki tebliğ şimdiki tebliğin bazı bölümlerini yeniden düzenlemekte ve böylece tebliğler incelemeye başlandığında hangi tebliğin hangi bölümünün geçerli olduğu konusunda tereddüde düşülmektedir. Bu durum sorumluluk uygulamalarının takibini zorlaştırmakta olup, hatalar yapılmasına neden olabilecek bir düzeydedir. Bu nedenle, Gelir İdaresi Başkanlığınca aynı amaçla düzenlenerek yayımlanan Seri:A, Sıra:1 tahsilat genel tebliğinde olduğu gibi, müteselsil sorumluluk sahibi kişiler adına vergi borcu intikaline neden olacak önemli bir konuda, sorumluluğa ilişkin gerek Katma Değer Vergisi Kanunu, gerekse Vergi Usul Kanunu genel tebliğlerinin kendi aralarında tek tebliğde toplanması uygulayıcılar ve sorumlular açısından yararlı olacaktır.

Vergi Kanunlarında yapılan değişikliklerle getirilen bazı hükümlerin, diğer bir vergi kanunu hükmü veya diğer bir T.C. Kanunu hükmü ile çeliştiği ve birbirine aykırı hükümler içerdiği görülmektedir.

Çelişkilerden ilki, Vergi Usul Kanununun 10 uncu maddesi ile Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun mükerrer 35 inci maddeleri arasındaki çelişkidir. Vergi Usul Kanununun kanuni temsilcilerin ödevlerine ilişkin 10 uncu maddesinin ikinci fıkrasında, kanuni temsilcilerin kendilerine vergi kanunları ve mevzuatı ile yüklenen *görevleri yerine getirmemeleri halinde* temsil ettikleri kişilerin varlıklarından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna

bağlı alacakların kanuni temsilcilerin kendi varlıklarından tahsil edileceği belirtilirken, 6183 sayılı kanunun kanuni temsilcilerin sorumluluğuna ilişkin mükerrer 35 inci maddesine 2008 yılında 5766 sayılı kanunla eklenen son fıkra ile **“Kanuni temsilcilerin sorumluluklarına dair 213 sayılı Vergi Usul Kanununda yer alan hükümlerin bu maddede düzenlenen sorumluluğu ortadan kaldırmayacağı hükmü”** getirilmiş ve Vergi Usul Kanununun 10 uncu maddesinin Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 35 inci maddesi karşısında bir hükmü kalmamıştır. Vergi Usul Kanununun 10 uncu maddesinde yapılacak düzenleme ile iki vergi kanunu arasındaki bu çelişkinin giderilmesi gerekmektedir.

Bu değişiklikten sonra kamu alacaklarının daha etkin bir şekilde tahsili için adım atılırken, kanuni temsilcilerinin temsilcisi oldukları tüzel kişilerin vergi borçlarının ödenmesi ile ilgili sorumlulukları da iyice artmıştır. Bundan böyle kanuni temsilcilerin sorumluluğu için Vergi Usul Kanununun 10 uncu maddesinde belirtilen ödevlerini yerine getirip getirmemelerinin bu yeni düzenleme karşısında bir önemi bulunmamaktadır. Görevlerini yerine getirip getirmediğine bakılmaksızın kurum varlığından tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan şirket borcunun ödenmesinden her durumda sorumlu oldukları için kanuni temsilcilerin son derece dikkatli olmaları ve şirketin vergi borcunun ödenmesi yönünden gerekli finansal tedbirleri almaları gerekmektedir. Aksi halde kanuni temsilciler kendilerine sorumluluk kapsamında intikal edecek vergi borçları nedeniyle çok zor durumlara düşebileceklerdir.

Çelişkilerden ikincisi, Türk Ticaret Kanununun 503 üncü maddesine göre, limited şirket ortakları şirket borçlarından şirkete koymayı taahhüt ettikleri sermaye tutarında sorumlu iken, bu sorumluluk 6183 sayılı kanunun limited şirketlerin amme borçları başlıklı 35 inci maddesine göre, kamu borçları için sermaye hisseleri oranındadır. Burada da iki kanun hükmü birbiri ile çelişmektedir. Türk Ticaret Kanununun söz konusu maddesine eklenecek “ kamu borçları hariç” şeklindeki parantez içi bir ibare ile bu çelişkinin giderilmesi uygun olacaktır.

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 35 inci maddesine göre, limited şirketlerin tüzel kişiliğinden tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan vergi borçlarından sermaye payları oranında şirket

ortaklarının doğrudan doğruya sorumlu olacakları belirtilirken, Mükerrer 35 inci maddede kanuni temsilcilerin ödenmeyen şirket borçlarının kanuni temsilcilerden tahsil edileceği belirtilmektedir. Bu durumda tahsilat için önce limited şirketin ortağına mı yoksa kanuni temsilcisine mi gidileceği konusunda bir açıklık bulunmamakta bu konuda farklı görüşler ileri sürülmektedir. Bizim katıldığımız görüş 35 inci madde ve özel bir düzenleme olduğu, ayrıca limited şirketlere ortak olmayan dışarıdan kimselerin de müdür sıfatıyla kanuni temsilci atanabildiği için önce ortaklara gidilmesi gerektiği görüşüdür. Ancak, önce kanuni temsilcilere gidilmesi gerektiği görüşünü savunanlarca da, limited şirketleri müdür sıfatıyla kanuni temsilcilerin yönetip, temsil ettiği bu nedenle alacak takibine önce kanuni temsilcilerden başlanması gerektiğini ileri sürülmektedir. Sorumluluğun sınırlarının belirlenmesi bakımından bu konu Gelir İdaresi Başkanlığınca çözüme kavuşturulmalıdır.

Vergi Usul Kanununun 11 inci maddesinin üçüncü fıkrası ile getirilen ve mal alım ve satımı ve hizmet ifası dolayısıyla vergi kesintisi yapmak ve vergi dairesine yatırmak zorunda olanların, bu yükümlülükleri yerine getirmemeleri halinde verginin ödenmesinden, alım satıma taraf olanların müteselsilen sorumlu olacaklarına ilişkin hüküm ve buna dayanacak uygulamalar bizce çok ağır bir durumdur. Zira tevkifata tabi mal satan bir tüccarın, mal satarken düzenlediği faturada gösterdiği bedel içinde ödenmeyerek alıcı tarafından kendisinden kesilen katma değer vergisini, kesintiyi yapan alıcının vergi dairesine ödeyip ödemeyeceğini bilmesi mümkün değildir. Özellikle alıcının yüzü bile görülmeden telefon ve benzeri haberleşme araçları ile yapılan siparişe dayalı satışlarda bu imkansızdır. Sonrasında da kendisinden kesilen katma değer vergisinin alıcı tarafından ödenip ödenmediğini takip etmesi ve ödenmesini sağlamaya çalışması, ödettirememesi halinde de kendisinin müteselsilen sorumlu olarak bu vergiyi devlete tekrar ödemek zorunda kalması satıcı yönünden oldukça zor bir durum olup, bize göre Gelir İdaresi Başkanlığınca iyileştirilmesi gereken bir sorundur.

Vergi borçlusu mükelleflerin kestikleri satış faturalarındaki müşteri bilgilerinden hareketle, vergi dairesince üçüncü kişi müşterilerde halen var olabileceği düşünülen alacak ve hakların varlığı kesin olarak tespit edilmeden ve benzeri herhangi bir ön yazışma veya araştırma yapılmaksızın, mal satın alan

müşterilere Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 79 uncu maddesi uyarınca doğrudan doğruya haciz bildirisini gönderilerek, mal veya hizmet satın aldığı firmanın kendisinden olduğu sanılan alacağına ve hatta aldığı mala haciz konulduğu bildirilmektedir. Bu durum önemli ticari ve sınai faaliyetleri olan, istihdam yaratan firmaların müşterileri nezdindeki itibarlarını sarsacak ve bankalarla olan ilişkilerinde olumsuz sonuçlar doğurabilecek niteliktedir. Ayrıca bu tür bir haciz bildirisini alan üçüncü şahısta da huzursuzluk yaratacak ağır bir uygulamadır. Bu konunun uygulamaya başlanması ile birlikte kamuoyunda ciddi eleştiriler yapılmış ve gazete sütunlarında tartışılmıştır. Kamu alacağının tahsili önemli olmakla birlikte, bu tür mal satın alan bir müşteriye vergi borcu intikal sonucunu doğuran böyle önemli bir olayda, vergi dairesi tarafından öncelikle malın satış şekli (veresiye veya peşin) incelenerek haciz bildirisinin, vergi borçlusu mükellefe halen borcu olduğu tespit edilen müşterilere gönderilmesi uygun olacaktır.

Sonuç olarak, vergi kanunlarında yapılacak değişiklikler günü kurtarmaya yönelik olmayıp, Türk vergi sistemi reforma tabi tutulmalı ve mevzuatta, kanunilik, genellik, basitlik, sadelik, adalet, tarafsızlık gibi vergileme prensiplerini taşıyan, etkin ve vergiyi tabana yayan bir vergi reformu yapılmalıdır. Bu konuda yapılacak düzenlemelerle;

- Gelir Vergisi Kanunu da Kurumlar Vergisi Kanunu gibi yeniden düzenlenmelidir.

- Gelir Vergisi Kanunundaki sistemi bozan basit usulde vergilendirme kaldırılmalıdır.

- Gelir üzerinden alınan vergilerde etkinlik sağlanarak, dolaylı vergilerin kamu gelirleri içindeki oranı düşürülmelidir.

- Vergi oranları düşürülmeli ve katma değer vergisindeki çok oranlılık azaltılmalıdır. Vergi oranlarının yüksekliği yasal yolları zorlayarak vergiden kaçınmaya, daha sonra da yasal olmayan yollardan vergi kaçırmaya neden olmaktadır.

- Kamu alacaklarının tahsilinde uygulanan aylık % 2.5 gecikme zamu ve faizi oranları, güncel faiz oranlarına göre yüksek olup düşürülmelidir.

- Vergi suç ve cezaları ile ilgili hükümler anlaşılır hale getirilmeli, kanunda vergileme yönünden suç teşkil eden eylem ve fiiller açık ve anlaşılır olmalıdır.

- Vergi cezaları işlenen suçun niteliğine ve büyüklüğüne uygun olmalıdır. Günümüzde e-beyan sistemi ile internetten verilmesi zorunlu olan matrahsız bile olsa herhangi bir beyannamenin 30 gün sonra verilmesinin cezası 1.600.- TL. olup, çok yüksektir.

- Vergi aflarından kaçınılmalıdır. Her vergi affı dürüst ve vergisini ödeyen mükellefin psikolojisini bozmakta ve bir sonraki affın beklentisine neden olmaktadır.

- Vergi borcu intikaline neden olan sorumluluk uygulamaları genişletilmek yerine, belge düzeni sağlanarak azaltılmalıdır.

- Vergi denetimlerinde bilgilendirici ve eğitici olarak etkinlik sağlanmalıdır.

- Toplumda vergi bilinci oluşturulmalıdır.

Bu çalışmada, vergi hukukunda borcun asıl mükelleften üçüncü bir gerçek veya tüzel kişiye intikaline ilişkin temel ve genel konular incelenmiş ve konu ile ilgili olarak ulaşılabilen bütün hususlar ortaya konulmaya çalışılırken çalışmanın alanı ve hacmi dikkate alınarak detaydan kaçınılmaya özen gösterilmiştir. Ayrıca sürekli değişen ve sık sık yenileri eklenen inceleme konularına, kanunlardaki tabiri ile Maliye Bakanlığının lüzum görmesi üzerine her an yenilerinin ilavesi de olası bulunmaktadır.

Bu çalışmanın yapılması ile ilgili araştırmalar sırasında, elde edilen bulgular ve veriler yukarıda özetlenmiş ve bazı öneriler getirilmiştir. Bu önerilerle vergi borcunun intikalinde ortaya çıkan ve dikkat çeken sorunlar bakımından yapılması gerekeler ifade edilmeye çalışıldıktan sonra, genel vergi sorunları ile ilgili bazı kısa önerilere yer verilmiştir. Vergi alacağının güvence altına alınması, vergide verimliliğin sağlanması, tahsilatın daha kolay gerçekleştirilmesi yönünden, sorumluluğa dayanan vergi borcu intikali sonucunu doğuran gerekli kanuni ve idari tedbirler alınırken, bunların ticari ve sınai faaliyetleri daraltan, her konuda getirilen sorumluluk düzenlemeleri ile insanları zor durumlara düşüren, daha çok dava konusu yaratacak uygulamalardan kaçınılması ve ek vergiler sağlamaya yönelik yeni düzenlemelerle zaten vergisini ödeyen kayıtlı mükelleflere ilave yeni yükler

getirilmemesi, vergi mükelleflerinin devlete olan güvenlerinin sürmesi bakımından önem arz etmektedir.

KAYNAKÇA

KİTAPLAR

- ACAR, Faruk, **Türk- İsviçre Medeni Hukukunda Alacaklılar Arası Teselsül**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2003.
- AKDOĞAN, Abdurrahman, **Kamu Maliyesi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 1997.
- AKDOĞAN, Abdurrahman, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Gözden Geçirilmiş Ve genişletilmiş Sekizinci Baskı, Gazi Kitapevi, Ankara, 2008.
- AKI, Erol, **Hukukun Temel Kavramları**, Mevzuattaki Değişikliklere Göre Gözden Geçirilmiş 4. Baskı, Barış Yayınları, İzmir, 1996.
- AKINTÜRK, Turgut, **Borçlar Hukuku, Genel Hükümler, Özel Borç İlişkileri**, Genişletilmiş Onikinci Baskı, İstanbul, 2006.
- AKINTÜRK, Turgut, **Medeni Hukuk**, Yeni Medeni Kanuna Uyarlanmış Onuncu Baskı, Beta Yayınları, İstanbul, 2004.
- AKINTÜRK, Turgut, Neval OKAN, **Hukuka Giriş**, Anadolu Üniversitesi, 6. Baskı, 2002.
- AKİPEK, Jale, Turgut AKINTÜRK, **Türk Medeni Kanunu**, Birinci Cilt, Başlangıç Hükümleri Kişiler Hukuku, Beta Yayınevi, Ankara, 2007.
- AKSOY, Şerafettin, **Kamu Maliyesi**, Gözden Geçirilmiş ve İlaveli 3. Baskı, Filiz Kitapevi, İstanbul, 1998.
- ALTUNKAYA, Mehmet, **Edimin Başlangıçtaki İmkansızlığı**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2005.
- ALVER, Cemil, **Şirketler Muhasebesi ve Şirketler Hukuku**, Feryal Matbaacılık, Ankara, 1994.
- ARDIÇ YILMAZ Pınar, **Ticaret Hukuku – 1**, Agon Bilgi Akademisi yayını, Beşinci Baskı, Mayıs, 2008.

- ARDIÇ, Oğuzhan, Emel ERSOY, **Borçlar Hukuku**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2004.
- ARIKAN, Zeynep, **Türk Vergi Hukukunda Mali İkametgah**, Maliye ve Hukuk Yayınları, İzmir, Mayıs, 2007.
- ARSLAN, Mehmet, **Vergi Hukukunda Zamanaşımı**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2007.
- ATABEY, Tuncel, **Gelir Vergisi Rehberi**, Vergi Sorunları Dergisi, Özel Ek, Sayı 234, Mart, 2008.
- ATAR, Yavuz, **Vergi Hukuku, Genel Esaslar**, Gözden Geçirilmiş 2. Baskı, Konya, 1994.
- AYAN, Mehmet, **Borçlar Hukuku, Genel Hükümler**, Gözden Geçirilmiş 2. Baskı, Mimoza Yayınları, Konya, 1998.
- AYAN, Mehmet, **Miras Hukuku**, Gözden Geçirilmiş, 3. Baskı Mimoza Yayınları, Ekim, 2005.
- AYHAN, Rıza, **Limited Şirketlerde Ortakların Sorumluluğu**, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1992.
- BARLAS, İrfan, **Anonim ve Limited Ortaklıklarda Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu**, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2006.
- BATTAL, Ahmet, **Şirketler Hukuku**, Gazi Kitabevi, 2005, s. 21.
- BAYDEMİR, Mehmet, **Damga Vergisi**, Mali Müşavirlik yayınları, 2002.
- BAYRAK, Serbüent, **5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Mevzuatı**, Yargı Yayınevi, Ankara, 2008.
- BEYAZKILIÇ, Recep ve diğerleri, **6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, Arıkan Basım Yayıncılık, 2006.
- BEYAZYÜZ, Selçuk, Tan Tahsin ZAPATA, **Borçlar Hukuku**, Savaş Yayınevi, Ankara, 2005.
- BİLİCİ, Nurettin, **Vergi Hukuku, Genel Hükümler**, Türk Vergi Sistemi, Seçkin Yayınevi, Güncellenmiş 11. Baskı, Seçkin Kitabevi, Ankara, 2005.

- BOZKURT, Tamer, **Ticaret Hukuku Ticari İşletme Hukuku Şirketler Hukuku**, Arıkan Basım Yayım, İstanbul, 2008.
- BULUTOĞLU, Kenan, **Türk Vergi Sistemi Yeni Yasalara Göre Düzenlenmiş 8.** Baskı, Batı Türkeli Yayıncılık, İstanbul, 2004.
- BÜLBÜL, Duran, **Türk Vergi Sisteminde Gecikme Faizi Tecil Faizi**, Yaklaşım Yayınları, Ekim, 2003.
- CANDAN, Turgut, **Kanuni Temsilcinin Vergisel Sorumluluğu**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 1994.
- CANDAN, Turgut, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun** açıklamalı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Mart, 2007.
- CANDAN, Turgut, **Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu**, Tüze Yayıncılık, Ankara, 1998.
- ÇAKMAK, Şefik, **Gelir Vergisi Beyanname Düzenleme Rehberi**, Oluş Yayıncılık, Ankara, Ocak, 2008.
- ÇİVİ, Ali, Denise UNKAN, **İsviçre Medeni Kanunu ve Borçlar Kanunu'nun** Alınışının 80. Yılı Sempozyumu, İstanbul Ticaret Odası, İstanbul, 2007.
- DEĞER, Nuri, **Açıklamalı Katma Değer Vergisi Kanunu**, Yaklaşım Yayıncılık, Ocak, 2008.
- DİKİCİ, M. Fatih, **Ceza Hukuku Ceza Muhakemesi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş 5. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, Ocak, 2007.
- DİNLER, Zeynel, **İktisada Giriş**, Ekin Kitabevi, Bursa, 1995.
- DÖNMEZ, Ömer, **Kavram Teori Politikalar**, Genişletilmiş Ve Güncelleştirilmiş 2. Baskı, Gazi Kitapevi, Ankara, 2007.
- EDİZDOĞAN, Nihat A. Niyazi ÖZKER, **Türk Vergi Sistemi**, (Gelir Vergisi), Ekin Kitabevi, 2002.
- EKER, Aytaç, **Kamu Maliyesi, Kamu Hizmetleri, Kamu Giderleri, Kamu Gelirleri**, İzmir, 1997.
- ERCAN, İsmail, **Ceza Hukuku**, 1.Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara, Ekim, 2005.

- ERCAN, İsmail, **İcra ve İflas Hukuku**, 1. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara, Ağustos, 2005.
- ERDAĞ, Nevzat, **Türk Vergi Sistemi**, Beta Yayınları, İstanbul, Haziran, 2002.
- ERDEM, Metin, Doğan ŞENYÜZ, İsmail TATLIOĞLU, **Kamu Maliyesi**, Ekin Kitapevi, Bursa, Eylül, 1998.
- ERDOĞAN, İhsan, **Borçlar Hukuku, Genel Hükümler**, Gazi Yayınevi, Ankara, 2006.
- EREN, Fikret, **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, Gözden Geçirilmiş 9. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul, 2006.
- ERGİNAY, Akif, **Kamu Maliyesi**, Gözden Geçirilmiş Ve İşlenmiş 17. Baskı, Savaş Yayınları, Ankara, Ekim, 2003.
- ERZURUMOĞLU, Ercan, **Borçların Genel Hukuku**, Ankara, 1978.
- Gelirler Kontrolörleri Derneği, **Gelir Vergisi Rehberi**, 5. Baskı, Kurtiş Matbaacılık, 2005.
- GENÇCAN, Ömer Uğur, **Miras Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2008.
- GEREK, Şahnaz, Ali Rıza AYDIN, **Anayasa Yargısı Ve Vergi Hukuku**, Seçkin Yayınları, Ankara, Ocak, 2005.
- GÖKCAN, Hasan Tahsin, **Hukukumuzda Haksız Fiil Sorumluluğu ve Tazminat Davaları**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2003.
- GÖRGÜN, Şanal, **Hukukun Temel Kavramları**, Genişletilmiş Beşinci Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 1996.
- GÖZÜBÜYÜK, Şeref, **Anayasa Hukuku, Anayasa Metni Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi**, Güncelleştirilmiş 8. Baskı, Turhan Kitapevi, Ankara, 1999.
- GÜRBOĞA, Erkan, Tuncel ATABEY, **Vergi Kılavuzu**, İzmir Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, İzmir, Kasım, 2008.
- Hesap Uzmanları Derneği, **Beyanname Düzenleme Kılavuzu**, 2009.
- İMREGÜN, Oğuz, Ayşe YÜRÜK, **Ticaret Hukuku**, Eskişehir, 2006.

- İNAL, Tamer, **Borca Aykırılık Ve Sonuçları**, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 2004.
- İNAN, Ali Naim, **Bankacılar İçin Borçlar Hukuku Bilgisi**, Gözden Geçirilmiş, Değiştirilmiş Ve Genişletilmiş Beşinci Baskı, Ocak, 2001.
- KARA, Mustafa, **Ticaret Hukuku Genişletilmiş 2. Baskı**, Savaş Yayınevi, Ankara, 2005.
- KARAHASAN, Mustafa Reşit, **Türk Borçlar Hukuku, Genel Hükümler**, İkinci Cilt, Beta Yayınları, İstanbul, Şubat, 2003.
- KARAHASAN, Mustafa Reşit, **Türk Borçlar Hukuku, Genel Hükümler**, Birinci Cilt, Beta Yayınları, İstanbul, 2003.
- KARAKOÇ, Yusuf, **Genel Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş Ve Genişletilmiş 4. Baskı, Yetkin Basımevi, Ankara, 2007.
- KAVAK, Ahmet, **Sermaye şirketlerinin Tasfiye, Birleşme, Devir ve Bölünme İşlemleri**, Maliye ve hukuk Yayınları, Ağustos-2005.
- KAYIHAN, Şaban, **Borçlar Hukuku, Genel Hükümler**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, Ekim, 2008.
- KAYMAK, Ümit, İsmail ERCAN, **THEMIS, Hukuk Soruları**, Savaş Yayınevi, Genişletilmiş Güncellenmiş 2. Baskı, Ankara, Kasım, 2005.
- KILIÇOĞLU, Ahmet M. **Miras Hukuku**, Genişletilmiş ikinci baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2007.
- KILIÇOĞLU, Ahmet, M., **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, 9. Bası, Turhan Kitapevi, Ankara, 2007.
- KIRBAŞ, Sadık, **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 15. Baskı, Siyasal Kitapevi, Ankara, Aralık, 2003.
- KIZILOT, Şükrü, **Gelir Vergisi Kanunu Ve Uygulaması**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 1994.
- KIZILOT, Şükrü, **Katma Değer Vergisi ve Uygulaması**, yaklaşım yayınları, Ankara, 1996.

- KIZILOT, Şükrü, Zuhâl KIZILOT, **Vergi İhtilafları Ve Çözüm Yolları**, 10. Baskı, Yaklaşım Yayınları, Ankara, Ağustos, 2005.
- KOCAMAN, Arif, **Temel Hukuk Bilgisi**, Tesmer Yayınları No:74, Ankara, 2007.
- KUMKALE, Rüknettin, **Vergi Sözlüğü**, As Yayınları, Ankara, Şubat, 2001.
- MAÇ, Mehmet, **Katma Değer Vergisi Kanunu Uygulaması**, Denet Yayıncılık, 1995.
- MAÇ, Mehmet, **Kurumlar Vergisi**, Geliştirilmiş, Güncelleştirilmiş 3. Baskı, Denet yayıncılık, 1999.
- MAÇ, Mehmet, Tarık JAMALİ, **Veraset Hibe ve Ölüm**, Denet Yayıncılık, 1999.
- MERCAN, Eray, Mustafa DÜNDAR, **Temel Vergi Hukuku**, Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, Ankara, Ekim, 2007.
- MUTLUER, Kamil, Erdoğan ÖNER, Ahmet KESİK, **Teoride ve Uygulama da Kamu Maliyesi**, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, Ekim, 2007.
- NADAROĞLU, Halil, **Kamu Maliyesi Teorisi**, Gözden Geçirilmiş ve Düzeltilmiş 11. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul, 2000.
- NADAROĞLU, Halil, **Kamu Maliyesi Teorisi**, Gözden Geçirilmiş, Düzeltilmiş ve Genişletilmiş Baskı, Sermet Matbaası, 1981.
- NOMER, Haluk, N., **Borçlar Hukuku, Genel Hükümler**, Gözden Geçirilmiş 6. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul, Nisan, 2008.
- ODYAKMAZ, Zehra, Ümit KAYMAK, İsmail ERCAN, **Anayasa Hukuku İdare Hukuku İdari Yargı**, Son Değişikliklerle 4. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara, 2005.
- OĞUZMAN, Kenal, M. Turgut ÖZ, **Borçlar Hukuku, Genel Hükümler**, Gözden Geçirilmiş Beşinci Baskı, Filiz Kitapevi, İstanbul, 2006.
- ORHANER, Emine, **Kamu Maliyesi**, Gazi Kitapevi, Ankara, 2000.

- ÖNCEL Mualla, Ahmet KUMRULU, Nami ÇAĞAN; **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş, 21 Nisan 2006 Tarihli, Değişiklikleri İşlenmiş, 13. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, Mayıs, 2006.
- ÖZ, Ersan, **Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi**, Gazi Kitabevi, Aralık, 2004.
- ÖZ, N. Semih, **Gelir Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay**, Elde Etme, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006.
- ÖZBALCI, Oluş, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Mayıs, 2008.
- ÖZBALCI, Oluş, **Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Nisan, 2007.
- ÖZBALCI, Yılmaz, **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ocak, 2004.
- ÖZSUNAY, Ergun, **Borçlar Hukuku-I**, 2. Bası, Filiz Kitapevi, İstanbul, 1983.
- ÖZTAN, Bilge, **Medeni Hukuk'un Temel Kavramları**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2008.
- ÖZYER, Mehmet Ali, **Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Hesap Uzmanları Derneği Yayını, 4. Baskı, Mart, 2008.
- PARASIZ, İlker, **Modern Ansiklopedik Ekonomi Sözlüğü**, Ezgi Kitapevi, Bursa, Şubat, 2007.
- PEHLİVAN, Osman, **Kamu Maliyesi**, Derya Kitapevi, Trabzon, Eylül, 2003.
- PEHLİVAN, Osman, **Vergi Hukuku, Genel Hükümler**, Türk Vergi Sistemi, Derya Kitapevi, Trabzon, 2009.
- POROY Reha, Hamdi YASAMAN, **Ticari İşletme Hukuku**, 11. Baskıdan 12. Tıpkı Baskı, Vedat Kitapçılık, İstanbul, Eylül, 2007.
- REİSOĞLU, Safa, **Borçlar Hukuku, Genel Hükümler**, Güncelleştirilmiş ve Genişletilmiş Yirminci Baskı, İstanbul, 2008.

- SABAN, Nihal, **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş 4. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul, 2006.
- SARILI, Mustafa Ali, **Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk**, Kazancı Hukuk Yayınevi, İstanbul, 2004.
- SAYGILIOĞLU, Nevzat, **Vergi Hukukunda Yorum**, Ankara, 1987.
- SEYİDOĞLU, Halil, **Ekonomik Terimler Ansiklopedik Sözlük**, Geliştirilmiş 3. Baskı, Güzem Can Yayınları, İstanbul, Haziran, 2002.
- SÖNMEZ, Nezihe, **Vergide Yansıma Olayı**, İkinci Baskı, Ticaret Matbaacılık 1971.
- ŞENTÜRK, Akın Gencer, **Hukukçu Gözüyle Vergi Uygulamaları**, Fikirler–Görüşler–Çözümler), Etki Yayınları, Şubat, 2009.
- ŞENYÜZ, Doğan, **Vergi Hukuku Açısından Özel Hukuk Sözleşmeleri**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, Kasım, 2002.
- ŞENYÜZ, Doğan, **Borçlar Hukuku, Genel ve Özel Hükümler**, 3.Baskı, Ekin Kitapevi Yayınları, Bursa, 2006.
- ŞENYÜZ, Doğan, **Türk Vergi Sistemi**, Ezgi Kitabevi, Bursa, 1998.
- T.C. Adalet Bakanlığı, **Türk Borçlar Kanun Tasarısı**, Ankara, Şubat, 2008.
- TARAKÇI, Hızır, **Mükellefiyetlerin Sona Ermesi ve Kurumlaşma**, Değişim Yayınları, İstanbul, 1995.
- TAŞKAN, Yusuf Ziya, **Vergi Yargılaması Hukukunda Görev ve Yetki**, Siyasal Kitapevi, Ankara, Eylül 2007.
- TEKİN, Cem, Emre KARTALOĞLU, **Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Nisan, 2007.
- TEKİN, Fazıl, Ali ÇELİKKAYA, **Vergi Denetimi**, Gözden Geçirilmiş 2. Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2007.
- TEKİR, Sabri, **Vergi Teorisi**, Akliselim Ofset Tesisleri, İzmir, 1990.
- TERZİOĞLU, Süleyman Sırrı, **Anayasa Hukuku**, En Son Değişikliklerle T.C. Anayasası, Orion Yayınları, 2009.

- TOSUNER, Mehmet, Zeynep ARIKAN, **Vergi Usul Hukuku**, Gözden Geçirilmiş Yeni Baskı, İzmir, 2006.
- TOSUNER, Mehmet, Zeynep ARIKAN, **Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Türk Vergi Yargısı**, İzmir, 2006.
- TOSUNER, Mehmet, Zeynep ARIKAN; **Türk Vergi sistemi**, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş Onikinci Baskı, İzmir, 2007.
- TUNCER, Selahattin, **Vergi Hukuku ve Uygulaması**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, Mart, 2003.
- TURANBOY, K. Nuri, **İbra Sözleşmesi**, Yetkin Yayınları, Ankara, 1998.
- TURHAN, Mehmet, Hikmet TÜLEN, **Anayasa Yargısı İncelemeleri-1**, Anayasa Mahkemesi Yayınları, Ankara, Ağustos, 2006.
- TURHAN, Salih, **Vergi Teorisi ve Politikası**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş Altıncı Baskı, Filiz Kitapevi, İstanbul, 1998.
- TUTUMLU, Mehmet Akif, **Türk Borçlar Hukukunda Zamanaşımı ve Uygulaması**, Gözden Geçirilmiş Ve Genişletilmiş 2. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara, 2001.
- TÜRK, İsmail, **Kamu Maliyesi**, Gözden Geçirilmiş 2. Baskı, Turhan Kitapevi, Ankara, 1996.
- ULUATAM, Özhan, **Kamu Maliyesi**, Ankara Üniversitesi Basımevi, Ankara, 1978.
- ULUATAM, Özhan; Yaşar METHİBAY, **Vergi Hukuku**, İmaj Yayınevi, Ankara, 2000.
- UYGUR, Turgut, **Açıklamalı-İçtihatlı Borçlar Kanunu Sorumluluk Ve Tazminat Hukuku**, Dördüncü Cilt, Seçkin Yayınları, Ankara, 2003.
- UYSAL, Ali, Nurettin EROĞLU, **Açıklamalı ve İçtihatlı Vergi Usul Kanunu**, Kendi Yayını, Ankara, 2005.
- UYSAL, Ali, Nurettin EROĞLU, **Açıklamalı ve Örnekli Kurumlar Vergisi Kanunu**, kendi yayını, 2. Baskı, Ankara, 2008.

- ÜREL, Gürol, **Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, 2. Baskı Genişletilmiş Ve Güncelleştirilmiş, Maliye ve Hukuk Yayınları, Mart, 2007.
- VURAL, İrfan, **Yorum ve açıklamalarla Kurumlar Vergisi Kanunu**, Kendi yayını, Ocak, 2009.
- YARAŞLI, Genç Osman, **Türkiye’de Vergi Reformu**, T.C. Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı Yayın No: 2005/367, Ankara, 2005.
- YAVUZ, Cevdet, **Borçlar Hukuku Dersleri (Özel Hükümler)**, Yenilenmiş 5. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul, 2007.
- YAVUZ, Serdar, **KPSS ve Diğer Kurum Sınavlarına Yönelik Hukuk**, Palme Yayıncılık, Ankara, 2005.
- YILDIRIM, Kağan, S., **Maliye ve Vergi Hukuku**, Yörünge Akademi Yayınları, 2008.
- YILMAZ, Ejder, **(Öğrenciler için) Hukuk Sözlüğü**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2006.
- YILMAZ, Kazım, **Kamu (Amme) Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Yasa**, Ce-Ka Yayınları, Aralık, 2006.
- YILMAZ, Kazım, **Türk Vergi Hukuku Vergi Sisteminin Esasları Temel Kavram ve Kurumlar**, Ce-Ka Yayınları, 7. Baskı, Ankara, 2008.
- ZAPATA, Tan Tahsin, **Medeni Hukuk**, Son Değişikliklerle 2. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara, 2005.
- ZEVKLİLER, Aydın, Ayşe Havutçu, Damla Gürpınar; **Medeni Hukuk (Temel Bilgiler)**, Turhan Kitabevi, 6. Baskı, Ankara, 2008.
- ZEVKLİLER, Aydın, Ayşe HAVUTÇU, **Özel Borç İlişkileri**, 9. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara, 2007.
- ZEVKLİLER, Aydın, **Borçlar Hukuku Genel Hükümler, Temel Bilgiler**, Turhan Kitapevi, Ankara, Ağustos, 2001.

ZEVKLİLER, Aydın, **Özel Borç İlişkileri**, Genişletilmiş 8. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara, 2004.

MAKALELER

- AKÇAKIN, Mete, Burcu GENÇ, “Şirketlerde Devir, Birleşme ve Nev’i Değişimi Müessesesine Genel Bakış” **Vergi Raporu Dergisi** Sayı: 103, Nisan, 2008, ss. 65-71
- ALPASLAN, Mustafa, Akın Gencer ŞENTÜRK, “Limited Şirketlerde Tasfiye İşlemleri”, **Vergi ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi**, Sayı: 245, Eylül-2008, ss. 157-159.
- ARIKAN, A.Naci, “Kobi Birleşmelerine Sağlanan Teşvik ve Kobilerin Önemi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 335, Temmuz-2009, ss. 205-213.
- ARIKAN, Zeynep, “Vergilendirmede Demokrasi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 115, Nisan 1998. ss. 92-103.
- ARSLAN, Bekir, Ümit ERDEM, Özlem BALTACI, “Limited Şirketlerde Hisse Devirlerinin, Müdürlerin ve Müdür Değişikliklerinin Tescil Edilmemesinin Hukuki ve Vergisel Sonuçları” **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı: 93, Haziran, 2007, ss. 13-28.
- ATEŞLİ, Erkan, “Tasfiye İşlemleri Ve Tasfiye Memurlarının Sorumlulukları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 237, Haziran 2008, ss. 70-85.
- AYAZ, Garip, “Vergilerin Yasallığı İlkesi ve Anayasa Mahkemesi Kararları”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:181, Eylül 1996, ss. 60-68.
- BARINIR, İsmail, “Kısmi Bölünme Müessesesine İlişkin Değerlendirmeler ve Özellik Arz Eden Bir Durum”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 335, Temmuz 2009, ss. 159-164.
- BAŞARAN, Funda, “Anayasa Temelinde Benzeri Mali Yükümlülük Kavramı”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 118, Temmuz 1998, ss. 114-133.

- BEKLER, Muhittin, “Gelir Vergisi Kanununda Düzenlenen Telif Kazancı İstisnası ve Serbest Meslek Kazancı Müesseselerinin Uygulamada Ortaya Çıkardığı Sorunlar”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 315, Kasım 2007, ss. 109-120.
- BİYAN, Özgür BİYAN, “Vergi Hukukunda Takas”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı: 27, Mart 2006, ss. 25-33.
- BUDAK, Tamer, “Türk Vergi Hukukunda Vergi Adaleti: Anayasal Vergilendirme İlkeleri”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 308, Nisan 2007, ss. 205-221.
- BUYRUK, A.Özkan, “Vergi Hukukunda Müteselsil Sorumluluk-Vergi Sorumluluğu”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 309, Mayıs 2007, ss. 112-117.
- BÜLBÜL, Duran, “Vergi Aflarının Ekonomik Ve Sosyal Etkileri-I”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 131, Kasım 2003, ss. 204-209.
- ÇENGELER, Kahraman, Ahmet TUNALI, “Gayrimenkul Satışlarında Vergiyi Doğuran Olay”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 312, Ağustos 2007, ss. 66-73.
- ÇİÇEK, Suat, Fırat Coşkun GÜÇLÜ, “Bir Şahıs İşletmenin limited Şirket Devredilmesi ve Genel Hatlarıyla Devir İşleminin Aşamaları”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:314, Ekim 2007, ss. 149-154.
- ÇOLAK, Mustafa, “Limited Şirketlerde Yeni Ortağa Müteselsilen Sorumluluk Düzenlemesinin Ayrıntıları ve değerlendirme”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 187, Temmuz-2008, ss. 43-47.
- DİNÇELİ, Nuriye, “Belgesiz Mal Bulunduran veya Hizmet Satın Alanların KDV Sorumluluğu”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 248, Mayıs 2009. ss. 65-72.
- DİNÇER, Hüseyin, “Verginin Tahakkuku ve Kesinleşmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 336, Ağustos 2009, ss. 169-173.
- DOĞAN, Uğur, “Katma Değer Vergisinde Tevkifat Uygulaması”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 224, Mayıs 2007, ss. 63-76.
- DURKAYA, Mehmet, Servet CEYLAN, “Vergi Gelirleri ve Ekonomik Büyüme”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 150, Ocak-Haziran 2006, ss. 79-89.

- DURMUŞ, Mustafa, “Vergileme ve Kalkınma”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 152, Ocak-Haziran 2007, ss. 1-16.
- ELELE, Onur, “Hisse Değişimi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 310, Haziran 2007, ss. 67-71.
- ELELE, Onur, “Tam Bölünme Uygulaması”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 176, Ağustos 2007, ss. 114-120.
- EROL, Ahmet, “Ölüm Halinde Beyan ve Ödeme Süreleri”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 188, Ağustos-2008, ss. 25-27.
- GENÇYÜREK, Levent, “Devir Yolu ile Birleşmelerde Harç ve Damga Vergisi”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 195, Mart 2009, ss. 114-116.
- GÜMÜŞLÜOĞLU, Aykut, “Sona Eren Adi Ortaklıklarda Sonraki Döneme Devreden Katma Değer Vergisinin Durumu”, **Vergi Dünyası Dergisi**, sayı: 324, Ağustos 2008, ss. 52-56.
- GÜNDOĞDU, Burhan, “Borçlar Hukukunda Müteselsil Sorumluluk”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:330, Şubat 2009, ss. 99-104.
- GÜZEL, Ahmet, “Fatura Bakımından Özel Usulsüzlük Cezasının Kesilmesinde Fiili Tespit “Olmazsa Olmaz” Şart Mıdır?”, **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı: 100, Ocak 2008, ss. 9-15.
- HACIGÜL, Hasan, “Limited Şirket Ortaklarının Vergisel Sorumluluğu”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 308, Nisan-2007, ss. 122-130.
- IRMAK, Ramazan, Nevzat ÖZTÜRK, “ÖTV’ ye Tabi Belgesiz Mal Bulundurduğu Tespit Edilenlerden Sorumlu Sıfatıyla ÖTV İstenmesi”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı: 55, Temmuz 2008, ss. 127-132.
- İLERİ, Yusuf, “Vergi Borçlarının Kanuni Temsilcilerden Tahsilinde Vergi İdaresine tanınan Yeni Ayrıcalıklar”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:188,Ağustos 2008. ss. 120-124

- KAPLAN, Mürsel Ali, İmral DURAL, “5904 Sayılı Kanunla Gelir Kurumlar ve Katma Değer Vergisi Uygulamalarına İlişkin Olarak Yapılan Düzenlemeler”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 335, Temmuz-2009, ss. 189-204.
- KARAYILMAZLAR, Ekrem, Mehmet Cahit GÜRAN, “Gelir Vergisinde Tarife Yapısı: Adalet ve Etkinlik Temelli Teorik Çalışmalar Çerçevesinde Karşılaştırmalı Bir Analiz”, **Ankara Üniversitesi SBF Dergisi**, Nisan-Haziran 2005, ss. 142-149.
- KEÇELİOĞLU, M. Aykut, “Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanununda Vergilerin Kanuniliği İlkesinden Sapmalar”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 118, Temmuz 1998, ss. 47-55.
- KELEŞ, Yusuf, “Yine Mi Af? Mükellefler Ne Zaman Vergi Öderler?”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 249, Mayıs 2002, ss. 75-84.
- KİRAZ, Abdullah, Halil İbrahim ÖZDEMİR, “V.U.K. ve A.A.T.U.H.K. Hükümlerine göre Anonim Şirketlerde Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 184, Ocak-2004, ss. 79-85.
- KÖSE, Ömer, “Kamu Alacakları Açısından Borçlunun Ölümü ve Ölüm Halinde Takibin Geri Bırakılması”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 89, Eylül-Ekim 2008, ss. 99-102.
- KUMLUCA, İbrahim, “Verginin Tahakkuku ve Kesinleşmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 223, Nisan 2007, ss. 65-69.
- MAÇ, Mehmet, “Şirketlerin Tam Bölünme Yoluyla Ortadan Kaldırılmasına İlişkin İki Mukteza ve Uygulama Örnekleri”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 326, Aralık 2008, ss. 4-13.
- MAÇ, Mehmet, “Kısmi bölünmede aranan şartlar ve Uygulama”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 314, Ekim 2007, ss. 21-26.
- NAZALI, Ersin, Sirkülerin Hukuki Niteliği, (Sirküler Ne Demek Değildir?), **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 324, Ağustos 2008, ss.76-82.
- NAZALI, Ersin, “Tasfiye Memurlarının KVK’ ya Göre Sorumluluğu”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 188, Ağustos 2008, ss. 62-66.

- ÖRMECİ, Musa, “Gelir Ve Kurumlar Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay ve Sonuçları”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 154, Haziran 1994, ss. 15-26
- ÖZDEMİR, Türkay, “İki Tarafa Borç Yükleyen Sözleşmelerde Alacaklı Temerrüdü Ve Sözleşmeden Dönme”, **Kazancı Hakemli Hukuk Dergisi**, Sayı: 25-26, Eylül-Ekim 2006, ss. 81-100.
- ÖZKAN, Özgür, “Vergi Kanunlarına Göre Gerçek Ücretlerden Daha Düşük Tutarda Asgari Ücret Beyan Edilmesi Durumunda İşverenlerin Sorumluluğu”, **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı: 105, Haziran 2008. ss. 54-59.
- SAATÇI, Ekrem, “Vergi Hukukunda Gecikme Zammı ve Gecikme Faizi”, **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı: 90, Mart 2007, ss. 48-51.
- SARAÇOĞLU, Fatih, “Vergi Borcundan Sorumluluk ve Sermaye Şirketlerinin Durumu”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 225, Haziran, 2007, ss. 120-126
- SARICAN, Beytullah, “Alacağın Temliki Durumunda Şüpheli Alacak Karşılığı”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 322, Haziran 2008, ss. 91-101.
- ŞAHİN, Celal, “Kurumların Nevi Değişikliği Halinde Vergileme Esasları”, **Yaklaşım Dergisi**, Aralık-2008, Sayı: 192, ss. 96-101.
- ŞAHİN, Kadir, “Limited Şirket Hisselinin Devrinden sonra Çıkan Vergi Borcundan Doğa Sorumluluk ve Danıştay’ın İki Farklı Görüşü”, **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı: 97, Ekim 2007, ss. 32-35
- SERİM, Nilgün, “6183 Sayılı Kanuna Göre Üçüncü Şahıslardaki Menkul Malların, Alacak ve Hakların Haczi”, **Güncel Vergi Sorunlarına İnteraktif Çözümler Panelinde Sunulmuş Tebliğ**, Mart 2008, ss. 133-142.
- TAŞKAN, Yusuf Ziya, “Vergi Borcunun Tahakkuku Ve Kesinleşmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 200, Mayıs 2005, ss. 157-165.
- TAVŞANCI, Aykut, Vergilendirme Yetkisinin Anayasal Sınırları ve 1982 Anayasası, **Vergi Sorunları**, Sayı 203, Ağustos 2005, ss. 134-151.
- TEKİN, İsa, “Verginin Yansıtılması: Vergi ve Muhasebe Uygulamaları Açısından”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 92, Mart-Nisan 2009, ss. 78-84.

- TEKİN, Selçuk, “Tasfiye Memurlarının Sorumluluğu”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 225, Haziran 2007, ss. 55-65.
- TOKAT, Yakup, “Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’da Yapılan Bazı Değişiklikler”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 189, Eylül–2008, ss. 55-57.
- TOSUNER, Mehmet, Ersan ÖZ; “Vergilemede Kanunilik İlkesinin Uluslar arası Konumu”, **Vergi Dünyası**, Sayı:272, Nisan 2004, ss. 23-30.
- TOSUNER, Mehmet, Yusuf KILDİŞ, “Türkiye’de Sermaye Piyasasının Arz ve Talep Açısından Teşviki”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 174, Mart 2003, ss. 48-54.
- TOSUNER, Mehmet, “Vergi Hukuku ilkeleri ve Yüksek Mahkemelerin Kararları Işığında Net Aktif Vergisinin Değerlendirilmesi”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 20, Ağustos 1994, ss. 46-50.
- TOSUNER, Mehmet, “Vergi Kayıp ve Kaçaklarına İlişkin Görüş ve Öneriler”, **Vergi Sorunları dergisi**, Sayı: 85, Ekim – 1995, ss. 65-72.
- TÜRKKOT, Mustafa, “Uzlaşma Müessesesi Ve Değerlendirmeler”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 199, Nisan 200, ss. 23-28.
- UÇAK, Mesut, “A.Ş. İle Limited Şirketlerin Vergi Borçları Karşısında Ortakların ve Kanuni Temsilcilerin Sorumlulukları – 1”, **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Sayı: 532, Haziran 2009, ss. 106-110.
- UÇAK, Mesut, “Serbest Meslek Kazancında Gelir İle Katma Değer Vergisi Açısından Vergiyi Doğuran Olay ve Belge Düzeni”, **Vergi Raporu dergisi**, Sayı: 95, Ağustos 2007, ss. 55-59.
- UÇAR, Serkan, “Verginin Kanuniliği İlkesi ve Vergi Hukukunda Yorum”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 318, Şubat 2008, ss. 114-119.
- UFUK, Mehmet Tahir, “Vergi Hukukunda Tasfiye Memurlarının Sorumluluğu”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 193, Ocak – 2009, ss. 59-63.
- UFUK, Mehmet Timur, “Katma Değer Vergisi Tevkifatında Müteselsil Sorumluluk”, **Vergi ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi**, Sayı: 225, Temmuz 2009. ss. 10-14

YALÇIN, Hasan, Arif BEŞER, “Türkiye’de Mali Aflar Ve Vergi Sistemi Üzerindeki Etkileri”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 173, Ocak 1996, ss. 104-110.

TEZLER

ARIKAN, Zeynep, Demokratik Gelişim Sürecinde Vergilendirme Yetkisinin Kullanımı ve Sınırları (Türkiye Analizi), (Yayınlanmamış Doktora Tezi), D.E.Ü.S.B.E., İzmir, 2007

TEKBAŞ, Abdullah, Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi:Türkiye Değerlemesi,(Yayımlanmamış Doktora Tezi), D.E.Ü.S.B.E., İzmir, 2007.

KANUNLAR

- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (yeni)
- 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu,
- 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun
- 4721 Sayılı Türk Medeni kanunu
- 6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu
- 197 Sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu
- 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu
- 492 Sayılı Harçlar Kanunu
- 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu

- 1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu
- 4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu
- 818 Sayılı Borçlar Kanunu
- 2004 Sayılı İcra İflas Kanunu

İNTERNET KAYNAKLARI

- <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/284/2592.pdf> (Erişim : 14.06.2009)
- <http://www.forumturka.net/forum/showthread.php?t=143444> (Erişim : 01.07.2009)
- <http://tr.wikipedia.org/wiki/Borç> (Erişim : 01.07.2009)
- <http://tdkterim.gov.tr/bts/?kategori=verilst&kelime=SORUMLULUK&ayn=tam>
Türk Dil Kurumu Büyük Türkçe Sözlük (Erişim: 26.07.09)
- <http://www.ezberim.com/hukuksal-danismanlik/119502-icap-kabul/>(Erişim:01.08.09)
- <http://www.e-tarih.org/sozluk.php?sd=sozlukdetay&id=281> (Erişim 05.08.2009)
- http://www.alomaliye.com/murat_ceyhan_verginin_yasal.htm (Erişim: 21.06.2009)
- <http://nedir.net/ext.php?m=show&b=intikal>(Erişim: 22.06.2009)
- <http://www.uludagsozluk.com/k/rucu> (Erişim : 22.06.2009)
- <http://www.hukukforum.com/showthread.php?p=176> (Erişim: 17.07.2009)
- http://www.mevbank.com.tr/dergi_icerik.asp?dicerik_id=73
- <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1279#> (Erişim: 17.07.2009)
- <http://www.tdk.org.tr/TR/SozBul.aspx?>
- <http://www.maliyepostasi.com.tr/cgi-bin/sifre2> (Erişim: 17.06.2009)
- <http://hurarsiv.hurriyet.com.tr/goster/haber.aspx?id=10921684&yazarid=82>
- <http://www.turkhukukrehberi.net/borclar-hukuku/>

EKLER

Ek 1: Doğacak Vergi Borcu İçin Teminat Mektubu Örneği

“KESİN TEMİNAT MEKTUBU

Tarih

..... Vergi Dairesi Müdürlüğü'ne

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu hükümleri gereğince katma değer vergisi iadesinden yararlanacak olan;

..... adresinde yerleşik firmasına ödenecek,/198 dönemine ait, katma değer vergisi iadesine teminat oluşturan, bu teminat mektubu ile TL.sını (..... Türk Lirasını) ödeme konusunda, Bankamız borçlu ile birlikte müteselsil kefil ve müşterek müteselsil borçlu sıfatıyla kefil ve sorumlu olduğunu, tarafınızdan Bankanıza yazılı olarak bildirildiği takdirde, bankamızca veya mükellefçe hiç bir yasal yola gidilmeksizin protesto çekilmesine, hüküm alınmasına gerek kalmaksızın yukarıda belirtilen meblağı ilk yazılı isteminiz üzerine, hemen ve geciktirilmeksizin, kayıtsız ve şartsız Vergi Dairenize veya Vergi Daireniz emrine nakden ve tamamen, istem anından ödeme anına kadar geçecek günler için gecikme zammı ile birlikte ödeyeceğimizi ve hakkımızda 6183 sayılı Kanun hükümlerinin uygulanmasını Bankamızın imza yetkilisi ve sorumlusu sıfatıyla ve Banka nam ve hesabına yüklediğimizi kabul, beyan ve taahhüt ederiz.

Tarih ve İki Yetkilinin İmzası

İmzası

.....Bankası A.Ş..... Şubesi

NOT: Banka adına imza koyan yetkililerin ad, soyad ve ünvanları banka kaşesi altında okunaklı olarak yer alacaktır.”

Ek 2: Vergi Borcu Şahsi Kefalet Senedi Örneği

6183 SAYILI KANUNUN 11 İNCİ MADDESİNE GÖRE ALINACAK

ŞAHSİ KEFALET SENEDİ ÖRNEĞİ

Kefalet Senedi

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 11 inci maddesi hükmüne göre, T.C. Kimlik/Vergi Kimlik Numaralı amme borçlusu'nın dönemlerine/yıllarına ilişkin borcunu Dairesince istenildiği zaman tahsilat tarihine kadar hesaplanacak fer'ileriyle birlikte ödemeyi müteselsil kefil ve müşterek müteselsil borçlu sıfatıyla kabul ve taahhüt ederim.

Kefalet Edenin: Tarih

Adı-Soyadı/Unvanı: **İmza/Kaşe**

T.C. Kimlik/Vergi Kimlik No:

İş Adresi:

İkametgah Adresi:

İş Tel. No:

Ev Tel. No:

Cep Tel. No: