

VERGİ HUKUKUNDA TÜZEL KİŞİLİK PERDESİNİN KALDIRILMASI

LIFTING THE VEIL OF CORPORATION IN TAX LAW



Bünyamin GELMİŞ*

ÖZ

Şirketlerde, şirket tüzel kişiliği ile üyeleri arasındaki ilişkiler, ayrılık ve sınırlı sorumluluk ilkelere dayanır. Ayrılık ve sınırlı sorumluluk ilkelere katı bir şekilde uygulanmasının alacaklılar açısından hüsnüniyet kurallarına aykırı sonuçlar doğurması, tüzel kişilik perdesinin kaldırılması teorisini ortaya çıkarmıştır. Bu teori sayesinde mahkemeler, şirket ile ortakların sorumluluklarının ayrı ve bağımsız oluşunu dikkate almayarak şirket borçlarından ortakları da sorumlu tutabilmektedir. Çalışmamızda, mahkemelerin perdeyi kaldırma gerekçeleri ve uygulamada görülen tüzel kişilik perdesinin kaldırılması nedenleri incelenerek konunun vergi hukuku açısından daha iyi anlaşılması amaçlanmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Tüzel Kişi, Tüzel Kişilik Perdesinin Kaldırılması, Sınırlı Sorumluluk İlkesi, Vergi Hukuku

Jel Sınıflandırması: K10, K22, K34

ABSTRACT

In companies, the relationship between the corporate legal entity and its members is based on the principles of separation and limited liability. Complete execution of the principles of separation and limited liability has unfavourable consequences for benefit of creditors, and raised the theory of lifting the veil of corporation. Thanks to this theory, courts can hold partners responsible for company debts, disregarding the responsibilities of the company and partners are separate and independent. In our study, it is aimed to understand the issue in terms of tax law by examining the reasons the theory of lifting the veil of corporation for the lifting of the curtain of legal personality in practice.

Keywords: Legal entity, lifting the veil of corporation, disregarding legal entity, tax law

Jel Classification Codes: K10, K22, K34

* Gelir Uzmanı, Hazine ve Maliye Bakanlığı, bunyamingelmis@hotmail.com, ORC-ID: 0000-0002-3850-1383.
GELMİŞ, B. (Eylül 2020). Vergi Hukukunda Tüzel Kişilik Perdesinin Kaldırılması, *Vergi Raporu*, 252, (161-177).

GİRİŞ

Tüzel kişiler, belli bir amacı gerçekleştirmek üzere kurulmuş, bağımsız bir hukuki kişiliğe sahip; hak, varlık ve borçlara sahip olabilme gücü olan kişi veya mal topluluklarıdır. Hukuki açıdan ortaklarından ve yöneticilerinden farklı bir kişiliğe sahip olan tüzel kişiler, kuruluşları ile birlikte ortakları ve yöneticilerinin üzerinde koruyucu bir perdeye sahip olurlar. Kanunların kuruluş ile koruma sağladığı tüzel kişilik perdesinin, amacından saparak ayrılık ve sınırlı sorumluluk ilkesinin mevzuatta öngörülenden farklı amaçlar doğrultusunda hukuka aykırı ve muvazaalı işlemlerle kamu ve özel hukuk alacaklılarını zarara uğratması, mahkemeleri bu hukuka aykırılığı ortadan kaldırma uğraşına itmiştir. Buna karşılık mahkemeler, tüzel kişilik perdesini sebep olarak görmemiş, uyuşmazlığın çözümüne yardımcı bir araç olarak değerlendirmiştir.

Genelde tüzel kişilik perdesinin kaldırılması, aralanması veya tüzel kişiliğin tabanına başvurulması olarak da adlandırılan kavram, ilk olarak Anglosakson hukukunda ortaya çıkmış ve akabinde gelişmiş, sonrasında da Kara Avrupası hukuk sistemlerinde de kabul edilmiştir. Hukukumuzda ise bazı istisnai haller dışında tüzel kişilik perdesinin kaldırılması ile ilgili açık bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu sebeple de Yargıtay ve Danıştay, tüzel kişilik perdesini arayarak tüzel kişi yolu ile elde edilmek istenen kanuna aykırı amacın engellenmesinin Türk Medeni Kanunu'nda düzenlenen dürüstlük kuralı ve hakkın kötüye kullanılması yasağı, amme alacağında ise Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen ekonomik yaklaşım ilkesi ile sağlanabileceğine kanaat getirmiştir.

Çalışmamızda, tüzel kişilik perdesinin aralanması veya kaldırılması teorisi, başlı başına ayrı bir çalışma alanı olması sebebiyle detaylı incelenmeyip ana hatlarıyla bilgi verildikten sonra asıl konumuz olan Türk vergi hukukunda tüzel kişilik perdesinin kaldırılması incelenecektir.

1- TÜZEL KİŞİLİK PERDESİNİN KALDIRILMASI

Tüzel kişilik, kendisini oluşturan ortaklarından ve organlarının üyelerinden farklı, aynı zamanda bağımsız bir kişiliğe ve kendisine ait ayrı bir malvarlığına sahiptir. Tüzel kişi ile üyeleri arasındaki bu şahıs ve mal varlığı ilkesine rağmen uygulamada, ayrılık ilkesinin hakkaniyet düşüncesi ile bağdaşmadığı ve dürüstlük kuralı çerçevesinde hareket etmeyen birtakım kimselerin, tüzel kişilik kimliğini başkalarına zarar verecek şekilde bir kalkan olarak kullandığı durumlarla da karşılaşabilmektedir. Bu hallerde, tüzel kişilik üyelerine ilişkin bazı durumların tüzel kişiye atfedilmesi ya da tüzel kişinin borçlarından dolayı, sadece tüzel kişiliğin kendi malvarlığı yerine, tüzel kişiliği oluşturan üyelerinin de malvarlıklarına müracaat edilmesi ihtiyacını gerektirmektedir. Aynı ihtiyaç, tersine bir durumda da tüzel kişiliğe ilişkin bazı hususların üyelerine atfedilmesi ya da üyelerin borçlarından dolayı tüzel kişinin sorumluluğuna gidilmesini de gerektirebilir.

Tüzel kişilik perdesinin kaldırılması konusunun temelinde şirketler hukuku açısından iki ilke bulunmaktadır. Bunlardan birincisi, sınırlı sorumluluk ilkesidir. Sınırlı sorumluluk ilkesi, ortakların tüzel kişiye ait borçlarından dolayı alacaklılara karşı sorumluluklarının sınırlandırılmasını ifade eder. Bir başka deyişle, şirket tüzel kişiliğe ait borçlardan dolayı alacaklılara karşı ortakların sorumluluğu söz konusu olmayıp, bilakis ortaklığın kendisi bütün malvarlığı ile sınırsız bir şekilde sorumluluğu kapsamaktadır. Ortakların sorumluluğu ise sadece iç ilişkide şirkete karşı olup daha önceden taahhüt edilmiş olan sermaye payı ile sınırlıdır (6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu Mad. 329/2, Mad. 573/2). Sözü edilen sermaye payının ortaklığa ifa edilmesi ile ortakların şirkete karşı olan sorumluluğu da sona ermektedir. Ancak ortakların taahhüt ettikleri sermaye miktarı için sorumluluğu sınırsızdır ve bütün şahsi malvarlıklarına müracaat edilebilir. İkincisi ise

ayrılık ilkesi diğer bir ifadeyle ortaklık malvarlığı-
nın korunması ilkesidir. Ayrılık ilkesi, tüzel kişiliği
oluşturan kişilerin malvarlığı ile tüzel kişiliğe ait
malvarlığın birbirinden ayrı ve bağımsız olmasını
öngörmektedir. Kısacası, tüzel kişiliğin ortakla-
rı, tüzel kişi alacaklarına karşı sorumlu olmayıp,
ortaklık sadece kendi malvarlığı ile sınırlı olarak
sorumlu olmasını ifade eder.

Tüzel kişilik perdesinin kaldırılması teorisi sa-
yesinde tüzel kişi ile üyeleri arasında mutlak olan
şahıs ve mal ayrılığı ilkesi yok sayılarak sorum-
luluk alanı genişletilmektedir. Böylece, sadece
somut olayla sınırlı olmak üzere, tüzel kişilik per-
desinin kaldırılması ile ana tüzel kişilik üzerinde
doğması gereken hukuki sonuçların aynı zaman-
da ortakların; ortakların üzerinde doğması gere-
ken hukuki sonuçların da yine aynı zamanda tüzel
kişinin üzerinde doğması sağlanmaktadır.

4721 sayılı Türk Medeni Kanunu'nun 2. Mad-
desi "*Herkes, haklarını kullanırken ve borçlarını
yerine getirirken dürüstlük kurallarına uymak
zorundadır. Bir hakkın açıkça kötüye kullanıl-
masını hukuk düzeni korumaz.*" şeklindedir. Bu
maddenin ikinci fıkrası, hakkın kötüye kullanıl-
ması yasağını öngörmekte olup dürüstlük kuralı-
nın, bütün hakların kullanılmasında uyulması ge-
reken genel bir kural olduğunu vurgulamaktadır.

Sadece tüzel kişiliklere tanınan sınırlı sorum-
luluk ilkesi, Türk Medeni Kanunu'nun 2. Maddesi
uyarınca dürüstlük kuralına uygun olarak kulla-
nılması gerekmektedir. Somut olaylarda tüzel ki-
şiyi oluşturan kişilerin hakkaniyet duygusundan
uzak, sırf sorumluluktan kurtulmak için tüzel ki-
şilik perdesinin arkasına sığınmaları halinde, tüzel
kişilik perdesinin kaldırılması yöntemiyle ayrılık
ve bağımsızlık ilkesinin uygulanmasından vazge-
çilerek, üçüncü kişilere tüzel kişilerin ortaklarının
veya üyelerinin malvarlığına başvurabilme imkânı
tanınması ve bu kişilerin sorumluluktan kurtul-

malarına engel olunacağı kabul edilmektedir.

Muvazaa ve kanuna karşı hile gibi kavramla-
rının öğretide tüzel kişilik perdesinin kaldırılması
kapsamında uygulanabileceği düşünülmektedir.
6098 sayılı Borçlar Kanunu'nda muvazaanın açık
tanımı yapılmamakla birlikte 19. Maddesinde, "*Bir
sözleşmenin türünün ve içeriğinin belirlenmesin-
de ve yorumlanmasında, tarafların yanlışlıkla ve-
ya gerçek amaçlarını gizlemek için kullandıkları
sözcüklere bakılmaksızın, gerçek ve ortak irade-
leri esas alınır.*" denilerek sözleşmede, tarafların
görünürdeki işlemlerinin değil, gerçek işlemler-
inin geçerli olduğu vurgusu yapılmıştır. Kanuna
karşı hilede ise kanun tarafların ulaşmak istediği
bir hukuki ya da ekonomik sonucu emredici bir
kuralla yasaklamış ve taraflar kanunun metnine
veya hukuka uygun başka bir işlem tesis ederek
istedikleri sonuca ulaşmışlarsa yeni oluşturulan
işlem kanuna karşı hile niteliğindedir. Taraflar
hukuk düzeni içerisinde elde edemeyecekleri bir
neticeye, asıl iradelerini gizlemek suretiyle ulaş-
maktadır ve bu durum hukuka aykırıdır.

Her hakkın kötüye kullanılabileceğini ön-
gören yasa koyucu bazı durumlarda tüzel kişi-
lik perdesini bizzat kendisi aralamaktadır. Eğer
üçüncü kişilere karşı, tüzel kişi ile birlikte ortak-
ları veya üyeleri de özel bir hukuki sebebe dayalı
olarak sorumlu tutulabiliyorsa (örneğin kefalet,
borca katılma, kredi alma, garanti sözleşmesi,
muvazaa, kanuna karşı hile, sözleşmenin hazır-
lanmasında ve yapılmasında kusurlu olma, culpa
in contrahendo ve haksız fiil gibi) o zaman bu özel
hükümlere göre üye ve ortaklar zaten sorumlu
olacaktır ve perdeyi aralamaya da gerek yoktur.
Perdeyi aralama ilkesi alacaklıların haklarını ko-
ruyan hiçbir özel düzenleme bulunmaması koşu-
lu ile hukuken ve hakkaniyet bakımından katlanı-
lamaz, vicdanen çekilemez sonuçlar doğuruyor-
sa kabul gören bir "ilke" olarak uygulanmalıdır.¹

¹ Erol ULUSOY. "*Şirketler ve Bankacılık Hukukunda Kapsam Alma ve Sorumlu Kılma Amacıyla Tüzel Kişilik Perdesinin Aralanması*". I. Uluslararası Ticaret Hukuku Sempozyumu. Tüzel Kişilik Perdesinin Aralanması. İstanbul. Şubat 2008. s.355.

Diğer taraftan Türk yargı kararlarında geliştirilen “Organik Bağ” kavramı, tüzel kişiliklerde sorumluluğun genişletilmesine imkân sağlaması ve tüzel kişi perdesinin kaldırılarak farklı tüzel kişilerin sorumlu tutulabilmesi bakımından sıkça karşımıza çıkmaktadır. Bu kavram farklı tüzel kişiliklerin sorumlu tutulabilmesine olanak sağlamaktadır. Mahkemelerin organik bağın varlığı için geliştirdiği kıstaslar, farklı tüzel kişiler arasında belirli bir iktisadi ve ticari bağımlılığın, kader birlikteliğinin veya birlikte hareket olgusunun ya da başka bir özdeşliğin bulunması gerektiği sıralanmıştır. Yargıtay’ın tüzel kişi perdesinin kaldırılması teorisinde kullandığı kriterlere bakıldığında şirketlerin ortaklık yapısı, ortak, yönetici ve temsilcilerinin aynı kişiler olup olmadığı, çalışanların aynı kişiler olup olmadığı, aralarındaki hukuki veya ticari ilişkilerin varlığı, şirketlerin aynı adreste faaliyet gösterip göstermedikleri, aynı telefonu kullanmaları, faaliyet alanları, ortak işçilerin varlığı gibi hususları göz önünde bulundurduğu görülmektedir.

Mahkemeler özellikle bir tüzel kişiye karşı olan alacakların takip edilmesinde, bu takibin asıl borçlu şirket ile birlikte, onunla belirli düzeyde hukuki ilişkiye ve bağa sahip olan şirkete karşı da yapılabilmesi veya devam ettirilmesi için organik bağ kavramından faydalanmaktadır. Bu nedenle, özellikle kriz zamanlarında şirket malvarlığının başka şirketlere aktarılması hallerinde, karşılıksız ve oransız mal satışlarının gerçekleştirilmesi, bir şirketin zararına diğerinin malvarlığının sürekli olarak arttırılması hallerinde bu şirketler arasında organik bir bağın varlığının

kabul edilmesi gerekir.² Yargıtay, kararlarında gerek tek şirket ve onun nihai ortakları, gerek hâkim şirket ve bağlı şirket bağlamında tüzel kişilik perdesinin kaldırılabilceğini açık bir şekilde kabul etmektedir. Ek olarak, Yargıtay’ın kardeş şirketlerin birbirinin borcundan sorumlu tutulabilceğini ifade ettiği ve bu yönde verdiği çok sayıda kararı vardır.³

Yargıtay’ın bu konudaki uygulaması, her somut olayda geçerli ve somut bir hukuki dayanaktan bahsedilemeyeceğinden her olayın ayrı ayrı değerlendirmesi gerektiği yönündedir. Bununla birlikte Yargıtay alacaklıların zarar görmemesi için tüzel kişilik perdesinin kaldırılması teorisi yerine çoğunlukla takip hukukunun yazılı kurallarına göre sorunları çözme yolunu tercih ettiği gözlenmektedir.⁴

Doktrinde tüzel kişilik perdesinin kaldırılmasını gerektiren başlıca üç hal olduğu kabul edilmektedir. Bunlar öz kaynak yetersizliği (yetersiz sermaye), yabancı yönetim (tüzel kişi üzerinde belirli bir kişi veya grup tarafından hâkimiyet kurulması) ve malvarlıkların ve alanların birbirine karışmasıdır (tüzel kişi ile ortaklarının alanlarının organizasyon ve malvarlığı bakımından karışması).

- Öz Kaynak Yetersizliği:

Öz kaynak, tüzel kişiliğin esas sermayesi ile çeşitli adlar altında toplanmış yedek akçelerin toplamıdır. Ortaklığın esas sermayesi, ortakların taahhüt ettiği payların toplamını, yedek akçeler ise esas sermaye üzerinde kalan net malvarlığını ifade eder. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nda şirketlerin faaliyet alanı ile doğru orantılı yeterli

² Selçuk ÖZTEK ve Tekin MEMİŞ. “Şirketler Hukuku ve İcra İflas Hukuku İlkeleri Karşısında Borçlu Şirketin Alacaklılarının Hâkim Ortağa Karşı Korunması.” I. Uluslararası Ticaret Hukuku Sempozyumu. Tüzel Kişilik Perdesinin Aralanması. İstanbul. Şubat 2008. s. 209-214.

³ Damla KÜÇÜK. “Anglo Sakson Hukukunda Şirketler Topluluğunda Tek İşletme Sorumluluğu Teorisi ve Bu Teorinin Türk Hukukundaki Yansımaları”. Ankara Barosu Dergisi. Sayı 1. 2019. s. 338.

⁴ Murat YAVAŞ. “İcra İflas Hukukunda Tüzel Kişilik Perdesinin Kaldırılması Teorisi”. Terazi Aylık Hukuk Dergisi. Yıl 3. Sayı 24. Ağustos 2008. s. 23.

bir sermaye ile kurulmasını zorunlu tutan herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Kanun koyucu asgari bir sermaye belirtmekle yetinmiş, bununla beraber faaliyet alanlarının niteliklerine göre asgari sermaye üzerindeki öz kaynak belirleme işini ortakların takdirine bırakmıştır.

Bir şirketin hedeflediği amacına ulaşması veya faaliyet gösterdiği konuyu ifa edebilmesi için öz kaynağı yetersiz kalıyor ise ve ihtiyaç duyduğu finansmanı, üçüncü kişilerden temin edilecek orta ve uzun vadeli kredilerle dahi temin edemiyor ise, öz kaynak yetersizliğinden söz edilir. Bir diğer ifadeyle, kredibilitesini yitirmiş tüzel kişiler öz kaynak yetersizliği içindedir. Yetersiz sermaye, tüzel kişilik perdesinin kaldırılması için yeterli olmayıp, somut olayın koşulları göz önüne alınarak belirlenmelidir. Öğretide farklı yorumlar mevcut ise de hâkim görüş öz kaynak yetersizliğinden dolayı ortağın sorumluluğuna gidilebilmesi için ortağın kusurlu olması ve şirket alacaklılarının da öz kaynak yetersizliği nedeniyle zarar uğramaları gerektiği kanısı hâkimdir.

- Yabancı Yönetim:

Yabancı yönetim, tüzel kişiliğin herhangi bir ortağa bağımlılığı sebebiyle ortaklık çıkarları yerine ona yabancı çıkarlar tarafından yönlendirilmesi ve bunun sonucunda tüzel kişiliğin, hâkim ortak dışındaki ortakların ve tüzel kişi alacaklılarının zarar görmesi halidir. Herhangi bir ortağa olan bağımlılık, tüzel kişi üzerinde belli bir kişi ya da grubun hâkimiyet kurmasını ifade eder.

Hâkim konumda bulunmanın tespitinde, pay çoğunluğu, oy çoğunluğu, yönetim organlarına üye seçtirme, yönetim ve denetim organlarında çoğunluğa sahip olma gibi durumlar birer karene teşkil etmektedir.⁵

- Malvarlıkların ve Alanların Birbirine Karışması:

Malvarlıklarının birbirine karışması ve tüzel kişilik perdesinin kaldırılarak ortakların, ortaklık borcundan şahsen sorumlu tutulması, hangi malvarlığının ortaklığa hangi malvarlığının ortaklara ait olduğunun tespit edilememesi durumunda söz konusu olur. Bir mal ortaklığa ait olabileceği gibi, kardeşi olan diğer bir ortaklığa veya ortaklara da ait olabilir. Ortaklığın malvarlığı, defterlerinde tam olarak gözükmüyorsa veya defterler anlaşılabilir olarak tutulmamışsa yahut ortaklık ile kardeş ortaklıkların veya ortakların malvarlıkları arasındaki sınır kesin olarak belirlenemiyorsa bir tespit problemi söz konusu olur ve bu tür bir karışma hali ortaklık alacaklılarının tümünün çıkarlarını ilgilendirmektedir.⁶

Alanlarının birbirine karışması, malvarlıklarının ve tüzel kişilik organizasyonun birbirine karışması şeklinde ortaya çıkabilir. Ortaklık ile ortaklar arasındaki malvarlığı düzeni ve organizasyon durumu yeterli ve özenli bir şekilde ayrılmamışsa alanlarının karışmış olduğu kabul edilmektedir. İki halde de ayırım ilkesinin kötüye kullanılması mevcuttur.⁷

2- VERGİ HUKUKUNDA TÜZEL KİŞİLİK PERDESİNİN KALDIRILMASI

Özel hukuk süjesi olarak bir şirketin tüzel kişilik perdesinin kaldırılması, sözleşme ya da haksız fiilden doğan borçlarından, tüzel kişilik zırhı ile korunmasına engel olur. Vergi hukukunda ise, tüzel kişilik sıfatıyla tüzel kişiye sağlanan vergi avantajlarından yararlanmak ya da tüzel kişilik sıfatıyla amme alacağından kaçınma yollarının kullanılması halinde, tüzel kişilik perdesinin kal-

⁵ Emre ESEN. *Milletlerarası Özel Hukukta Tüzel Kişilik Perdesinin Kaldırılması*. Beta Yayınevi. 2. Baskı. İstanbul. Ekim 2011. s. 30.

⁶ Emre ESEN. *a.g.m.* s.34-35; Veliye YANLI. *Anonim Ortaklıklarda Tüzel Kişilik Perdesinin Kaldırılması ve Pay Sahiplerinin Ortaklık Alacaklarına Karşı Sorumlu Kılınması*. Beta Yayınevi. İstanbul. Mayıs 2000. s.238-239.

⁷ Selçuk ÖZTEK ve Tekin MEMİŞ. *a.g.m.* s. 205.

dırılarak ilgili ortak ya da ortakların vergilendirilmesi anlamında hukuki olanak sağlar.

Öncelikle şunu belirtmek gerekir ki tüzel kişiliklerde sınırlı sorumluluk ve ayrılık ilkelerinin temel bir esas olarak ele alınması gerekmekte olup tüzel kişi kalkınının kötüye kullanıldığı durumların ise somut olaya özgü, istisna hallerinde gerçekleştiği kabul edilmelidir. Vergi içtihatları da bu alanda genel geçer bir sistem getirmeyip perdenin kaldırılmasını her olayın kendi şartları ile sınırlamıştır. Ortakların başka bir hukuki sebebe dayanarak sorumlu tutulamadığı hallerde perdenin kaldırılması hali, amme alacağının menfaatlerini korumak amacıyla çok istisnai hallerde kullanılan bir yol olarak ortaya çıkmaktadır.

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, ölçülülük ilkesi bakımından hangi durumlarda tüzel kişilik perdesinin aralanabileceği yönünde bazı tespitlerde bulunmuştur. Buna göre; Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, Sözleşmeye ek I No'lu Protokol'ün 1. Maddesi⁸ anlamında tüzel kişilik perdesinin aralanması başvurucuya şahsi olarak aşırı bir külfet haline gelip gelmediği belirlenirken sınırlı sorumlu bir limited şirket ortağının şirkete ait borçlardan sorumlu tutulabilmesi, yani tüzel kişilik perdesinin aralanabilmesi için istisnai şartların mevcut olması ve ayrıca perdenin aralanmasının belirli güvencelerle dengelenmesi gerektiğini özellikle vurgulamıştır. AİHM tüzel kişilik perdesinin ortakların veya yöneticilerin hileli davranışlarıyla kötüye kullanılması hâlinde alacaklıların korunması için aralanabileceğini ifade etmiştir.⁹

Türk vergi hukukunda Kanun yapıcı, tüzel kişilik arkasına saklanarak faaliyette bulunma durumunu bizzat kanuni düzenlemeler koyarak engellemeye çalışmış, bir başka deyişle tüzel kişilik perdesini kanuni düzenlemeler ile normatif olarak aralamaya çalışmıştır. Gelişen ihtiyaçlar doğrultusunda ve şirketlerin başta kamu alacağı olmak üzere alacaklılarını zarara uğratma kastı ya da çabaları söz konusu yasal düzenlemeleri yetersiz bırakmıştır.

Perdenin kaldırılmasını haklı göstermeye yönelik bütün teoriler, görüşler bu alanda doğru- dan doğruya bir kanuni düzenleme olmadığı için ortaya çıkmıştır. Kanunla düzenlenen bir hususta artık perdenin kaldırılması diye bir sorun da olmayacağı için öğretinin çözüm için teoriler geliştirip bir çıkış yolu aramasına da gerek kalmazdı.¹⁰ Genel kabul edilen görüşe göre kanun hükümlerine dayanılarak şirketin vergi borçlarından ötürü sınırlı sorumlu ortakların sorumluluğuna gidilebilmesi durumlarında gerçek anlamda tüzel kişilik perdesinin kaldırılamayacağı benimsenmiştir.

Türk Medeni Kanunu'nun 2. Maddesi dürüstlük kuralını tanımlamıştır. Buna göre *"Herkes, haklarını kullanırken ve borçlarını yerine getirirken dürüstlük kurallarına uymak zorundadır. Bir hakkın açıkça kötüye kullanılmasını hukuk düzeni korumaz"*. Tüzel kişilik perdesinin kaldırılması teorisinin temelinde yer alan ve herkesin haklarını kullanırken ve borçlarını ifa ederken hüsnüniyet kurallarına uymakla yükümlü olmasını ifade eden Medeni Kanunu'nun 2. Maddesi sadece Borçlar hukuku alanında geçerli olmayıp,

⁸ Madde 1- Mülkiyetin korunması: Her gerçek ve tüzel kişinin mal ve mülk dokunulmazlığına saygı gösterilmesini isteme hakkı vardır. Bir kimse, ancak kamu yararı sebebiyle ve yasada öngörülen koşullara ve uluslararası hukukun genel ilkelerine uygun olarak mal ve mülkünden yoksun bırakılabilir. Yukarıdaki hükümler, devletlerin, mülkiyetin kamu yararına uygun olarak kullanılmasını düzenlemek veya vergilerin ya da başka katkıların veya para cezalarının ödenmesini sağlamak için gerekli gördükleri yasaları uygulama konusunda sahip oldukları hakka halel getirmez.

⁹ Geniş bilgi için bkz, Anayasa Mahkemesinin 30.5.2019 Tarih ve 2015/11192 Başvuru Numaralı Kararı.

¹⁰ Emrullah KERVANKIRAN. *"Sermaye Ortaklıklarında Sınırlı Sorumluluk Prensibine Karşı Önemli Bir İstisna: Tüzel Kişilik Perdesinin Kaldırılması"*. Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. C.XI. Sayı 3-4. 2007. s. 471.

hukukun her alanında hatta bütün insani ilişkilerde geçerli olan genel bir prensiptir. Vergi hukuku kendi özel düzenleme ve ilkelerini esas almakla beraber özel hukuk ilkelerini de göz ardı etmemektedir. Şirketlerin ortaklık yapısında, perdenin arkasında şirketi gerçek anlamda sevk ve idare edenlerin tüzel kişilik kalkanını vergi kaçırma amacıyla kullanmalarının tespit edilmesi halinde de tüzel kişilik perdesinin aralanması gerekmekte olup; bu durumun Medeni Kanunu'nun 2. Maddesi kapsamında değerlendirilerek kanunların vermiş olduğu hakları kötüye kullanan ve böylece hazine zararına sebebiyet veren kişilerin sorumlu tutulması gerekmektedir.

Vergi kanunlarında açıkça ifade edilmeyen fakat vergi hukuku ile özdeşleştirilen ve vergi hukukunda ilk akla gelen ilkelerden biri olan *"Ekonomik Yaklaşım İlkesi"*, vergiyi doğuran olayların saptanmasında ve nitelenmesinde hukuki biçimlerinin ötesine geçilerek gerçek ekonomik nitelik ve içeriklerinin, daha genel ifadeyle iktisadi boyutun esas alınması anlamını taşır. Vergi hukukunda, vergi kanunlarının ulaşmak istedikleri nihai amaçlar doğrultusunda hareket edilmesi ekonomik yaklaşımın uygulanmasını ifade eder. Daha az vergi ödemek isteyen şirketler ve bu şirketlerin ortakları vergi kanunlarının boşluklarından yararlanarak vergiyi doğuran olayı meydana getirmemeye yönelik işlemler yapabilmektedirler. Ancak, ekonomik yaklaşım ilkesi ile gerçekleşen olayın dış görünümünden ziyade olayın temeline, yapılış amacına inilerek gerçek durum tespit edilir ve vergi kaybına engel olunur. Ekonomik yaklaşımın vergi hukukundaki asıl işlevi, Anayasanın 73. maddesi olan *"mali güce göre vergilendirme"* temel ilkesinin özel hukuk işlemleriyle işlemez hale getirilmesini önlemek ve aynı iktisadi güce sahip olanları aynı biçimde vergilendirerek vergilemede eşitliği sağlamaktır.

Danıştay 4. Dairesi 10.1.1987 tarihli ve 1196/7 sayılı kararında: *"Vergi hukukunda muamelenin*

ekonomik yönü önemli olup medeni hukukun katı şekil şartlarına bağlanmak, vergi hukuku prensipleriyle bağdaşmaz." demek suretiyle ekonomik yaklaşım ilkesinin etkinliğini vurgulamıştır.

Tüzel kişilik perdesinin kaldırılmasının vergi hukukunda da yer bulması ve yansımaya yasal dayanak, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 3/B maddesinde *"Vergilendirilmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır."* hükmü ile mevcuttur. İlgili kanun hükmüne bakıldığında, kanun koyucu ekonomik yaklaşım ilkesine yaklaşarak vergisel işlemlerin yorumlanmasında gerçek durumu, bir başka ifadeyle söz konusu işlemler ile ulaşılmak istenen nihai amacı esas almıştır.

Vergisel işlemlerin ispat ve yorum müessesesinin nasıl değerlendirileceğine ilişkin VUK'un 3. Maddesinde *"Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz."* denilerek vergisel işlemlerin mahiyetinin tespitinde her türlü delilin serbestçe kullanılabileceği belirtilmiş, aynı zamanda vergisel işlemlerin nasıl yorumlanacağına dair 143 Sıra No'lu VUK Genel Tebliğinde ise ispatlamanın sadece defter, kayıt ve belge gibi maddi ve biçimsel delillerle değil, yemin hariç her türlü delil ile yapılabileceği kabul edilmiştir. Bu bakımdan tüzel kişilik perdesinin kaldırılması talepli davalarda amme alacağını koruyan idarenin ilgili hususları sadece kayıt, defter ve belge gibi delillerle değil, yemin hariç her türlü delil ile ispatlanabileceği söylenebilir.

Vergisel çıkarlar peşinde koşan şirketler, özel hukukun sözleşme özgürlüğünün sağladığı serbestiden de yararlanarak vergiyi doğuran olayı kısmen veya tamamen gizleyen pozisyonları özel hukuk alanında üretebilirler. Bu pozisyonların nedeni vergisel çıkar sağlamaktır. Mükelleflerin

bu amaçlarına karşılık vergi hukuku açısından maddi olayların gerçek boyutları saptanarak ele alınması zarureti vardır.¹¹

Bu konuya güncel örnekler de verebiliriz. Yabancıların ülkemizde gayrimenkul edinme yasaklarını ihlal etmek maksadı ile şirket kurarak gayrimenkullerini bu şirket adına satın almaları halinde de şirket tüzel kişiliğinin gerektiğinde bir perde olarak kabul edilmesi gerekir. Yabancıların gayrimenkul alımlarında şirket kurmaları ve gayrimenkullerini bu şirketler adına satın aldıkları hallerde, şirketin tek mal varlığının bu gayrimenkul olduğu, gayri faal durumda tutulduğu görülmektedir. Daha sonra gayrimenkul satılmak istenildiğinde, satılan gayrimenkul olmamakta, şirketin hisseleri satılmaktadır. Bu yolla hem tapu harçlarından tasarruf sağlanmakta hem de satış beş yıl içinde yapılırsa ödenmesi gereken gelir vergisi devre dışı bırakılmaktadır. Çünkü anonim şirket hisse devirleri, elde etmeden itibaren iki yıl geçtikten sonra yapılırsa, kazanç vergi dışı kalmaktadır. İşte bu teori burada uygulanabilir mi? Bu husus tartışmalıdır. Hisse senedi satışı iktisaptan itibaren iki yıl içinde yapılırsa, hisse değerlemesinde gayrimenkul değeri de nazara alınacağından, vergileme yine yapılabilecektir. Ancak 3-5 yıl arasında yapılan satışta, bu teoriler uygulanabilir ve vergi hâkim ortaklardan istenebilir. 5'inci yıldan sonraki satışlarda ise bu görüşlerin yaşama aktarılmasının bir önemi yoktur. Çünkü kazanç gayrimenkul satış kazancı olarak ortaklara izafe edilse dahi gerçek kişilerin iktisaptan itibaren 5 yıl geçtikten sonra gayrimenkul satış kazancı elde etmeleri halinde, bu kazançları vergiye tabi değildir. Ancak burada, şirket satışı yolu ile yapılan her gayrimenkul devirlerinde bu teori

uygulanabileceği de söylenemez. Perdeyi kaldırma görüşünün uygulanmasında belli ölçütler yoktur, olayın özellikleri önem taşır.¹²

Hukukumuzda, hukuki durumun değil gerçek fiili durumun esas alınması, gerektiğinde tüzel kişi perdesinin kaldırılabilmesine dair bilinen en eski karar, Danıştay 4. Dairesi'nin E.1961/4471, K.1962/644 sayılı kararıdır. Bu kararda Danıştay, limited ortaklığa çoğunluğu aileden gelen kişilerin iradesinin hâkim olduğu gerekçesiyle, ortaklığın vergi borcu için bu ortaklara başvurulabileceğini kabul etmiştir. Kararda; *"Esasen vergi kanunları hadiseleri mücerret hukuki durum olarak değil, fiili durum olarak mütalaa eder... Hadisede davacının ortağı bulunduğu Limited Şirketi, beşi aynı ve diğer ikisi bir soyadını taşıyan ortaklardan kurulmuş olup, bu durumdan bil istifade ortakların şahsi menfaatlerini korumak hususunda her kararı istedikleri şekilde almaları mümkün bulunmaktadır."* diyerek tüzel kişilik perdesini kaldırmıştır.¹³

Ancak bu teorinin ve özel hukuk alanında oluşan yargı kararlarının yarattığı durumların vergi hukukuna yansımada, hiç şüphesiz, *"vergilerin yasallığı"* ilkesi ile bu ilkenin *"vergileştirme de genişletici yorum yasağı"* şeklindeki alt ilkesi bir sınır çizmek durumundadır. Öte yandan vergi mevzuatında vergi konularının doğal olarak sınırlarının net olarak çizilmesi ve bu kapsamda idareye tanınan takdir yetkisinin sınırlı olması, idarenin yetkilerinin kural olarak bağlı yetki biçiminde belirlenmiş olması da söz konusu teorinin vergi hukukunda kullanılabilirliğini sınırlandırmaktadır.¹⁴

Bununla beraber, hakların kötüye kullanımının somut örneklerinden biri olan ve tüzel kişilik perdesinin kaldırılması sebebi olarak ele alına-

¹¹ Doğan ŞENYÜZ. *Vergi Hukuku Açısından Özel Hukuk Sözleşmeleri*. Yaklaşım Yayınları. Ankara. 2002. s. 5.

¹² Bumin DOĞRUSÖZ. *"Tüzel Kişilik Perdesinin Aralanması veya Kaldırılması"*. Referans Gazetesi. 04.02.2008. (<http://www.ubdt.com.tr/user/makaleDetay.aspx?id=70>). Erişim Tarihi: 11 Temmuz 2019.

¹³ Ünal TEKİNALP ve Ersin ÇAMOĞLU, *Ortaklıklar ve Kooperatif Hukuku*. Beta Yayınları. 8. Baskı. İstanbul. Mart 2000. s. 97.

¹⁴ Bumin Doğrusöz. Referans Gazetesi. a.g.m.

bilecek peçeeme sözleşmelerine değinilmesi yerinde olacaktır. Peçeeme sözleşmesi veya peçeeme kavramı, Vergi Usul Kanunu'nda yer alan bir kavram olmayıp vergi hukukçuları tarafından literatüre kazandırılmıştır.¹⁵ Peçeeme sözleşmeleri ile görünürde var ve geçerli olan işlem aracılığıyla vergi normları etkisiz hale getirilmekte, iktisadi amaç veya kazanç özel hukuk işlemlerinin ardında görünmez kılınmaya çalışılmaktadır. Yapılan bir işlemin peçeeme kapsamına girebilmesi için özel hukukun düzenleme olanaklarının kötüye kullanılması, vergisel çıkar sağlanması ve vergiyi dolanma amacı gerekliliği söz konusudur.¹⁶ Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu E. 1996/320 K. 1996/410 sayılı ve 6/12/1996 tarihli kararında peçeeme kavramını; "... Vergi mükellefleri özel hukuk biçimlerini ve kurumlarını olağan kullanımları dışında kötüye kullanarak vergi kaçırma amacı güdüyorlarsa bu amaca yönelik sözleşmelere "peçeeme sözleşmeleri" adı verilir. Peçeeme borçlar hukukunun muvazaa kavramı ile benzerlik gösterir. Her ikisinde de gerçek irade ile açıklanan arasında kasıtlı bir uyumsuzluk vardır..." şeklinde açıklamaktadır.

Peçeeme sözleşmesi, kanuna karşı hilenin ve muvazaanın vergi hukukundaki yansıması olarak adlandırılmaktadır. Kanuna karşı hile ile peçeemenin büyük oranda örtüştüğü, farklılığın sadece alana özgü olarak geliştirilen kavramlar açısından olduğu ifade edilmektedir. Vergi hukuku açısından önemli olan tıpkı kanuna karşı hilede olduğu gibi hangi sözleşmelerin peçeeme sözleşmesi olduğunun belirlenebilmesi ve bu

sözleşmelerin altındaki gerçek iradelerin ortaya çıkarılabilmesidir.¹⁷ Kısacası peçeeme sözleşmelerinde esas amaç vergi yükümlülüğünden kaçmak iken tüzel kişilik perdesinin kaldırılmasına neden olan işlemlerin amacı vergi yükümlülüğünden kaçmak olmamakla birlikte yapılan işlemlerin sonucu olarak vergi ziyai ortaya çıkmaktadır.

Kanuna karşı hilede kendisine uyulması zorunlu olan bir norm ve bundan kaçmaya çalışan, yani; hem normun gereklerini yerine getirmek istemeyen hem de bu eylemi gizlemek isteyen bir özne söz konusudur. Kanun belli bir konuyu, bir hukuki veya iktisadi sonucu emredici bir kurala yasaklamışsa, aynı sonuca kanun metnine uygun başka bir yoldan giderek ulaşmak kanuna karşı hile niteliğindedir. Bu durum hukuka aykırıdır. Kanuna karşı hilede taraflar, hukuk düzeninin yasakladığı hukuki veya iktisadi bir sonucu elde etmek için, yapılması hukuken caiz olan bir başka hukuki işleme başvururlar.¹⁸

Peçeeme, kanuna karşı hile, sorumluluktan kaçmak veya kendi sorumluluğunu bertaraf etmek amacıyla anonim şirket kuran, ancak sınırlı sorumluluk ve ayrılık ilkeleri gibi anonim şirketin temel ilkelerine aykırı hareket ederek şirket sermayesini kendi sermayesi gibi yöneten ortağın sorumluluğuna tüzel kişilik perdesinin kaldırılması yolu ile giderilebilecektir.

Ekonomik yaklaşım ilkesi ve Vergi Usul Kanunu'nun 3/B maddesinde öngörülen, vergi hukuku açısından işlemin gerçek niteliğine göre değerlendirilmesi ilkesi göz önünde tutulduğun-

¹⁵ Ersan ÖZ ve Bülent DEMİRTAŞOĞLU. "Kamu Alacağını Koruma Yöntemi Olarak Tasarrufun İptali Davaları". Türkiye Adalet Akademisi Dergisi. Yıl 3. Sayı 10. Temmuz 2012. s. 52.

¹⁶ Taylan Şefik AKMAN. "Vergi Hukukunda Peçeeme Kavramının Hukuksal ve Sosyolojik Analizi". Ankara Barosu Dergisi. Yıl 66. Sayı 3. Yaz 2008. s. 29-30.

¹⁷ Taylan Şefik AKMAN. a.g.m. s. 29.

¹⁸ Elif YILMAZ. "Kanuna Karşı Hilenin Vergi Hukukundaki Görünümü Olarak Peçeeme Kavramı ve Muvazaa ile Mukayeses". Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. C. XVII, 2013. s. 1764.

da, peçeleme sözleşmelerinin gerçek durumu yansıtmamaları nedeniyle özel hukuk kuralları açısından geçerli olsa da vergi hukuku kuralları yönünden geçersiz olacakları sonucuna ulaşılacaktır. Sonuç olarak; ekonomik sonuç, vergi kanunu kapsamındaki olağan olarak başvurulması gereken işlemle elde edilmiş gibi vergilendirme yapılacaktır¹⁹

Borçlu şirketin ortağı tarafından, amme alacağının tahsilini imkânsız hale getirmek amacıyla, şirkete ait paranın bir kısmını borçlu şirketin diğer ortağına, paranın diğer kısmını ise aralarında organik bağ bulunan kişiye borcuna mahsuben temlik ettiğini belirterek davalılar arasındaki temlik tasarruflarının iptali hakkındaki Yargıtay 17. Hukuk Dairesinin 14.4.2015 Tarih 2013/19087 Esas ve 2015/5861 Sayılı Kararında, ilk derece mahkemesinin somut olaya ilişkin temlik tasarrufların muvazaalı olduğu ile ilgili kararı onamıştır.

Özel hukuk tüzel kişileri tarafından gerçekleştirilen muvazaalı işlemler tasarrufun iptali davaları ile sonuçlarıyla birlikte ortadan kaldırılabilir. Ancak alacaklıları zarara uğratmak ve alacaklılardan gizlemek kastıyla aralarında organik bağ bulunan şirketler arasında kamu alacağını zarara uğratmak amacıyla yapılan, sonuçları doğmuş ve iptal edilmemiş birden fazla muvazaalı işlemin tüzel kişilik perdesinin kaldırılması teorisiyle etkileri ortadan kaldırılmakta, gizlenen borçlu ortaya çıkartılmaktadır. Muvazaalı işlem iptal edilmemiş olsa da altındaki muvazaa ile hâzineden kaçınmak gizlenmek ve kamuyu zarara uğratma kastı bulunduğu için tüzel kişilik perdesinin kaldırılması teorisi kullanılmaktadır.

Üçüncü kişiye ait istihkak iddiasına ilişkin davada; davalı hazine vekili, davacı şirket ile dava dışı borçlu şirket arasında organik bağ bulundu-

ğunu, her iki şirketin en büyük ortağı ve yönetim kurulu üyesinin vergilerini ödemediğini ve muvazaalı işlemler yaptığını savunmuş ve Yargıtay 15. Hukuk Dairesi'nin 15.11.1994 Tarih 1994/4957 Esas 1994/6763 Karar Sayılı kararında davalı idarenin savunmasını yerinde bularak “...aralarında unvan benzerliği bulunan davacı şirket ile dava dışı borçlu şirketin sicil kayıtlarının ticaret sicilinden getirtilerek, ortakların araştırılması, her iki şirketin ortakları arasında aynı kişi veya kişiler mevcutsa organik bağ bulunduğu kabul edilerek muvazaalı işlem yapmaları sebebiyle, davalı vergi dairesi yönünden, davalı vergi dairesi 6183 sayılı Kanun gereği haciz haklarını kullanmış olup bankanın kanuna aykırı bir davranışı söz konusu olmaması nedeniyle davalı banka yönünden davanın reddine karar verilmesi...” gerektiği hususunu hüküm altına almıştır. Böylelikle her ne kadar davacı şirket görünürde borçlu olmasa da gerçek borçlu şirket ile arasındaki organik bağ ve muvazaalı işlemler sebebiyle tüzel kişilik perdesi kaldırılarak esas borçluya ulaşılmıştır.

Devlet vergileme yetkisine dayanarak, ödeme gücüne sahip fert ve kurumları “vergi mükellefi” olarak tanımlamış ve bunları “asıl vergi borçlusu” olarak nitelendirmiştir. Ancak, devlet bununla yetinmeyerek, bazı durumlarda vergi tahsilatını kolaylaştırmak ve hızlandırmak, bazı durumlarda vergileme ile ilgili ödevlerin doğru bir şekilde yerine getirilmesini sağlamak, bazı durumlarda ise vergi alacağını güvence altına almak amacıyla, vergi mükellefi ile iktisadi veya hukuki ilişki içinde olan bazı üçüncü kişileri de mükellef ile birlikte veya onun yerine vergi borcunun ödenmesinden sorumlu tutmayı tercih etmiştir. Bunu sağlayabilmek için, vergi sorumlusu kavramını ve vergi sorumluluğu müessesesini geliştirmiştir.²⁰

¹⁹ Ersan ÖZ ve Bülent DEMİRTAŞOĞLU. a.g.m. s.54.

²⁰ Adnan GERÇEK. “Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi”. Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. Cilt 54. Sayı 3. Şubat 2005. s. 159.

Bu doğrultuda, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 10. Maddesinde, *"Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, Vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirilir. Yukarıda yazılı olanların bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınmayan vergi ve buna bağlı alacaklar, kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınır."* denilmiştir.

Kanuni temsilcilerin belirlenmesiyle ilgili olarak Seri:A Sıra No:1 Tahsilat Genel Tebliğinde açıklama yapılmıştır. Özünde bu kişilerin kimler olduğu ve sorumlulukları konusunda Türk Medeni Kanunu, Borçlar Kanunu, Türk Ticaret Kanunu ve diğer mevzuata atıf yapılmıştır.

Anonim ve limited ortaklıklardaki kanuni temsilcilerin, o ortaklığa paydaş bir başka anonim ve limited ortaklığı temsilen görev alması durumunda, Vergi Usul Kanunu'nun kanuni temsilciler için öngörmüş olduğu sorumluluk yapısında bir değişiklik olması konusunda, uygulamada ve doktrinde farklı görüşler bulunmaktadır. Bu konu ile ilgili olarak iki temel yaklaşım bulunmaktadır. Birincisi, iştirak edilen ortaklığın, iştirak eden ortaklığı temsil eden kanuni temsilcisinin, temsil ettiği bu ortaklıktan bağımsız değerlendirilmesi ve kanuni temsilcinin sorumluluğuna gidilmesinin şartları oluştuğunda iştirak eden ortaklığa değil, onun gerçek kişi olan temsilcisine gitmek yönündeki görüştür. İkinci görüş ise, iştirak edilen ortaklıkta, kanuni temsilcinin vergisel sorumluluğuna gidildiğinde, bu

kanuni temsilcinin esasında bir başka ortaklığa temsilen bu görevde olması görüşünden yola çıkıp, temsil edilen bu ortaklığı, iştirak edilen ortaklığın vergi borçlarından sorumlu tutulması gerektiğini savunmaktadır. Çoğunlukla idare tarafından benimsenen bu ikinci görüşün gözettiği temel amaç, ekonomik anlamda gerçek kişilere göre daha kuvvetli olan ortaklıkları vergi alacağı ilişkisine dâhil edip böylelikle vergi alacağının kamuya daha kısa ve güvenli biçimde aktarılmasını sağlamaktır.²¹

Kanımızca, salt, görünürde bir şirketi temsilen başka bir şirkette yönetim kurulu üyesi oldu diye, yavru şirketin amme borcundan dolayı ana şirketin malvarlığına gitme halinde, tüzel kişilik perdesinin arkasındaki kişiye ulaşma amacı bulunmamaktadır. Yönetim kurulu üyeliğinden kaynaklanan bir ilişki, amme alacağının tahsili için yeterli sayılmaktadır. Ancak, amme borcu olan yavru şirketin, görünürde bulunduğu, aslında bu şirketin fiilen ana şirketin ortaklarından (ya da yöneticilerinden) biri tarafından kontrol edildiği, bazı haksız fiillerin uygulanması ya da alacaklıların alacaklarını almalarına engel olma amacı ile hareket ettiği, yavru şirketteki sermayenin ana şirkete aktarıldığı gibi bir durum olsa ve bu durum ispatlansa idi, o zaman ana şirketin mal varlığına gitmek mümkün olabilirdi.²²

Öte yandan 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 4369 sayılı Kanun'la değişik 35. Maddesinde ise, *"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."* denilmiştir.

²¹ Malik GÜNDAY. "Şirketlerde Vergi Borcu Nedeniyle Tüzel Kişilik Perdesi Kaldırılabilir mi?". (<http://www.vergisorumlari.com.tr/makale/sirketlerde-vergi-borcu-nedeniyle-tuzel-kisilik-perdesi-kaldirilabilir-mi/2771>). Erişim tarihi:19 Temmuz 2019.

²² Malik GÜNDAY. a.g.m.

Doktrinde, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunu'nun 35. Maddesinin, kanun hükmüne dayanarak tüzel kişinin tabanına başvurulabilmesinin bir örneği olduğu yönünde görüşler bulunmakta, söz konusu hükme göre, limited ortaklıkların amme borçlarından dolayı belli şartların gerçekleşmesi halinde, ortakları amme borçlarının tamamını ödemiş olsalar bile katılma payları miktarında doğrudan takip edilebileceği belirtilmektedir.²³

Görüş ayrılığının; aynı yasa hükmünün farklı yorumuna değil, limited şirketlerle sınırlı olarak, şirketin mal varlığından karşılanamayan kamu alacağının takip ve tahsilinde, şirket ortakları ile şirketin kanuni temsilcisi veya temsilcileri arasında öncelik-sonralık bakımından bir sıralama bulunup bulunmadığı konusundaki görüş ayrılığına dayandığı anlaşılmaktadır.

Vergi borçları nedeniyle doğan sorumluluk tüzel kişiliğe ait olduğundan, uygulamada, özellikle de vergi idaresi uygulamaları ve mahkeme kararlarında, tüzel kişiliğin vergi borçları için önce tüzel kişilik takip edilmekte, vergi alacağının şirket malvarlığından tahsil edilememesi veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması durumunda kanuni temsilci veya şirket ortak ya da ortakları takibe alınmaktadır.

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un "Limited Şirketlerin Amme Borçları" başlıklı limited şirket ortaklarının sorumluluğunu düzenleyen 35. maddesi ile kanuni temsilcilerin sorumluluğunu düzenleyen ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "Kanuni Temsilcilerin Ödevi" başlıklı 10. maddesinde, kanuni temsilcilerin öncelikli olarak sorumlu tutulmaları gerektiğine dair açık bir düzenleme bulunmamaktadır.

Bu sebeplerden ötürü Danıştay, hem uygulamadaki hem de ilk derece mahkemelerinin verdikleri kararlardaki görüş ayrılıklarını da dikkate alarak 20.06.2019 tarihinde Resmi Gazetede yayımlanan 2013/1 Esas No 2018/1 Karar No.lu İçtihatları Birleştirme Kurul Kararı ile kamu alacağının takip ve tahsilinde *"Her biri birer usul yasası olan Vergi Usul Kanunu ile Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da, vergi borcunun tahsili için önce kanuni temsilciye mi yoksa ortağa mı gidileceği düzenlenmemiş ise de, 6183 sayılı Kanun'un 35. maddesi ile ortakların sorumluluğu hakkında hüküm getirilmesi, kanuni temsilciye gidilmeden de ortağa gidilebilmesini sağlamak amacını taşıdığı gibi kamu alacağını korumaya ve hızlı bir şekilde tahsilini sağlamaya yönelik olduğu sonucuna varılmıştır...* Bu açıklamalar karşısında, *limited şirketin vergi borçlarının tahsilinde ortağa gidilmeden önce kanuni temsilciye gidilmesi gerektiğinin hukuken kabulü mümkün bulunmamıştır.*" diyerek limited şirket tüzel kişiliğinden tahsil edilemeyen veya edilemeyeceği anlaşılan vergi borcunun takip ve tahsiline ilişkin 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda ve 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da kanuni temsilci ile ortak arasında bir öncelik sonralık sıralaması bulunmadığı, limited şirketin vergi borcunun tahsilinde ortağın takibine başlanabilmesi için öncelikle kanuni temsilcinin takibinin gerekli olmadığına karar vermiştir.

Bu sayede, devletin limited şirketin malvarlığından tahsil edemediği vergi alacağı sebebiyle limited şirketin kanuni temsilcisi olan şirket müdürüne takip başlatmadan, doğrudan limited şirketin ortaklarına karşı tahsil işlemlerine başlayabilmesi mümkün hale gelmiştir. Bu noktada,

²³ Mustafa DURAL. "Tüzel Kişilik Perdesinin Aralanması ya da Tüzel Kişiliğin Tabanına Basılması". Sermaye Piyasası Kurulu 15. Yıl Sempozyumu. Ankara. Mayıs 1998. s. 102.

tüm ticaret hukukunda geçerli olan tüzel kişilik perdesi, amme alacakları bakımından kaldırılmıştır. Tüzel kişilik perdesi, ticaret hukukuna ait bir prensip olarak, bir tüzel kişiliğin hukuki kişiliğini, ortaklarının hukuki kişiliğinden ayırmaya yarayan bir perdeyken, bu karar ile vergi hukuku prensipleri açısından da perde kaldırılmıştır. Böylece, devlet, alacaklarını takip ve tahsilinde, ortakların şirket ana sözleşmesinde taahhüt ettikleri esas sermaye miktarı ile sorumlu olmalarını gerektiren kanuni düzenlemeleri bertaraf edip, adeta limited şirketin bir başka ortağı gibi hareket edebilecektir. Ödediği sermaye miktarını aşan sermaye hissesi oranında vergi borcunun ödenmesinden kişisel malvarlığı ile sorumlu olan tüzel kişi ortak veya ortakları, ifa etmek zorunda olduğu vergi borcunun ödediği sermayeyi kısmen veya tamamen kaybetmesine yol açıp açmadığı hususunda belirsizlik yaşayacağı muhakkaktır.

Söz konusu İçtihatları Birleştirme Kurul Kararının yaratacağı sorunlu durumları bir kenara bırakacak olursak, ilgili kararın, tüzel kişi kalkanı ile kamu alacağını zarara uğratma kastı ve amacı ile hareket eden kişi ya da kişilere karşı kamu alacağının takip ve tahsilinin daha hızlı gerçekleştirilmesine olanak sağladığı kanaatindeyiz.

Vergi kesintisi yapmak ve vergi dairesine yatırmak zorunda olanlar için düzenlenen VUK'un 11'inci maddesinde *"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 satım, taraf olanlar, hizmetten yararlananlar ve aralarında doğrudan veya hisimlik nedeniyle ya da sermaye, organizasyon veya yönetimine katılmak veya menfaat sağlamak suretiyle dolaylı olarak ilişkide bulunduğu tespit olunanlar müteselsilen sorumludurlar."* denilmiştir. Ancak Danıştay tarafından verilen çeşitli kararlarda çeşitli vergi ihtilaflarında

da bu hükümden yararlanılabileceği ifade edilmiştir. Buna ilişkin Danıştay 11'inci Dairesi'nin 08.04.1999 tarih ve 1998/4562 Esas 1999/1233 Karar sayılı kararında, *"Buna göre, 213 Sayılı Kanun'un 11'inci maddesinin katma değer vergisi ihtilaflarına da uygulanacağı anlaşılmaktadır. Ancak bu maddedeki müteselsil sorumluluğun katma değer vergisi ihtilaflarına uygulanabilmesi için gerçek mal alım satımı olmadan, komisyon karşılığında fatura temin edildiğinin yahut kişi ve kuruluşlar arasında vergiyi ziyaa uğratma yönünden bir irtibat bulunduğunun idarece tespit edilmesi veya hükme esas alınabilecek kuvvette bir izlenim edinilmesi şarttır."* denilerek vergiyi ziyaa uğratan mükellef ile bu ziyaa sebebiyet veren kişiler arasında bir irtibat kurulması, tespit edilmesi veya kuvvette bir izlenim edinilmesi halinde Katma Değer Vergisinin ödenmesinden sorumlu tutulabileceği belirtilmiştir.

Müteselsil sorumluluk müessesesinin nasıl uygulanacağı ise Danıştay 9. Dairesi'nin 08.10.2008 tarih ve 2007/3195 Esas 2008/4481 Karar sayılı kararında; *"Anılan tebliğ hükümlerinde, verginin, mükellef adına tarh ve tahakkuk ettirileceği ve öncelikle mükelleften aranılacağı, mükellef dışındaki kişilerden (müteselsil sorumludan) yapılacak takibe ise ödeme emri tebliği suretiyle başlanılacağı belirtilmiş, bu esaslar dikkate alınarak mükellef tarafından beyan edilen ancak, ödenmeyen vergi ile ilgili olarak; mükellefe, bilinen adreslerinde bulunamadığından ödeme emri tebliğ edilememiş olması veya kendisine ödeme emri tebliğ edilen mükellefin mal beyanında bulunmamış, vergi dairesince de malı tespit olunamamış veya beyan edilen veya vergi dairesince tespit olunan malların amme alacağını karşılamayacağının anlaşılmış olması hallerinde vergi aslı, varsa gecikme faizi ve gecikme zammı için mükellef dışındaki müteselsil sorumlu nezdinde ödeme emri ile takibe başlanılacağı düzenlemesine yer verilmiştir. Diğer bir ifadeyle,*

müteselsil sorumluluğu vergi inceleme raporu ile tespit edilen mükellefler hakkında vergi dairelerine yapılacak takibatın, vergi tahakkukunun kesinleşmesinden sonra başlatılacağı ve tahakkuku kesinleşen verginin tahsiline yönelik olduğu anlaşılmaktadır.” şeklinde açıklanmıştır. Bu sebeple, vergi usul kanununda belirtilen müteselsil sorumlu tutma müessesesi, ispatlanması halinde, tüzel kişilik perdesinin aralanması istenen tüzel kişi ile birlikte sermaye, organizasyon veya yönetimine katılmak veya menfaat sağlamak suretiyle dolaylı olarak ilişkide bulunan, bir başka deyişle vergisel anlamda organik bağı bulunan farklı tüzel kişilikleri de ilgili amme alacağından sorumlu tutmaya imkân sağlamaktadır.

Kanun koyucu oluşan ihtiyaçlar sebebiyle vergi mevzuatında sorumlu kılma ile ilgili tüzel kişiliği normatif olarak aralasa da vergiyi doğuran olayı kısmen ya da tamamen gizleyen gerçek asıl sorumlu kişi veya kişiler tüzel kişilik perdesinin aralanması suretiyle de bulunabilmekte, bununla beraber asıl sorumluların meydana getirdiği hileli ve muvazaalı işlemlerin de aydınlatılması gerekmektedir. Aksi takdirde kanunları dolanmak suretiyle vergisel çıkarlar peşinde koşan sermaye şirketlerinin sorumluları kanuni sorumluluklarından kurtulmakta, vergi idareleri ve mahkemeler, sorumlu bu kişi ya da kişilerin vergi mevzuatına aykırı işlemleri nedeniyle malvarlığı ve herhangi ticari ya da sınai faaliyeti bulunmayan, kanuni sorumluluklarını yerine getirmeyen tüzel kişiliklerle, asıl sorumlular adına gerçek sorumlu gibi davranan saman adamlarla muhatap olmaktadır. Ayrıca muvazaalı bazı işlemlerle tüzel kişilik perdesi öyle girift bir hal almıştır ki tüzel kişilik perdesi ardındaki birinci veya ikinci halkasının aydınlatılması bile asıl sorumluyu ortaya çıkarmaya yetmemektedir.-

Hâkim ortaklar, kendi sorumluluklarına gildilmemesini sağlamak amacıyla, şirketlerin ortaklık yapısını genellikle zincirleme tüzel kişilik-

lerden oluşturmakta ve gerçek kişilere ancak, bu art arda sıralanmış tüzel kişiliklerin aşılmasından sonra ya da şirketler grubunun gerçekte kimin tarafından yönetildiğine ilişkin bilgi ve belgelerin toplanmasından sonra ulaşılabilir. Şirketlerin zincirleme yapıları aralanırken, malvarlığı bulunmayan, tahsil kabiliyeti kalmamış vergi borçlusu şirketler ile malvarlığı olan ve ticari faaliyette olan şirketler özenle birbirinden ayrılması gerekmektedir.

Amme alacağına ilişkin tüzel kişilik perdesinin kaldırılması talepli davalarda, hazine ya da vergi idaresi tarafından adli yargıda öncelikle tüzel kişilik perdesinin kaldırılmasına dair tespit davası açıldığı ve adli yargıda alınan tüzel kişilik perdesinin kaldırılması hakkındaki nihai karar doğrultusunda asıl sorumlu ya da sorumlular hakkında işlem yapıldığı görülmektedir. Bu sayede, tüzel kişilikler arasında girift ilişkiler çözülebilmekte, tüzel kişilik perdesi ardındaki halkalar aydınlatılmakta ve asıl sorumlular tespit edilebilmektedir. Yargı kararlarında da uygulamanın bu doğrultuda olduğu söylenebilir.

Esasen yöneticileri farklı gözükmekle birlikte birbirleri arasında, muvazaalı işlemler yapmak suretiyle, maddi ve hukuki bağ bulunan, hesapları arasında para aktarımları olan 12 şirketten hangi şirketin asıl borçlu olduğu, vergi alacaklarından doğan sorumluluğa ilişkin şirketlerin gerçek yöneticisinin kim olduğu hususlarının tüzel kişilik perdesinin kaldırılması teorisinden yararlanılması suretiyle tespiti talepli davaya ilişkin Yargıtay 17. Hukuk Dairesinin 22.03.2016 tarih 2014/7859 Esas 2016/3588 Karar Sayılı kararında “*Davacı İdarenin vergi alacaklısı olarak eldeki davayı açmakta hukuki menfaati bulunduğundan mahkemece davanın esasına girilerek tüzel kişilik perdesinin aralanması teorisinden de yararlanılarak taraf delillerinin toplanması, borçlu ve üçüncü kişi davalılar ile dava dilekçesinde bahsi geçen şirketler arasında maddi ve hukuki orga-*

nik bağ bulunup bulunmadığı, muvazaalı işlem ve nam-ı müstear olarak yapılan işlem bulunup bulunmadığı belirlenerek, talebinde şirketlerin davalılara ait olduğunun tespiti ile alacağını almak için hukuki işlemler yapma istemi düşünülmesi sonucuna göre verilmesi gerekirken yargı yolu bakımından davanın reddi isabetli görülmemiştir.” diyerek iç içe geçmiş sorumluluk alanları bulunan şirketler arasında vergi sorumlusunun tüzel kişi perdesinin kaldırılması teorisi ile çözülmesi gerektiğini vurgulamıştır.

Yargı organı gibi faaliyet gösteren ve bağımsız düzenleyici ve denetleyici kurumlardan biri olan Rekabet Kurumu kararlarında da tüzel kişilik perdesinin aralanması teorisinin kullanıldığını görmekteyiz. Kurumun 17.11.2011 tarih 11-57/1510-538 sayılı kurul kararı, ana şirketler ile yavru şirketleri ihlalden dolayı müteselsilen sorumlu tutması açısından önemlidir. Kararda ana şirket Y şirketi ile yavru şirket P şirketinin, ana şirket K şirketi ile yavru şirketin aynı iktisadi bütünlük içinde olduklarını tespit etmiş, kararda belirtilen coğrafi pazarda faaliyet göstermeyen ana şirketlerin soruşturmanın muhatabı olmaları gerektiğine yönelik savunmalarını reddederek hem ana şirketleri hem de ihlale katılan yavru şirketleri ihlalden müteselsilen sorumlu tutmuştur. Kurul, ilgili kararda “Bir teşebbüsten söz edebilmek için ekonomik faaliyet gösteren ve kararlarını bağımsız olarak verebilen bir gerçek veya tüzel kişinin varlığı gerekmektedir. Ekonomik faaliyet gösteriyor olmasına karşın bağımsız karar veremeyen gerçek veya tüzel kişi, kararlarını hangi teşebbüsün yönlendirmesi veya kontrolü doğrultusunda veriyorsa bu teşebbüsle tek ekonomik birim oluşturur ve rekabet hukuku bakımından bu ana teşebbüs ile birlikte tek bir teşebbüs olarak değerlendirilir. Dolayısıyla rekabet hukukuna göre hukuki açıdan bağımsız olmak bir ölçüt olmayıp, pazarda ekonomik kararlarını bağımsız olarak verebilen birimler teşebbüs sa-

yılmaktadır. Bu kapsamda ana ortaklığın kontrolü altında bulunan, yani ana ortaklık tarafından belirlenen politikaları uygulayan, birbirlerine ekonomik ya da ailevi bağlar ile doğrudan veya dolaylı olarak bağlı olan ekonomik birimler tek bir iktisadi bütünlük oluşturmakta, dolayısıyla rekabet hukuku kapsamında tek teşebbüs olarak değerlendirilmektedir.” diyerek ilgili şirketlerin ayrı tüzel kişiliği bulunsan bile aynı kontrol altında bulunmalarını ve P şirketinin ürün fiyatlarını tek başına belirleyememesini aynı iktisadi bütünlük içinde sayılmaları için yeterli görmüş, amme alacağı olan idari para cezasından ana şirket ve yavru şirketleri müteselsilen sorumlu tutmuştur.

Yukarıda yer alan kanun hükümlerinde de belirtildiği üzere vergi hukukunda prensip olarak tüzel kişiliğin ortağı veya kanuni yöneticisi kim ise, bu sıfatlardan kaynaklanan vergisel işlemlerde muhatap o kişilerdir. Tüzel kişilik ardına gizlenme olaylarında, perde arkasındaki kişilerin muhatap alınmasına yönelik açık hükümlere rastlanmamaktadır. Çeşitli kanunlardaki hükümlere, temel hukuk prensiplerine dayanılarak ve kuvvetli ispat unsurları ile perde arkasındaki gerçek kişi ya da kişiler sorumlu tutulabilir, fakat bu konuda yeterli içtihat oluşmadığı görülmektedir. Bu sebeple, perde arkasındaki failerin İYUK’un 20. Maddesinin birinci fıkrasında yer alan resen araştırma ilkesi gereği Danıştay veya Vergi Mahkemelerince tespit edilmesi gerekmektedir.

SONUÇ

Yukarıda da bahsedildiği üzere kanun koyucu Vergi Usul Kanunu ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda yapmış olduğu düzenlemelerle tüzel kişilik perdesini bizzat kendisi aralamış, tüzel kişiliğin arkasındaki gerçek kişi veya kişileri sorumlu tutmuştur. Fakat ticari ve ekonomik hayatın son derece hızlı ilerlemesi ile birlikte kanuni düzenlemelerin ihtiyaçlara ayak uyduramadığı, bu sebeple de perdenin arkasın-

daki asıl sorumlular tespit edilemediği görülmektedir. Bu değişimle birlikte şirketler, şirket alacaklıları ile vergi borcu karşısında farklı pozisyonlar aldıkları görülmekle birlikte bu teorinin Türk hukukunda uygulanmasına sık rastlanılmadığı kanaatine varılmıştır.

Tüzel kişilik perdesinin kaldırılması her ne kadar özel hukuk kavramı olsa da istisnai olduğu unutulmadan, kamu hukukunun bir alt dalı olan vergi hukukuna ait şartların bulunması durumunda, somut olaylarda daha sık uygulanması gerekmektedir. Tüzel kişiliğin kötüye kullanılması ya da amacı dışına çıkılması ile amme alacağının zarara uğratılması halinde perdenin arkasına sığınmış kişilere kadar gidilerek hakkaniyet ve vergilemede adalet ilkesi gereği bahsi geçen kişilerin bu perdeden haksız yere faydalanmasının önlenmesi gerektiği kanaatindeyiz.

Türk Medeni Kanunu'nun 2.maddesindeki "Dürüstlük İlkesi" ile Vergi Usul Kanunun 3. maddesinde yer alan "Ekonomik Yaklaşım İlkesi" vergiyi doğuran olay ile başlayıp verginin tahsilatı aşamalarına kadar birlikte uygulanması halinde, tüzel kişi perdesinin ardındaki amme alacağının hukuksal çerçevede ve etkili bir şekilde tarh ve tahsil edilebilmesi sağlanabilecektir.

KAYNAKÇA

AKMAN, T. Ş. (2008). "Vergi Hukukunda Peçeleme Kavramının Hukuksal ve Sosyolojik Analizi". Ankara Barosu Dergisi. Yıl 66. Sayı 3.

DOĞRUSÖZ, B. "Tüzel Kişilik Perdesinin Aralanması veya Kaldırılması". (<http://www.ubdt.com.tr/user/makaledetay.aspx?id=70>) Erişim Tarihi: 11.07.2019.

DURAL, M. (1998). "Tüzel Kişilik Perdesinin Aralanması ya da Tüzel Kişiliğin Tabanına Basılması". Sermaye Piyasası Kurulu 15. Yıl Sempozyumu. Ankara.

ESEN, E. (2011). *Milletlerarası Özel Hukukta Tüzel Kişilik Perdesinin Kaldırılması*. Beta Yayıne-

vi. 2. Baskı. İstanbul.

GERÇEK, A. (2005). "Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi". Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. Cilt.54. Sayı.3.

GÜNDAY, M. "Şirketlerde Vergi Borcu Nedeniyle Tüzel Kişilik Perdesi Kaldırılabilir mi?". (<http://www.vergisorumlari.com.tr/makale/sirketlerde-vergi-borcu-nedeniyle-tuzel-kisilik-perdesi-kaldirilabilir-mi/2771>). Erişim tarihi: 19 Temmuz 2019.

KERVANKIRAN, E. (2007). "Sermaye Ortaklıklarında Sınırlı Sorumluluk Prensibine Karşı Önemli Bir İstisna: Tüzel Kişilik Perdesinin Kaldırılması". Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. C.XI. Sayı 3-4.

KÜÇÜK, D. (2019). "Anglosakson Hukukunda Şirketler Topluluğunda Tek İşletme Sorumluluğu Teorisi ve Bu Teorinin Türk Hukukundaki Yansımaları". Ankara Barosu Dergisi. Sayı 1.

ÖZ, E. ve DEMİRTAŞOĞLU, B. (2012). "Kamu Alacağını Koruma Yöntemi Olarak Tasarrufun İptali Davaları". Türkiye Adalet Akademisi Dergisi. Yıl 3. Sayı 10.

ÖZTEK, S. ve MEMİŞ, T. (2008). "Şirketler Hukuku ve İcra İflas Hukuku İlkeleri Karşısında Borçlu Şirketin Alacaklılarının Hâkim Ortağa Karşı Korunması". I. Uluslararası Ticaret Hukuku Sempozyumu. Tüzel Kişilik Perdesinin Aralanması. İstanbul.

ŞENYÜZ, D. (2002). *Vergi Hukuku Açısından Özel Hukuk Sözleşmeleri*. Yaklaşım Yayınları. Ankara.

TEKİNALP, Ü. ve ÇAMOĞLU, E. (2000). *Ortaklıklar ve Kooperatif Hukuku*. Beta Yayınları. İstanbul.

ULUSOY, E. (2008). "Şirketler ve Bankacılık Hukukunda Kapsam Alma ve Sorumlu Kılma Amacıyla Tüzel Kişilik Perdesinin Aralanması". I. Uluslararası Ticaret Hukuku Sempozyumu. Tüzel Kişilik Perdesinin Aralanması. İstanbul.

YANLI, V. (2000). *Anonim Ortaklıklarda Tüzel Kişilik Perdesinin Kaldırılması ve Pay Sahiplerinin Ortaklık Alacaklarına Karşı Sorumlu Kılınması*. Beta Yayınları. İstanbul.

YAVAŞ, M. (2008). "İcra İflas Hukukunda Tüzel Kişilik Perdesinin Kaldırılması Teorisi". *Terazi Aylık Hukuk Dergisi*. Yıl 3. Sayı 24.

YILMAZ, E. (2013). "*Kanuna Karşı Hilenin Vergi Hukukundaki Görünümü Olarak Peçeleme Kavramı ve Muvazaa ile Mukayesesi*". *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. C. XVII.