

**VERGİ DAİRESİ ÖZELİNDE TİCARET SİCİLİ KAYITLARINDA
“ÜÇÜNCÜ KİŞİ”**

"THIRD PERSON" IN THE TRADE REGISTRY AS PART OF TAX OFFICE

İsmail Özgün KARAAHMETOĞLU*  <https://doi.org/10.21492/inuhfd.897914> **Makale Bilgi**Gönderi: 16/03/2021
Kabul : 09/07/2021**Anahtar Kelimeler***Ticaret Sicili,
Üçüncü Kişi,
Sicilin Olumlu ve
Olumsuz Etkisi,
Görünüşe Güven
İlkesi,
Vergi Dairesi.***Article Info**Received: 16/03/2021
Accepted: 09/07/2021**Keywords***Trade Register,
Third Party,
Positive and Negative
Effect of Trade Registry,
Principle of Trust in
Registry,
Tax Office.***Özet**

Ticaret sicili, özünde ticari işletmeye dair hususların kaydı ile varlıkları hakkında aleniyetin sağlanması suretiyle kamu nezdinde bilhassa üçüncü kişilerin bilgi sahibi olmasına yarayan ve ispatına hizmet eden resmi sicildir. Ticaret sicili kayıtları tescile tabi tutulan hususun hukuken varlık kazanıp kazanmaması bakımından kurucu ya da açıklayıcı; üçüncü kişilerin iyi niyetli sayılıp sayılmaması açısından ise olumlu ya da olumsuz etki gösterebilir. Hatta görüşüne güven ilkesi çerçevesinde tescil kaydı ile ilan edilen durum arasında farklılık bulunması hâlinde, tescil edilmiş olan gerçek durumu bildikleri ispat edilmediği sürece, üçüncü kişilerin ilan edilen duruma güvenleri korunmaktadır. Bunların haricinde tescile tabi hususun hem incelenmesinde başvurulacak kriterlerin belirlenmesinde hem de ticaret sicili müdürlüğüne belirli şartlarda üçüncü kişilerin başvurması neticesinde ortaya çıkan durumlar açısından ticaret sicili kaydındaki üçüncü kişiler özellik arz etmektedir. Bu bağlamda ticaret sicili kayıtlarının üçüncü kişilere doğrudan ya da dolayısıyla etkilerinin doktrinde geniş çerçeveli araştırmalara konu olduğuna tanık olmaktadır. Oysaki ticaret sicilinin etkilerinin muhatabı olan/olacak üçüncü kişinin kim olduğuna dair herhangi bir yasal düzenleme yapılmamıştır. Bu yüzden bu konudaki hukuki boşluğun ticaret sicili kayıtlarında üçüncü kişinin belirlenmesine dair birtakım kıstaslar ortaya konularak doldurulması gerekmektedir. Bunun için vergi dairesi özelinde ticaret sicili kayıtlarında ‘üçüncü kişi’ kavramı irdelenecektir.

Abstract

Fundamentally, the trade registry is the official registry, which serves the public to have information and to prove, peculiarly for third parties, by providing publicity about its existences with the registration of the things regarding the commercial enterprise. The constitutor or explanatory in terms of whether the matter subject to registration is legally occur or not; it may show positive or negative effects in terms of whether third parties are deemed to be bona fide or not. As well, if there is a difference between the registration and the declared situation within the framework of the principle of trust in opinion, the third parties' trust in the advertised situation is protected unless it is proven that they know the real situation that has been registered. Apart from these, the third parties in the trade registry are characterized both in designating the criteria to be applied in the examination of the subject to registration and in the situations that arise as a result of the application of third parties to the trade registry commerce under specific conditions. Within this context, we testify that the direct or indirect effects of trade registry on third parties are the subject of widely research in the doctrine. Though, no legal regulation has been made regarding the identity of the third person who is/will be the addressee of the effects of the trade registry. Therefore, the legal gap in this matter should be filled by setting several criteria for the determination of the third party in the trade registry records. Therefore, the legal concept of 'third party' in the trade registry records will be examined specific to the tax office.

EXTENDED SUMMARY

Trade registry records are public. As a result of the publicity function linked to the registry, commercial legal relations are announced to the public. In addition, the trade registry ensures that legal relations continue to be safe in commercial life. In this way, third parties examine these records whose compliance with the truth and the law is investigated by the registry manager, have information about the situation of the merchant and the commercial enterprise, and decide whether to enter into a commercial relationship with him/her. Apart from these, the fact that the trade registry records are data processing centers has important provisions and consequences for third parties due to the effects of the trade registry. Therefore, with this article to be written, it is necessary to draw the framework of the concept of third party based on the effects of the functions of the trade registry records on third parties. In this way, if the third parties are known, the scope of the effects of the trade registry can also be drawn.

Third parties can not claim they don't know the things registered in commercial register and announced. It is called positive effect of commercial register. The thing that should be registered and announced but did not, may not be asserted to the third parties. In the doctrine, it is seen that a detailed examination is not made on the issues that can be registered in the trade registry in the study that examine the negative effect of the trade registry. In addition, we can say that the case generally accepted in the doctrine that the registry has a negative effect in terms of legal transactions deals with the issue with a narrow perspective. Because it is seen that all the examples given on the subject are the same and that the same legal error is always made within this plot. The significant point here is that the trade registry can have an effect on the transactions made by third parties voluntarily based on the registry. The fact that the issues that can be recorded in the trade registry are not given as a list in the legislation is the source of these discussions. The negative effect of the trade registry protects third parties. In this context, not only the relevant concept, but also the third parties should be addressed in the trade registry records. Because, even the relevant concept has been handled in every aspect in the studies conducted on the subject in the doctrine, the scope of third parties in terms of effects is not drawn, nor is a criterion put forward. Consequently, this legal gap regarding the subject in the doctrine must be filled. Because even though it is explained in the doctrine what the negative effect of the registry is, there is no research on its area of effect.

In this article, in which we deal with the concept of third party in the context of the effects of trade registry records, first of all, the functionality of the concept of third party is questioned by finding provisions on the subject. Here, the content of this concept should be filled in based on the authority, right and responsibility given to the third party and the burden to which it is subjected. For this, it is tried to answer the question of in which aspects the concept of third person become functional. In this context, the matters that can be registered in the trade registry are determined by considering the foreign literature. After these determinations, the relationship between the causality and the issues that can be registered in the trade registry within the framework of doctrine and jurisprudence has been revealed. Thus, while writing this article, we can say that the tax office has adopted the mixed method with a critical study.

In accordance with the principle of proportionality prevailing in the law of obligations, all rights and obligations arising from the debt relationship have only provisions and results between parties. However, at the point where the effects of this proportionality principle should be recorded in the trade registry; In other words, the fact that it is diluted in commercial relations and may affect third parties in all commercial relations, limited to the matters permitted for registration in the law or regulation, is stipulated by the legislator. When determining the concept of third party in the trade registry records, after determining the existence of an issue authorized for registration to the trade registry, it should be questioned whether the legal effect is indirect or not, based on the failure to fulfill the registration process in general. If there is a direct effect, the concerned party is mentioned, not the third person. Of course, while this inquiry is being made, the nature of the causal relation between the subject that is possible to be recorded in the registry and the result linked to it is important. Here, we witness the indirect effect of the negative effect of the trade registry during the investigations we make in the tax office. Only for this reason, it stipulates the existence of the indirect causal relation between the registration made in the trade registry and the attitudes and behaviors of the third person in the concrete case in an abstract way. The trade registry records are of a guiding at the point that the tax office determines, imposes, accrues and collects the taxpayer uses these powers from beginning to end. In that case, a commercial legal relationship underlies at the heart of the tax-generating event. The tax office indirectly affected by this relationship is generally in the position of the third person in the eye of the limited company, particularly the manager director. In this way, we see that the trade registry does not distinguish between public and private law persons in terms of its effects. The important point here should be considered that the tax office can also be considered as a bona fide third person and benefit from the effects of the trade registry records. It should be noted that the concept of third party in the trade registry records has a notable function not only in terms of the effects of the registry but also at the point of transactions made in the registry. As a matter of fact, even this point shows us that they can affect the reliability and accuracy of the records in the trade registry and benefit from it by pointing out the need to outline the concept of third party.

I. GİRİŞ

Ticaret sicili kayıtlarında ‘üçüncü kişi’ kavramına hem TTK’da hem de TSY’de önemli hüküm ve sonuçlar bağlanmıştır. Bu bağlamda ticaret sicil müdürünün inceleme görevi dahilinde tescil edilecek hususların üçüncü kişilerde yanlış izlenim yaratacak nitelikte olup olmadığını araştırması gerekir (TTK m.32/3, TSY m.27). İlgililer¹, ticaret sicilinde tescil, değişiklik veya silinme talepleriyle ilgili olarak sicil müdürlüğünce verilecek kararlara karşı belli koşullar altında itiraz edebilirler. Bu itiraza istinaden sicil müdürünün vereceği karar, üçüncü kişilerin sicilde kayıtlı bulunan hususlara ilişkin menfaatlerine aykırı olduğu takdirde, itiraz edenle üçüncü kişi de dinlenir (TTK m.34/2-2. cümle)². Pek tabidir ki, üçüncü kişilerin menfaatlerinin gözetilmesi bakımından tescil ve ilanın üçüncü kişilere etkisinin önemli bir yeri vardır. Buna göre; ticaret sicili kayıtları nerede bulunurlarsa bulunsunlar, üçüncü kişiler hakkında, tescilin Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinde ilan edildiği; ilanın tamamı aynı nüshada yayımlanmamış ise, son kısmının yayımlandığı günü izleyen iş gününden itibaren hukuki sonuçlarını doğurmaktadır (TTK m.36/1, TSY m.30/1). Bu kapsamda bir yandan üçüncü kişilerin, kendilerine karşı sonuç doğurmaya başlayan sicil kayıtlarını bilmediklerine ilişkin iddialarının dinlenememesi³ (TTK m.36/3, TSY m.30/3) bakımından sicilin üçüncü kişiler üzerindeki olumlu etkisi düzenlenmiştir. Diğer yandan tescili zorunlu olduğu hâlde tescil edilmemiş veya tescil edilip de ilanı zorunlu iken ilan olunmamış bir husus, ancak bunu bildikleri veya bilmeleri gerektiği ispat edildiği takdirde, üçüncü kişilere karşı ileri sürülebilmesi açısından ise sicilin olumsuz etkisi hüküm altına alınmıştır⁴ (TTK m.36/4, TSY m.30/4). Hatta görünüşe güven ilkesi ile de tescil kaydı ile ilan edilen durum arasında farklılık bulunması hâlinde, tescil edilmiş olan gerçek durumu bildikleri ispat edilmediği sürece, üçüncü kişilerin ilan edilen duruma güvenleri korunmaktadır (TTK m.37). Oysaki bu hüküm ve sonuçların kapsam açısından yalnızca belirttiğimiz mevzuat için değil; aynı zamanda ilgili mevzuatın ticaret sicili harici hükümleri ile diğer mevzuatlardaki hükümler için de geçerli olduğunu belirtmek gerekir. Ayrıca bir olgunun tescil ile beraber derhâl üçüncü kişiler hakkında sonuç doğuracağına veya sürelerin derhâl işleyeceğine ilişkin özel hükümlerin de saklı tutulduğu unutulmamalıdır (TTK m.36/2, TSY m.30/2). Zira ticaret sicili kayıtları -istisnai olarak- zaman bakımından üçüncü kişiler hakkında ilan ile değil; tescil ile hüküm ifade edebilir.

Ticaret sicili kayıtları dolayısıyla üçüncü kişilere karşı da hukuki sorumluluk gündeme gelebilir. Şöyle ki; kayıtların gerçeği tam olarak yansıtmaması, üçüncü kişilerde yanlış izlenim yaratacak nitelikte olmaları veyahut kamu düzenine aykırı olmaları hallerinden en azından birini (TTK m.32/3, TSY m.34) öğrendikleri hâlde düzeltilmesini istemeyenler ve tescil olunan bir hususun değişmesi, sona ermesi veya kaldırılması dolayısıyla, kaydın değiştirilmesini veya silinmesini istemeye ya da yeniden tescili gereken bir hususu tescil ettirmeye zorunlu olup da bunu yapmayanlar, bu kusurları nedeniyle üçüncü kişilerin uğradıkları zararları tazmin ile yükümlüdürler (TTK m.38/2).

TSY m.1: “*Bu Yönetmeliğin amacı, ticaret sicili kayıtlarının tam ve sağlıklı tutulmasını ve emredici hukuk kuralları çerçevesinde kayıtların aleniyetinin ve üçüncü kişiler dahil tarafların hukuki güvenliğinin teminat altına alınmasını sağlamaktır.*” O halde bu hükmün amacının sağlanabilmesi maksadıyla üçüncü kişilere ticaret sicili müdürlüğüne başvurma hakkı tanınmıştır⁵. Buna göre; tescil başvurusuna ilişkin müdürlüğün herhangi bir kararı veya işlemi üzerine kişisel yararı bulunmasa bile üçüncü kişiler, bu kararın veya işlemin gerçeği tam olarak yansıtmadığını yahut Kanuna uygun olmadığını, kamu düzenine aykırı veya üçüncü kişilerde yanlış düşünceler uyandıracak mahiyette bulunduğunu ispata elverişli birtakım olguları, müdürlüğe bildirebilir. Bu

¹ Ticaret siciline kaydın iç etkileri yani ilgili ya da taraflar açısından kaydın ilgili hak üzerindeki etkileri hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. KARAYALÇIN, Yaşar: “Türk Hukukunda Ticaret Siciline Tescilin Etkileri”, Batider, 8(2), 1975, s.7 vd.

² Tescil talebinde bulunan kişilerin haricindeki kimselere tebligat yapılması söz konusu olmadığı gibi tescili talep edenler haricinde kalanların sekiz gün içerisinde itiraz yoluna başvurusu düşünülen kişiler arasında kabul edilmedikleri yöndeki görüş için bkz. KARAMAN COŞGUN, Özlem: “Ticaret Sicili Müdürlüğü Kararlarına İtiraz Edebilecek Kişiler”, İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 16(2), 2017, s.9.

³ Ticaret sicilinin olumlu etkisinin dış görünüş teorisi açısından incelenmesi konusunda ayrıntılı bilgi için bkz. BATTAL, Ahmet: “Ticaret Sicilinin Müsbet Fonksiyonunun Ve Temsile İlişkin Sonuçlarının Dış Görünüş Teorisi Açısından İncelenmesi”, Batider, 19(1), 1997, s.98 vd.

⁴ Üçüncü şahıs lehine bir karinenin varlığı hakkında bkz. KARAYALÇIN, Yaşar: Ticaret Hukuku (I. Giriş-Ticari İşletme), 3. Bası, Ankara 1968, s.311.

⁵ İtiraz yoluna yalnızca sicile başvurusu reddedilen kişilerin gidebileceğinin kabulü, üçüncü kişilerin bir hususun sicile tescilini engelleme açısından başvurabileceği hukuki yolları tüketmemektedir. Bkz. KARAMAN COŞGUN, s.9. Kanaatimizce üçüncü kişilere de belli şartlar dahilinde sicil müdürlüğünce verilecek kararlara karşı dolaylı itiraz hakkı tanınmıştır.

iddiaların yerinde olduğuna kanaat getirilmesi ve henüz bir işlem yapılmamış olması halinde başvuru reddedilir. İşlem gerçekleştirilmiş ise, tescile davet kurumu işletilecektir (TSY m.37/1)⁶. Bu cihetle müdürlük, başvuruda bulunmuş olan üçüncü kişiye söz veya yazı ile uygun gördüğü soruları sorabilir. Üçüncü kişi, bunları açıkça cevaplandırmaya mecburdur. Gerekli cevapları vermediği takdirde, başvuru değerlendirmeye alınmayabilir (TSY m.37/2).

Görüldüğü üzere ticaret sicili kayıtlarında ilgililer kadar üçüncü kişilerin birtakım hak, yetki ve sorumluluklarının olduğunu, haliyle bunların muhataplarının çerçevesinin çizilmesinin önemi yadsınamaz.

II. TİCARET SİCİLİNE KAYDEDİLEBİLECEK HUSUSLAR

Ticaret siciline kaydedilebilecek hususların neler olduğu konusunda ne TTK'da ne de TSY'de genel bir liste verilmiştir⁷. Zira ticaret siciline kaydedilebilecek hususlar teker teker söz konusu mevzuata serpiştirilmiş şekilde belirtilmiştir⁸. Bu bağlamda ticaret sicilinde yer verilebilecek kayıtlar tescili zorunlu ve ihtiyari olmak üzere ikiye ayrılmıştır⁹. Tescili öngörülmekle birlikte emredici mahiyette olmayan olguların – ticari temsilcinin temsil yetkisinin sınırlandırılmasına dair TBK m.549 hükmünde olduğu gibi- hükümde belirtilen hukuki sonucun doğması için ticaret siciline tescili gerçekleştirildiğinde tescile bağlanan hüküm ve sonuçlar doğar¹⁰. Bu bağlamda Kanunun öngördüğü haller dışında kalan hususlar bir şekilde tescil ve ilan edilmiş olsalar dahi bu hal üçüncü kişinin iyiniyetli olduğu gerçeğini değiştirmez¹¹.

Doktrinde ticaret siciline kaydedilebilecek hususların neler olduğu konusunda bir tespit bulunmaya çalışılırken sicilin olumsuz etkisinin vuku bulduğu alandan yola çıkıldığını görmekteyiz. Bu bağlamda sicilin olumsuz etkisinin esasında hukuki işlemler üzerinde geçerli olduğu kabul edilmektedir¹². Nitekim hukuki işlemlere dair tüm süreçler açısından -irade açıklamasında bulunulması, culpa in contrahendo sorumluluğu da dahil olmak üzere ticari işlemlerdeki süreçler vb.- ticaret sicili etkilerini gösterecektir¹³. Hatta sebepsiz zenginleşme, vekaletsiz ticari yönetimden kaynaklı ve haksız fiil taleplerinde (sözleşmenin akdinde hile) de bu

⁶ Ayrıca, üçüncü kişilerin sicil müdürlüğüne başvurusu bir ticaret unvanının tescil edilmediğine, Kanun hükümlerine aykırı olarak tescil edildiğine veya kullanıldığına ilişkin olması durumunda da tescile davet kurumundan faydalanılabilmektedir.

⁷ ÜLGEN, Hüseyin/HELVACI, Mehmet/KAYA, Arslan/NOMER ERTAN, N. Fusun: Ticari İşletme Hukuku, 6. Bası, Vedat Kitapçılık, İstanbul 2019, s.361-362; ARKAN, Sabih: Ticari İşletme Hukuku, 24. Bası, BTHAE Yayınları, Ankara 2018, s.264; POROY, Reha/YASAMAN, Hamdi, Ticari İşletme Hukuku, 16. Bası, Vedat Kitapçılık, İstanbul 2017, s.205; BOZER, Ali/GÖLE Celal: Ticari İşletme Hukuku, 3. Bası, BTHAE Yayınları, Ankara 2015, s.254; BİLGE, Mehmet Emin: Ticaret Sicili (Sicil), 1. Bası, Beta Yayıncılık, İstanbul 1999, s.81; AYHAN, Rıza/ÇAĞLAR, Hayrettin/ÖZDAMAR, Mehmet: Ticari İşletme Hukuku Genel Esaslar, 12. Bası, Yetkin Yayıncılık, Ankara 2019, s.254.

⁸ İMREGÜN, Oğuz: Kara Ticareti Hukuku Dersleri (Genel Hükümler-Ortaklıklar-Kıymetli Evrak), 11. Bası, Filiz Kitabevi, İstanbul 1996, s.52; ARKAN, s.264; POROY/YASAMAN, s.205; BOZER/GÖLE, s.254-255; BİLGE, Sicil, s.81.

⁹ BİLGE, Sicil, s.80; AYHAN/ÇAĞLAR/ÖZDAMAR, s.254.

¹⁰ AYHAN/ÇAĞLAR/ÖZDAMAR, s.254.

¹¹ KIRCA, İsmail: "Ticaret Şirketlerinde Temsil Yetkisine Getirilen Ve Tescili Caiz Olmayan Sınırlandırmaların Üçüncü Kişilere Etkisi", Batider, 17(3), 1994, s.156. Benzer yönde bkz. VOGT, Hans-Ueli: Der öffentliche Glaube des Handelsregisters (Registerrecht, Vertauenshaftung, Ökonomie der Information), SSHW- Schweizer Schriften zum Handels- und Wirtschaftsrecht Band/Nr. 220, Schulthess Juristischen Medien AG, 2003, 2. Kapitel, § 4, N. 171, s.346.

¹² KARAYALÇIN, I. Giriş-Ticari İşletme, s.312; ÜLGEN/HELVACI/KAYA/NOMER ERTAN, s.384; ARKAN, s.273; ÜLGEN, Hüseyin: Türk Ticaret Hukukunda Hukuki Görünüş Nazariyesi (Ticari İşletme Bakımından Uygulama), Ankara 1975'den Tıpkı Bası, Vedat Kitapçılık, İstanbul 2005, s.164-165; BİLGE, Sicil, s.202; YILMAZ, Asuman: "Türk Ticaret Kanunu'na Göre Ticaret Sicilinde Hukuki Görünüşe Güven (TTK m.37)", Batider, 30(3), 2014, s.69; AYAN, Özge: "Ticaret Sicili Kayıtlarının Üçüncü Kişiler Bakımından Etkisi", Hacettepe HFD, 10(2), 2020, s.476; DEMİREL, Duygu: Ticaret Sicili, 1. Bası, Seçkin Yayınevi, Ankara 2016, s.234. Hem haksız fiil hem de sözleşmeye aykırılık halinde üçüncü kişi sicilin olumsuz etkisine dayanabilir. Bkz. KARAYALÇIN, I. Giriş-Ticari İşletme, s.312. Aynı yöndeki görüş için bkz. ÜLGEN, s.165; BİLGE, Sicil, s.203; ÜNAL, s.5; AYAN, s.477. HGB § 15'in hukuki işlemlere dair bağlayıcılığı üzerinde bir sınırlandırma getirmediği yönünde bkz. HUFFER, Uwe: Handelsgesetzbuch, Band 1: Einleitung; §§1-104, Part 1, Herman Staub (Ed.) et al., Grosskommentare Der Praxis, DE GRUYTER, Berlin-New York 1995, HGB § 15, Rn. 13.

¹³ KREBS, Peter: Münchener Kommentar zum Handelsgesetzbuch, (Hrsg: DRESCHER, Ingo/FLEISCHER, Holger/SCHMIDT, Karsten), 5. Auflage, München 2021, MüKoHGB § 15, Rn. 27. Sözleşmenin akdinde kusurluluk ve sözleşmenin olumlu ihlali de dahil olmak üzere bkz. GEHRLEIN, Markus:Handelsgesetzbuch, Band 1 §§ 1-342e, (Hrsg: EBENROTH, Carsten Thomas/BOUJONG, Karlheinz/JOOST, Detlev/STROHN, Lutz), 4. Auflage, München 2020, HGB § 15, Rn.3.

durum geçerlidir¹⁴; meğerki bu durumlar ile ticari işlemler arasında bir bağlantı kurulabilsin¹⁵. Ayrıca yargılama işlemleri/dava takibi ve icra takipleri (ilamlı icra) açısından da ticaret sicili etkisini aynı şekilde gösterecektir¹⁶. Oysaki Türk hukuku doktrininde sicilin olumsuz etkisinin haksız fiillerde geçerli olmadığı hususu bundan kaynaklı ilişkilerde üçüncü kişilerin güvenlerinin ticaret sicilindeki görünüşe göre şekillendirilememesi gerekçesine dayandırılmaktadır¹⁷. Bunların haricinde genel kanaate göre; vergi borçlarında¹⁸, sanayi ve ticaret odası katkı paylarında¹⁹, işletme devrinden kaynaklı alacaklarda (BGB § 613a Abs. 1 S.1), bir trafik kazasında üçüncü kişinin yaralanması durumunda²⁰ – genel bir hukuki ilişkiye katılma durumunda olduğu gibi- ticaret sicili etkilerini göstermez iken beraber yolculuk yapılan iş ortağının zarar görmesi durumunda ise ticaret sicili etkilerini gösterecektir²¹.

III. ALMAN HUKUKU BAKIMINDAN ÜÇÜNCÜ KİŞİ

Türk hukukunda ticaret sicili kayıtları açısından ‘*üçüncü kişi*’ kavramına dair herhangi bir inceleme yapılmadığı için Alman hukukunun gözünden ‘*üçüncü kişi*’ kavramından ne anlaşılması gerektiğine dair bilgi verilmiştir²².

HGB § 15 hükmünün Türk hukukundaki karşılığı -kısmen- TTK m.36 ile 37 hükümleridir. BGB § 15 Abs. 1²³ hükmü ile ticaret sicilinin olumsuz etkisi düzenlenmiş olup²⁴ TTK m.36/4 hükmünden özellikle iyi niyetin kapsamı açısından ayrılmaktadır. BGB § 15 Abs. 2-S.1²⁵ hükmü ise ticaret sicilinin olumlu etkisine işaret ederek TTK m.36/3 hükmü ile benzerlik arz etmektedir. Bunun haricinde BGB § 15 Abs. 3²⁶ hükmü uyarınca; “*Tescili gereken bir husus yanlış ilan edilmişse, üçüncü bir kişi, kayıt yükümlüsüne (ilgiliye) karşı ilan edilen hususa dayanabilir; meğerki yanlışlığı biliyor olsun.*” Söz konusu hüküm ise -mehazdaki lafızdan ayrılmadan kaynaklı tartışmalar bir yana bırakılacak olursa²⁷- TTK m.37’de düzenlenen görünüşe güvenin karşılığını teşkil etmektedir.

‘*Üçüncü kişi*’ kavramı işlem güvenliğinden kendisi yararlananları kapsamaz²⁸. Diğer bir deyişle, üçüncü kişi, bir hususun ticaret siciline tescilinden ve ilanından sorumlu tutulan kişileri

¹⁴ MükoHGB/KREBS § 15, Rn. 27. Yalın haksız fiil hali bu durumdan müstesnadır. EBJ/GEHRLEIN, BGB § 15, Rn.3. Bu durumu aksi yöndeki görüş şeklinde gösteren müellif için bkz. TEICHMANN, Artur: Handelsrecht, 3. Auflage, Nomos UTB, Baden-Baden 2013, N. 356, s.183-184.

¹⁵ HUFFER, BGB § 15, Rn. 13; OETKER, Hartmut/PREUß, Nicola: Handelsgesetzbuch, 7. Auflage, München 2021, BGB § 15, Rn. 8. Cari hesapta fazla ödemedi kaynaklı borç olmayan şeyin yerine getirilmesi sebebiyle sebepsiz zenginleşme talebi ya da geçersiz ya da iptal edilmiş bir ticari işletmeye ait sözleşmelerdeki kayıtların geçmişi etkili tasfiyesinden kaynaklı zenginleşme borcu, rekabet kurallarına dayalı haksız fiil talebinde olduğu gibi ticari işlemlerden kaynaklanmaktadır. Bkz. EBJ/GEHRLEIN, BGB § 15, Rn.3. Benzer yönde bkz. HUFFER, BGB § 15, Rn. 13.

¹⁶ HUFFER, BGB § 15, Rn. 13; MükoHGB/KREBS, § 15, Rn. 27; OETKER/PREUß, BGB § 15, Rn. 8; TEICHMANN, N. 356, s.183-184. Dava ehliyeti açısından aksi yönde bkz. EBJ/GEHRLEIN, BGB § 15, Rn.3. Şirketler hukuk açısından bu konuda verilen örnekler için bkz. VOGT, 2. Kapitel, §4, N. 160-161, s.342.

¹⁷ BİLGE, Sicil, s.202-203; ÜLGEN/HELVACI/KAYA/NOMER ERTAN, s.384; YILMAZ, s.69; DEMİREL, s.234. Haksız fiil sonucunda ortaya çıkan zarar ile sicil kayıtları arasında bir nedensellik bağı kurulamadığı gerekçesi için bkz. ÜLGEN, s.165; AYAN, s.476. Bu durumlarda, sicildeki kayda değil, gerçek duruma itibar edilmesi gerektiği yönünde bkz. İMREGÜN, s.58.

¹⁸ BFH Urt. V. 13.4.1978- V94/74, NJW 1978, 1944; HUFFER, BGB § 15, Rn. 13.

¹⁹ VG Aachen Urt. V. 19.3.2004- 7 K 480/04, NJW 2005, 169.

²⁰ Yalnızca yalın hukuka aykırı işlemler açısından bkz. EBJ/GEHRLEIN, BGB § 15, Rn.3.

²¹ MükoHGB/KREBS, BGB § 15, Rn. 27; EBJ/GEHRLEIN, BGB § 15, Rn.3. İşçi taleplerinin bu kapsamda değerlendirildiği yönünde bkz. OETKER/PREUß, BGB § 15, Rn. 9.

²² V nolu başlıkta yaptığımız değerlendirmede Türk hukuku bakımından ticaret sicili kayıtlarında ‘*üçüncü kişi*’ kavramından ne anlaşılması gerektiğine dair tespitlerde bulunulmuştur.

²³ “*Solange eine in das Handelsregister einzutragende Tatsache nicht eingetragen und bekanntgemacht ist, kann sie von demjenigen, in dessen Angelegenheiten sie einzutragen war, einem Dritten nicht entgegengesetzt werden, es sei denn, daß sie diesem bekannt war.*”

²⁴ BGB § 15 Abs.1’de kaydı zorunlu olmasına rağmen tescil edilmemiş hususunun, kayıt ilgilisi tarafından ileri sürülemeyeceği belirtilmekle sicilin olumsuz etkisinin üçüncü kişiler arasında geçerli olup olmayacağı konusu tartışmalı hale getirilmiştir. Bkz. BİLGE, Sicil, dipnot 615, s.208.

²⁵ “*Ist die Tatsache eingetragen und bekanntgemacht worden, so muß ein Dritter sie gegen sich gelten lassen.*”

²⁶ “*Ist eine einzutragende Tatsache unrichtig bekanntgemacht, so kann sich ein Dritter demjenigen gegenüber, in dessen Angelegenheiten die Tatsache einzutragen war, auf die bekanntgemachte Tatsache berufen, es sei denn, daß er die Unrichtigkeit kannte.*”

²⁷ Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. YILMAZ, s.75 vd.

²⁸ MükoHGB/KREBS, § 15, Rn. 46; EBJ/GEHRLEIN, BGB § 15, Rn. 10. Benzer yönde bkz. WAMSER, Frank: Gesellschaftsrecht, (Hrsg: HENSSLER, Martin /STROHN, Lutz), 5. Auflage, München 2021, BGB § 15, Rn. 4.

hariç tutar²⁹. Buradan hareketle her halükârda münferiden tacir (işletme sahibi)³⁰, ilgili yani kayıt yükümlüsü şirket³¹ ve kayıt bir pay sahibini ya da organ üyeyi/ticari temsilciyi veyahut tasfiye memurunu ilgilendiriyorsa üçüncü kişi sayılmazlar³². Ayrıca işletme içi olaylar da HGB § 15'in korumasından faydalanamaz³³. Zira HGB § 15 Abs. 1 (yalnızca) dürüst üçüncü kişileri korumaktadır³⁴.

Buna uygun olarak genel kanaat, pay sahipleri ve organ kişiler arasında üçüncü kişinin olmayacağı yönündedir³⁵. Bu kanaat, söz konusu kaydın pay sahiplerini ya da organ kişilerini etkilemelerinden bağımsız olarak geçerlidir. Bununla birlikte diğer tüm işletmelerin çalışanları da; örneğin; yetkili imza sahipleri, kendisi etkilenmemiş olsa bile üçüncü kişi değildir³⁶. Pay sahibinde olduğu gibi işletmenin çalışanlarının şirket ile ticari işlemlerde bulunduğu, işletmenin mensubu olmaları sebebiyle üçüncü kişi sayılmayan bu kişilerin ne şekilde ele alınacağı tartışmalıdır³⁷. Hatta işletmenin çalışanlarının iş ve hizmet sözleşmeleri açısından da benzer bir sorun gündeme gelebilir³⁸. İmparatorluk mahkemesi ve doktrinin bir kısmı bu gibi durumlarda işletmenin çalışanlarını üçüncü kişi olarak addetmektedirler³⁹. Oysaki doktrinde bu görüşe şiddetle karşı çıkmaktadır⁴⁰. Karşıt görüşte olanlar HGB § 126 Abs. 2 hükmü uyarınca temsil yetkisinin belirli şekillerde sınırlandırılmasına işaret ederek pay sahibinin ticaret sicilinin susmasına dayanmasına izin verilmemesi gerektiği görüşündedirler⁴¹.

Tescil yükümlülüğünden kendileri etkilenmeyen işletme çalışanlarına HGB § 15'in uygulanabilmesinden söz edilebilmesi için ticari işlemlerde işletmenin/şirketin çalışanıyla ya da pay sahibiyle özel kişi olarak karşı karşıya gelmesi gerekir⁴². Bu sebeple işletmenin çalışanı da üçüncü kişi olarak değerlendirilebilir. Nitekim pay sahibi dışarıdan bir kişi gibi şirket ile karşı karşıya geldiğinde, pay sahibinin harici üçüncü bir kişiden daha az korunmaya değer olduğu söylenemez⁴³. İşletme çalışanının işletme içi konumu sebebiyle belirli bir süreç hakkında bilgi sahibi olduğu

²⁹ MUTHER, Peter Hendrick, Beck'she online-Kommentar,(Hrsg: HÄUBLEIN, Martin/HOFFMANN-THEINERT, Roland), 31. Edition, Stand: 15.01.2021, HGB § 15, Rn. 41.

³⁰ Ticaret siciline tescil ile hukuki bir yarar sağlayacak kişi olması gerektiği yönünde bkz. OETKER/PREUß, HGB § 15, Rn. 22. Ticaret siciline azil kaydedilmemiş olsa dahi önceden azledilmiş bir tasfiye memuru aracılığıyla bir limited şirketin temsilinin ortadan kalkacağı yönünde bkz. BeckOK HGB/MUTHER, HGB § 15, Rn. 10.

³¹ Bir tüzel kişi (ticaret şirketleri dışında kalan) ya da ticaret şirketi (şahıs-sermaye şirketi), kolektif ya da komandit şirkette ortağın ölümü halinde hukuki halefleri de dahil olmak üzere kayıt yükümlüsü olarak karşımıza çıkmaktadır. Bkz. EBJs/GEHRLEIN, HGB § 15 Rn. 9; MükoHGB/KREBS, § 15, Rn. 42; OETKER/PREUß, HGB § 15, Rn. 22.

³² MükoHGB/KREBS, § 15, Rn. 46; OETKER/PREUß, HGB § 15, Rn. 24; KOLLER, Ingo/KINDLER Peter/ROTH Wulf-Henning/DRUEN Klaus-Dieter/BACH Nina: Handelsgesetzbuch, 9. Auflage, München 2019, HGB § 15 Rn. 12; TEICHMANN, N. 353, s.183; EBJs/GEHRLEIN, HGB § 15, Rn. 10.TTK m.37 hükmünün gerekçesinde de; “ ‘Üçüncü kişi’ terimine hakkında tescil yapılan kişinin işletmesindeki yöneticiler ve işletmenin ortakları giremez.” şeklindeki ifade biçimiyle konuyla ilgili olarak yabancı doktrindeki duruma benzer bir tavır sergilediği söylenebilir. Aynı yönde görüş için bkz. POROY/YASAMAN, s.214. Hatta ticaret şirketlerinin kuruluşlarında kurucu ortakların da ilgili sayılmaları gerektiği yönünde bkz. İMREGÜN, s.53. Anonim şirketler ve limited şirketlerde pay sahiplerinin tescili talep bakımından ilgili sıfatına sahip olup olmadığı hususundaki içtihat örnekleri için bkz. ÜLGEN/HELVACI/KAYA/NOMER ERTAN, s.365-366.

³³ MükoHGB/KREBS, § 15, Rn. 46.

³⁴ HENSSLER/STROHN GesR/WAMSER, HGB § 15, Rn. 4; OETKER/PREUß, HGB § 15, Rn. 24. HGB § 15 Abs.3 hükmüne de üçüncü kişinin dayanacağı hususunda bkz. BeckOK HGB/MUTHER, HGB § 15, Rn. 41.

³⁵ Aynı yönde görüş için bkz. MükoHGB/KREBS, § 15, Rn. 42. Kayıt veya ilan yükümlülüğünün ihlaline ilgilinin sebebiyet vermesinin ya da ilgiliye atfedilebilmesinin gerekli olmadığı yönünde bkz. EBJs/GEHRLEIN, HGB § 15 Rn. 9. Bu kabulün HGB § 15 Abs.1'in tam ehliyetli olmayan kişilerin aleyhine uygulanıp uygulanmayacağı tartışmalı olsa da, yine de uygulanması gerektiği yönünde bkz. BeckOK HGB/MUTHER, HGB § 15, Rn. 11. Nitekim doktrindeki hâkim görüş HGB § 15 Abs.1'in uygulanmasında ehliyet şartını aramamaktadır. Zira HGB § 15 Abs.1, işletme sahibinin organizasyon riskinin vücut bulmuş halidir. Bkz. MükoHGB/KREBS, § 15, Rn. 44-45; OETKER/PREUß, HGB § 15, Rn. 22. Tüzel kişiliğe sahip olmayan topluluklar ile tüzel kişiliğe sahip topluluklar arasında pay sahibi-şirket; pay sahibi-pay sahibi arasındaki ilişkilerde ilgili ve üçüncü kişi ayrımı için bkz. VOGT, 2. Kapitel, § 4, N. 169, s.345-346.

³⁶ MükoHGB/KREBS, § 15, Rn. 46.

³⁷ MükoHGB/KREBS, § 15, Rn. 46; BeckOK HGB/MUTHER, HGB § 15, Rn. 12; OETKER/PREUß, HGB § 15, Rn. 24.

³⁸ Ticari temsilci aracılığıyla feshin ihbarında olduğu gibi. Bkz. MükoHGB/KREBS, § 15, Rn. 46. Pay sahibi, şirketine dışarıdan bir iş ortağı (kredi veren) gibi yaklaşırsa elbette üçüncü kişi olarak kabul edilir. Bkz. EBJs/GEHRLEIN, HGB § 15, Rn. 10.

³⁹ OETKER/PREUß, HGB § 15, Rn. 24; BeckOK HGB/MUTHER, HGB § 15, Rn. 12.

⁴⁰ HGB § 15 hükmü zorunlu tescili yaptırmayı ihmal eden kişiye bir yaptırım olarak görülürse şahıs şirketinin bir pay sahibi için de geçerlidir. Bundan dolayı diğer tescil yükümlüsüne karşı HGB § 15 Abs.1 hükmü uygulanamayacaktır. Bkz. BeckOK HGB/MUTHER, HGB § 15, Rn. 12.

⁴¹ OETKER/PREUß, HGB § 15, Rn. 24.

⁴² MükoHGB/KREBS, § 15, Rn. 47; KOLLER/KINDLER/ROTH/DRUEN/ROTH, HGB § 15 Rn. 12.

⁴³ OETKER/PREUß, HGB § 15, Rn. 24.

kadarıyla, HGB § 15'in gözetilmesi icap eder⁴⁴. Bundan ötürü örneğin; dış paydaşlar hakimiyet sözleşmesi açısından üçüncü kişilerdir⁴⁵.

Üçüncü kişi kavramının dördüncü daha doğru bir deyişle HGB § 15'e dayanamayan harici kişilerle sınırlandırılıp sınırlandırılmayacağı meselesi henüz ele alınmamıştır⁴⁶. Tacir ile özel bir bağlantı kurmayan bir kimse HGB § 15'in korumasından istifade edemez⁴⁷. O halde tacirin üçüncü kişi koruması aracılığıyla da refleks vari zarara katlanmasında olduğu gibi üçüncü kişinin korumasından kendisinin faydalanması gerektiği gerçeği göz ardı edilemez⁴⁸. Oysaki temsilcinin BGB § 181⁴⁹'in sınırlandırmalarından muaf tutulması konusunda sicile yapılan eksik tescil, sicile hiç kayıt yapılmasaydı da davranışlarını değiştirmeyecek olan sözleşmenin karşı tarafına bir fayda sağlamaz⁵⁰.

IV. İÇTİHATLAR DOĞRULTUSUNDA VERGİ DAİRESİ ÖZELİNDE BİR İNCELEME

Ticaret sicili kayıtlarında 'üçüncü kişi' kavramının özellikle vergi hukukuyla ilgili uyuşmazlıklarda karşımıza çıktığını görmekteyiz. Bu sebeple somut uyuşmazlıklar bağlamında ticaret sicili kayıtları bakımından vergi dairesinin 'üçüncü kişi' olarak değerlendirilip değerlendirilemeyeceğine dair tartışmalara yer verilerek konu daha anlaşılır hale getirilecektir.

Ticaret sicili kayıtlarında 'üçüncü kişi' kavramının tespitine yönelik olarak YHGK'nın vermiş olduğu bir kararda⁵¹;

"...Direme yoluyla Hukuk Genel Kurulu önüne gelen uyuşmazlık, hisse devrinin ticaret sicili gazetesinde ilan edilmemesi halinde, dava dışı limited şirketin prim ve gecikme zammı borçlarından hissesini devreden ortağın sorumluluğu bulunup bulunmadığı noktasında toplanmaktadır... Tacir ile üçüncü kişi arasında hukuki işlem yapılması söz konusu olmayan hallerde, örneğin vergi hukuku ile ilgili konularda, TTK 38 ve 39'a dayanılması mümkün değildir...Ancak, şirket temsilcisi ve ortağının kamu alacaklılarına karşı sorumluluğu ilan edilmemesinin sonuçlarına bağlanamaz, zira kamu kurumu 6762 sayılı Kanununun 38 ve 39.maddeleri anlamında üçüncü kişi olmadığı gibi, tescil edilmeye dayanabilmesi için yetkisiz temsilcinin şirket adına işlem yapması zorunluluğu bulunmaktadır...Görüldüğü üzere, Kurum tarafından talep edilen alacağın oluşmasına temsil yetkisi sona erdiği halde davacının yapmış olduğu bir hukuki işlem neden olmadığı gibi, davalı Kurum, temsil yetkisi sona eren davacı ile dava dışı şirket yönünden 6762 sayılı Kanununun 38.ve 39.maddeleri anlamında üçüncü kişi de

⁴⁴ MükoHGB/KREBS, § 15, Rn. 47. Sahip olduğu pay sahibi konumundan ötürü bu kişinin tescile tabi husus üzerinde ek bilgisi varsa, HGB § 15 Abs.1 hükmüne dayanması sonuçsuz kalacağı yönünde bkz. OETKER/PREUB, HGB § 15, Rn. 24.

⁴⁵ MükoHGB/KREBS, § 15, Rn. 47.

⁴⁶ MükoHGB/KREBS, § 15, Rn. 48.

⁴⁷ MükoHGB/KREBS, § 15, Rn. 48. Tescil yükümlülüğüyle özel bir bağlantının varlığından ziyade yalnızca ilandan dolaylı bir şekilde etkilenen kişilerin HGB § 15 Abs.3 hükmünün koruması içerisinde olduğu yönünde bkz. BeckOK HGB/MUTHER, HGB § 15, Rn. 41. Türk hukuku açısından benzer yönde bkz. İMREGÜN, s.58.

⁴⁸ MükoHGB/KREBS, § 15, Rn. 48.

⁴⁹ "Ein Vertreter kann, soweit nicht ein anderes ihm gestattet ist, im Namen des Vertretenen mit sich im eigenen Namen oder als Vertreter eines Dritten ein Rechtsgeschäft nicht vornehmen, es sei denn, dass das Rechtsgeschäft ausschließlich in der Erfüllung einer Verbindlichkeit besteht."

⁵⁰ BGH, Urteil vom 9. 10. 2003 - VII ZR 122/01, NJW-RR 2004, 120.

⁵¹ Yargıtay HGK, 21.09.2011, E. 2012/21-734, K 2013/152 (Yayımlanmamış karar). Yargıtay Hukuk Genel Kurulu'nun 2012/21-734 Esas, 2013/152 Karar sayılı ilamına da işaret ederek aynı yönde bkz. Yargıtay 21. HD., 13.02.2012, E. 2012/6390, K. 2013/12538 (Yayımlanmamış karar). Manisa Vergi Mahkemesi'nin 18.01.2008 tarihli E. 2007/499, K. 2008/32 sayılı kararında (Yayımlanmamış karar) da; "...Yine örneğin, şirket ortağı olan bir kanuni temsilci hissesinin tamamını noterde yapılan yazılı sözleşmeyle devreder ve bu devirde ortaklar kurulu kararıyla onarınca kanuni temsilcilik görevi ortaklık kurulu kararı tarihi itibarıyla hukuken sona erer. Bu hisse devir işlemi ticaret siciline tescil edilmez ve kanuni temsilciliği sona eden bu kişi kanuni temsilci sıfatıyla başka bir firmadan senet karşılığında mal almak suretiyle şirketi borçlandırır ve mal alımı yapılan üçüncü şahıs durumunda olan firmanın da hisse devrinden haberi yoksa şirket yapılan bu ticari ilişkiyle bağlıdır. Ticari işletmeye ilişkin hususların ticaret siciline tescil edilmesinin amacı o işletmeyle ticari işlem yapacak olan iyi niyetli firmaları korumak olduğundan "üçüncü kişi" deyiminin, şirketle ticari bir ilişki olmayıp, sadece amme alacaklısı durumunda olan vergi dairesini kapsamadığından da kuşku bulunmamak gerekir. Tescil ve ilanın alacaklı vergi dairesi bakımından yararı, kanuni temsilci olarak kimin takip edileceğinin önemden belirlenmesinin saplanmasdır...Ticaret Kanununun 38.maddesinden belirtilen "üçüncü kişi" deyimi şirketle ticari bir ilişki olmayıp, sadece amme alacaklısı durumunda olan vergi dairesini kapsamadığından, bir başka deyişle, amme alacaklısı durumunda olan vergi dairesinin Ticaret Kanununun 38.maddesi kapsamında iyi niyetli üçüncü şahıs olarak kabul edilmelerine yasal olanak bulunmadığından ve davacının sorumluluğu kanuni temsilci olduğu dönemlere ilişkin olup, uyuşmazlık konusu ödeme emirleriyle istenen vergi borçlarının da bu döneme ilişkin olmadığı anlaşıldığından, kanuni ödevlerin yerine getirilmediğin bahisle davacı adına düzenlenerek tebliğ edilen ödeme emirlerinde yasal isabet bulunmamaktadır..." şeklinde aynı doğrultuda hüküm kurulmuştur.

değillerdir...” Oysaki Danıştay’ın bir kararında⁵²; “...Vergi borçlusu şirketin ortağı ve kanuni temsilcisi olan davacı, şirketteki hissesini her ne kadar 2.12.1997 tarihinde noterde düzenlenen hisse devri sözleşmesiyle devretmiş ise de bu devir işleminin ticaret siciline tescil edilip Ticaret Sicili Gazetesinde yayımlanmadığı anlaşılmıştır... Buna göre, tescil edilip Ticaret Sicili Gazetesinde yayımlanmayan hisse devri sözleşmesinin üçüncü kişiler nezdinde hukuki sonuç doğurması mümkün olmadığından **üçüncü kişi konumunda bulunan vergi dairesi** yönünden kanuni temsilciliği devam eden davacının şirket borçlarından sorumlu tutulmasında hukuka aykırılık bulunmadığından ödeme emrinin iptali yönünde verilen mahkeme kararında yasal isabet görülmemiştir...”

Alman Yüksek Mahkeme Kurulu’nun vermiş olduğu bir kararda⁵³;

“...şirketlerin vergilendirmeye tabi tutulduğu ...’a göre, medeni hukuk hükümleri gerektiği şekilde münferiden pay sahiplerinin şahsi sorumlulukları için uygulanır. Bir komandit şirketin şahsen sınırsız sorumlu ortakları komandit şirketin tüm borçlarından dolayı sınırsız ve şahsen sorumludur. Sorumluluk şahsen sorumlu ortağın komandit şirketten ayrılmasından sonra da devam eder. Bununla birlikte, şu şartla ki, komandit şirketin komandite ortağının ayrılması anında meydana gelen bu talepler için geçerlidir... İlgili Kanun’a göre; vergi borcu, kanunun vergiye bağladığı unsurların gerçekleşmesi halinde doğar. Vergi talepleri ile aynı zamanda komandite ortağa karşı meydana gelen sorumluluk talepleri vergi dairesinin herhangi bir iştiraki olmaksızın ortaya çıktığı için bir taraftan vergi talepleri ile sorumluluk taleplerinin oluşması ve diğer taraftan ticaret sicili kayıtları arasındaki bağlantı baştan itibaren tasavvur olunamaz. Bu cihetle vergi taleplerinin oluşması ticari işlemin haricinde meydana gelen bir olaydır. Vergi talebi, vergi dairesi bu talebinin sonraki takiplerinde muhtemelen ticaret siciline kayıt aracılığıyla etkilenilerek bir ticari işlemin fiili haline gelmez (tecil ya da icrada alınacak tedbirlerde olduğu gibi)... Yüksek Mahkeme, bir ortağın bir komandit şirketten ya da kolektif şirketten ayrıldıktan sonra meydana gelen vergi borçlarından ayrılmanın ticaret siciline kaydedilmemesi halinde sorumlu tutulması gerektiği yönündeki doktrindeki yaygın görüşe ayrıntılı bir gerekçe vermeksizin iştirak etmemektedir. Federal Maliye Mahkemesi’nin dayandığı Federal Maliye Dairesi’nin 3 Kasım 1959 I 2/59 U (BFHE 70, 261, BStBl III 1960, 96) tarihli kararı HGB § 15 Abs. 1 çerçevesinde ayrılan pay sahibinin sorumluluğunun gerekçesiyle ilgili bir dava değildir. Bu sebeple Yüksek Mahkeme Kurulu bu karara ayrıca uyulup uyulmayacağını müzakere etmeyebilir. Böylelikle vergi dairesi HGB § 15 hükmüne dayanamayacağından davacıların sorumluluğu meselesi için davacının fiilen komandit şirketten komandite ortak sıfatıyla ne zaman ayrıldığı bu karar için önem arz eder.”

Oysaki YHGK’nın geçmiş tarihli bir kararında ise⁵⁴;

“...Kazanç vergisine ilişkin bu belgeler **vergi dairesine karşı** hazırlanmış olup davamızda **üçüncü kişi durumundadır**. Hal böyle olunca, vergi mevzuatını ilgilendiren bu belgelerdeki açıklamalar, zarar hesabında gözetilebilecek delil olabilir ve ancak bağlayıcı nitelikte kabul edilemez...”. Danıştay’ın bir başka kararında da⁵⁵; “...Türk Ticaret Kanunu uyarınca **ticaret siciline tescil ve ticaret sicili gazetesinde ilan edilmeyen hisse devri konusunda vergi dairesi de üçüncü kişi durumundadır**. Ticaret sicili gazetesinde ilan edilme zorunluluğunun amacı, şirkette meydana gelen ve daha önce tescil ve ilan edilen hususlardaki değişikliklerden üçüncü kişileri haberdar ederek, menfaatlerinin korunmasını sağlamaktır. Bu kapsamda, vergi alacağının tahsilini sağlamakla görevli olan vergi dairesinin menfaatinin, daha geniş anlamda, kamu yararının korunması ve Anayasal yükümlülük olan vergi ödevinin tam olarak gerçekleştirilmesinin temini bakımından da hisse devrinden vergi dairesinin bilgilendirilmesi, bu yolla kamu alacağının tahsilinde muhatabın kim olduğunun belirlenmesi gerekmektedir. Bu husus ise, Türk Ticaret Kanunu hükümleri gereği tescil ve ilanla, hisse devrinin doğrudan ilgili kişiler tarafından vergi dairesine yazılı olarak bildirilmesi veya vergi dairelerince herhangi bir yolla hisse devrinden haberdar olunmasıyla gerçekleşebilir. Davacı, 8.10.1999 tarihli hisse devir sözleşmesi ile şirketteki hisselerini devretmiş ise de, **devre ilişkin işlemler Ticaret Sicili Gazetesinde 31.10.2006 tarihinde ilan edildiği ve bu tarihten önce vergi dairesinin hisse devrinden haberdar olmadığı**

⁵² Danıştay 3. D, 10.02.2004, E. 2003/585, K. 2004/266 (Yayımlanmamış karar).

⁵³ BFH, Urteil vom 13.04.1978- V R 94/74, BeckRS 1978, 22004441. Vergi borcu için geçerli olan kararın sanayi ve ticaret odası katkı payları açısından da geçerli olduğu yönündeki karar için bkz. VG Aachen Urt. V. 19.3.2004- 7 K 480/04, NJW 2005, 169.

⁵⁴ Yargıtay HGK 21.03.1990, E. 1990/4, K. 1990/197. www.kanunum.com (Erişim Tarihi:09.02.2021)

⁵⁵ Danıştay 4. D, 13.10.2011, E. 2008/3635, K. 2011/7432. www.kanunum.com (Erişim Tarihi: 09.02.2021) Aynı yöndeki karar için bkz. Danıştay 4. D, 20.10.2009, E. 2007/2453, K. 2009/5018. www.kanunum.com (Erişim Tarihi: 09.02.2021)

anlaşıldığından davacının şirket müdürü sıfatının ve bundan dolayı da şirket borçlarından sorumluluğunun ilan tarihine kadar devam edeceği açıktır...

Görüldüğü üzere, içtihatlar noktasında vergi hukukuyla ilgili uyuşmazlıklarda vergi dairesinin ticaret sicili kayıtlarında üçüncü kişi olup olamayacağı ve buna bağlı olarak da genel anlamda iyi niyetli sayılıp sayılmayacağı tartışma konusudur. Bu yüzden vergi dairesinin üçüncü kişi sıfatına sahip olup olmamasına bağlı olarak ticaret sicilinin etkilerinin geçerlilik alanının tespitine büyük bir önem atfedilmiştir. Buna bağlı olarak da içtihatlarda esasen ticaret siciline kaydına cevaz verilen hususların ne olduğundan hareketle bir sonuca ulaşılmaya çalışıldığı görülmektedir. Aynı zamanda bilhassa limited şirketlerde temsil yetkisinin sona ermesi veyahut yeniden bir temsilci atanması noktasında ticaret siciline yapılan tescil ile ilanın bildirici nitelikte oluşundan hareketle bu konudaki hareketsizliğin vergi dairesi bakımından bir hukuki değer taşımayacağına dayanılmaktadır. O halde mezkûr kararlarda tespit edebildiğimiz iki husus üzerinden genel bir değerlendirme yapılarak ticaret sicili kayıtlarında ‘üçüncü kişi’ kavramının belirlenmesine dair bir kıstasın ortaya konulmasına çalışılacaktır.

V. DEĞERLENDİRME

Ticaret sicili kayıtlarında ‘üçüncü kişi’ kavramının hukuki konumunun belirlenebilmesi için borç sözleşmelerinin nispiyeti ilkesi başlangıç noktamız olmalıdır. Nispiyet ilkesi sözleşmelerin etkilerinin yalnızca sözleşmeyi kuranlar arasında kalması anlamına gelir⁵⁶. Bu bağlamda üçüncü kişi, iradelerinin karşılıklı olmak suretiyle birbirine bağlılığı zorunlu kabul edilen taraflar haricindeki kimselerdir⁵⁷. Diğer bir deyişle, bir hukuki işlemin meydana getirilmesine iştirak etmeyen kişilerdir⁵⁸. Pek tabidir ki, bu ilkenin esnetilmesi suretiyle borçlandırıcı sözleşmeyle sözleşmeye katılmayan üçüncü kişiler lehine ya da aleyhine etkiler ihdas edilebilir⁵⁹. Bu ilkenin esnetildiği hatta ortadan kalktığı hallerden birisi⁶⁰ de üçüncü kişiler nezdinde ticaret siciline bağlanan etkiler olarak gösterilebilir.

Herkes ticaret sicilinin içeriğini ve müdürlükte saklanan tüm senet ve belgeleri inceleyebileceği gibi giderini ödeyerek bunların onaylı suretlerini de alabilir (TTK m.35/1; TSY m.15/1 ile 17/1). Buradaki ‘herkes’ kavramı ilgili ile üçüncü kişilerin toplamından ibarettir. Bundan çıkacak anlam şudur ki; ilgili sıfatını kazanan kişi aynı zamanda üçüncü kişi olamayacaktır⁶¹. Bu durum *tertium non datur*’un bir örneğidir. Nitekim TBK m.1 hükmü uyarınca, sözleşmeler hukukunda sözleşmenin kurulmasına katılanların taraf, bunların haricindeki kimselerin ise üçüncü şahıs olarak nitelendirilmesi söz konusudur⁶². O halde bir tarafın sözleşmesinin kurulması sırasında faydalandığı kimseler (yardımcı kişiler) ile temsilciler (ticari temsilci, tüzel kişinin organları vb.) üçüncü kişi değildir⁶³. Hatta tarafların külli halefleri ile özellikle mirasçıların ve ticari işletmenin devri halinde devralanın genellikle üçüncü kişi olmayacakları kabul edilmektedir⁶⁴. Ancak ticaret sicili kayıtlarındaki üçüncü kişi kavramının belirlenmesi bakımından borç sözleşmelerindeki nispiyet ilkesinin üstüne ticaret sicili kayıtlarına özgü birtakım özellikleri göz önünde bulundurarak birtakım kıstaslar koymak gerekir.

Öncelikle ticaret sicili kayıtlarında ilgili kavramının çerçevesi çizilmelidir. Bu bağlamda ister genel olarak ilgilinin ister sicil müdürlüğü tarafından alınacak kararlara itiraz edecek kişiler

⁵⁶ SEROZAN, Rona: Medeni Hukuk (Genel Bölüm/Kişiler Hukuku), 7. Bası, Vedat Kitapçılık, İstanbul 2017, III § 5, 21a, s.365; EREN, Fikret: Borçlar Hukuku Genel Hükümler, 21. Bası, Yetkin Yayıncılık, Ankara 2017, s.52.

⁵⁷ ATEŞ, Derya: “Sözleşme İlişkilerinin Kurulmasında ve Borç İlişkilerinde Üçüncü Kişi” TBB, 151(33), 2020, s.330.

⁵⁸ AKYOL, Şener: Tam Üçüncü Şahıs Yararına Sözleşme, 1. Bası, Fakülteler Matbaası İstanbul 1976, s.12.

⁵⁹ SEROZAN, III § 5, 21a, s.365. Mutlak hak ile nispi hak arasında yapılan ayırım, bu hakların üçüncü kişilere karşı hüküm ve sonuç doğurması açısından. Bkz. EREN, s.53.

⁶⁰ Tapuya şerh edilmiş alacak hakkı gibi (TMK m.1009/1). Bkz. EREN, s.57.

⁶¹ Tabiidir ki; burada ilgili kişi kavramı ile üçüncü kişi kavramının yer değiştirdiği durumları da göz ardı etmemek icap eder.

⁶² AKYOL, s.12; ATEŞ, s.330. Taraf kavramı üzerinden üçüncü kişi kavramının açıklanmaya çalışıldığı yönünde bkz. TANDOĞAN, Haluk: Mukayeseli Hukuk, Hususiyle Türk-İsviçre ve Alman Hukuku Bakımından Üçüncü Şahsın Zararının Tazmini, 1. Bası, Ajans-Türk Matbaası, Ankara 1963, § 1, II, s.24.

⁶³ ATEŞ, s.330 vd. Benzer yönde bkz. AKYOL, s.12-13. Doğrudan ve dolaylı temsil bakımından yapılan ayırım için bkz. TANDOĞAN, § 1, II, s.24 vd.

⁶⁴ TANDOĞAN, § 1, II, s.25-26.

çerçevesinde ilgilinin dar⁶⁵ ya da geniş⁶⁶ şekilde yoruma tabi tutulduğu görülmektedir⁶⁷. Oysaki TTK ve TSY hükümleri birlikte değerlendirildiğinde ilgili kavramının kanuni çerçevesi çizilmek suretiyle bu kapsama dahil olabilecek kişiler teker teker sayılmıştır⁶⁸. Ancak bu sayımın her daim aynı şekilde değerlendirmeye tabi tutulmasının doğru olmayacağını söylemek icap eder. Zira her somut olay örgüsü bakımından ticaret sicili kayıtlarındaki kişilerin bu sayımlardan birisine dahil olduğu tespit edildiğinde yalnızca ilgili kişi lehine bir (adi) karinenin var olduğu kabul edilmelidir; yoksa bu kişi istisnasız ilgilidir şeklinde bir sonuca varmamak gerekir. Örneğin; tüzel kişileri temsile yetkili kişiler ya da onların temsilcilerinde⁶⁹ olduğu gibi. Bu örnekte de görüleceği üzere burada temsil yetkisini kullanan kişinin bir tüzel kişinin organı olarak hareket etmesi ve organdan kaynaklanan bir görevi icra etmesi gerekir⁷⁰. Bu yüzden fonksiyonel organ kavramından yola çıkılarak her ne kadar organa has yetkileri kullanmak için şeklen görevlendirilmeyen; ancak organa hasredilmiş yetkileri kullanmak ya da iyi niyetli üçüncü kişiler nezdinde bu yönde hukuki görünüş yaratan kişilerin belirli şartların yerine getirilmesi halinde organ sıfatına sahip olduğu sonucuna ulaşılmalıdır⁷¹. Bu bağlamda şekli, maddi, fiili ya da görünüşte organ sıfatının⁷² ticaret sicili kayıtlarında ilgili sıfatının belirlenmesi bakımından önem taşımadığı kanaatindeyiz. Çünkü kanun koyucu düzenlemeyi yaparken genel geçer bir ifade kullanmayı tercih ederek, teorik anlamda bir ayrıma gitmemiştir.

Bu takdirde ilgili sıfatına sahip olmadığını düşündüğümüz kişinin üçüncü kişi kavramı içerisinde ele alınıp alınamayacağı meselesi ticaret siciline kaydedilebilecek hususlar ile üçüncü kişinin davranışı arasındaki nedensellik bağının varlığının sorgulanmasını gerektirir. Bir kere ticaret siciline kaydedilebilecek hususların⁷³ kişilerin üzerinde serbestçe tasarrufta bulunabileceği hususlar olduğu kabul edilmelidir⁷⁴. Bu bağlamda tasarruf işlemleri, bir hakkı veya hukuki ilişkiyi doğrudan etkileyen, bu sayede o hakkı karşı tarafa devreden, değiştiren, sınırlandıran, külfet yükleyen veyahut sona erdiren hukuki işlemler olarak tanımlanmaktadır⁷⁵. O halde bir kimsenin bir hakka doğrudan doğruya etki edebildiği yani hakkı tasarruf işlemine konu edebilmek için sahip olduğu hukuki

⁶⁵ İlgililerin ikincil mevzuatta gösterilenle sınırlı tutulması gerektiği ve bu bağlamda üçüncü kişilerin itiraz yoluna başvuramayacakları yönündeki görüşler için bkz. ARSLANLI, s.153; KARAYALÇIN, I. Giriş-Ticari İşletme, s.302; POROY/YASAMAN, s.210; ÜLGEN/HELVACI/KAYA/NOMER ERTAN, s.376; KAYAR, İsmail: Ticari İşletme Hukuku, 11. Bası, Seçkin yayınevi, İstanbul 2018, s.196. Temsilci ve hukuki halefleri ilgili olarak gören TSY'deki düzenlemenin -bu kişileri ilgili dışında gören- TTK'ye aykırılık teşkil ettiği yönünde bkz. KARAMAN COŞGUN, s.2.

⁶⁶ Yargıtay 11. HD.'nin 1991 tarihinde verdiği bir karar emsal gösterilerek tescil, terkin veyahut itiraz konusu olan olgu kimin hukuki menfaati ile doğrudan ilgili ise o kişinin ilgili sıfatını haiz olacağı yönünde bkz. İMREGÜN, s.55. Benzer yöndeki görüş için bkz. OKUTAN, Gül: Ticaret Sicili, 40. Yılında Ticaret Kanunu, İstanbul 1997, s.14 ve 18. Bir olgunun sicile kaydının talep edilmesinde yalnızca belirli kişilerin bu konuda yetkili olmaları ve bu kişilerin kanunda tahdidi şekilde belirtilmeleri olağandır. Bununla birlikte kendini ilgili sayan ya da kendine dair bir yarar bekleyen herkesin olgunun tescilini talep edememesi gerekir. Bu cihetle talep hakkı, yalnızca sicile kaydı gerekli olgu kendi hukuk alanında doğmuş olan ve kanunda tespit edilmiş kişilere tanınabilir. Bkz. BİLGE, Sicil, 140 vd.; BİLGE, Mehmet Emin: "Ticaret Sicili İşlemlerinde 'İlgililer' Kavramı" (İlgili), Prof. Dr. Fahiman Tekil'in Anısına Armağan, 1. Bası, Beta Yayıncılık, İstanbul 2003, s.371 vd. Benzer yöndeki görüş için bkz. UÇAR, Salter: Hukukumuzda Ticaret Sicili, Tacir ve Esnaf Kavramı, 1. Bası, Alfa Basım Yayın Dağıtım, İstanbul 1993, s.126. Ayrıca ilgili kavramı üzerinde durulmaksızın sicile başvurusu reddedilen kişinin itiraz yoluna başvurabileceğini kabul eden kararlar ve görüşler hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. KARAMAN COŞGUN, s.7 vd.

⁶⁷ 6762 sayılı TTK döneminde sicili memurluğunca verilecek kararlara itiraz ile ilgili düzenlemede, hangi kararlara itiraz edilebileceğine ilişkin açık bir sınırlandırma getirilmemiştir. 6102 sayılı TTK döneminde ise itiraz edilebilecek kararların hangileri olduğuna dair açık bir ifade kullanılmıştır. Bkz. KARAMAN COŞGUN, s.4 vd.

⁶⁸ Yapılan bu sayımın sınırlı sayıda olduğu yönünde bkz. KARAMAN COŞGUN, s.2.

⁶⁹ Bu konuda Alman hukukundaki tartışmalar için bkz. III nolu başlık. Ayrıca organ ile tüzel kişinin temsilcisi ve yardımcı şahsı arasındaki ilişki hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. ÖZTAN, Bilge: Medeni Hukuk Tüzel Kişilerinde Organ Kavramı ve Organın Fiillerinden Doğan Sorumluluk, 1. Bası, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No: 272, Ankara 1970, s.83 vd.

⁷⁰ Pekâlâ burada organ nitelendirmesi yapılamadığı hallerde en azından tüzel kişi ile bir temsil ilişkisinin varlığı asgari şart olarak aranmalıdır.

⁷¹ KAŞAK, Esra: Anonim Şirketlerde Genel Kurul İle Yönetim Kurulu Arasındaki Yetki Dağılımına İlişkin Temel Esaslar (Tipoloji Kuramı ve Kurumsal Yönetim Perspektifinden Yapılan İnceleme İle Birlikte), 1. Bası, On iki Levha Yayıncılık, Ankara 2019, s.51 vd.

⁷² KAŞAK, s.56 vd. Organ tayininde başvurulacak kıstaslar hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. ÖZTAN, s.28 vd.

⁷³ Ticaret sicilinin yalnızca üçüncü kişinin sicile istinaden iradi olarak yaptığı işlemler üzerinde etkisinin olabileceği yönündeki görüş bkz. ARSLANLI, Halil: Kara Ticareti Hukuku Dersleri (Umumi Hükümler), 3. Bası, Fakülteler Matbaası, İstanbul 1960, s.158. Aynı yöndeki görüş için bkz. İMREGÜN, s.58; ÜLGEN, s.165; POROY/YASAMAN, s.212; KAYAR, s.202; ÜNAL, Akın: "Üçüncü Kişilere Etkileri Açısından Ticaret Sicilinin Fonksiyonları (Türk Ticaret Kanun ve Kanun Tasarısına Göre Bir Değerlendirme)", Legal Hukuk Dergisi, 41(4), 2006, s.5.

⁷⁴ Bu kabulün, kanun koyucunun cevaz verdiği ölçüde geçerli olduğu da unutulmamalıdır.

⁷⁵ DOĞAN, Murat: Tapu Sicilinde Tasarruf Yetkisi Kısıtlamasının Şerhi, 1. Bası, Seçkin Yayınevi, Ankara 2004, s.17.

yetkiyi kullanabileceği hallerin⁷⁶ ticaret siciline kaydedilebilecek hususlar olduğu görülecektir. Nitekim karışma, birleşme, işleme gibi iradeye dayanmayan ifa harici sebepsiz zenginleşme hallerinde sicilin olumsuz etkisinden faydalanılamaz⁷⁷. Ancak burada eşya hukukunda olduğunun aksine hakka doğrudan etki etme unsuru ticaret sicilinin üçüncü kişilere etkileri bakımından zayıflatılarak tasarruf yetkisinin uygulama alanının genişletildiğini işin doğası gereği kabul edebiliriz. Örneğin; doktrinde⁷⁸ her defasında ticaret sicilinin olumsuz etkisinin üçüncü kişilere karşı ileri sürülebilmesinin hukuki işlemler için geçerlilik arz edeceği görüşü yinelenmektedir. Hatta bir adım daha ileri gidilerek tacir ve ticari işletme ile iyi niyetli üçüncü kişi arasındaki hukuki işlemle ilgisi olmayan vergi dairesi ile vergi mükellefi veya sorumlusu arasındaki ilişkilerde ve vergi hukukuyla ilgili hususlarda TTK m.36 hükmüne dayanılmayacağı ileri sürülmektedir⁷⁹. Oysaki HGB § 15 hükmü bağlamında ticaret sicili kayıtlarının ilanının doğruluğuna soyut olarak güvenerek işlem yapan üçüncü kişiler ticari ilişkilerdeki tüm süreçlere dayanabilir⁸⁰. Bu husus soyut ya da potansiyel nedensellik bağı olarak tanımlanmaktadır⁸¹. Nitekim nedensellik bağının bu şekilde anlaşılması -esasen hukuki görünüş sorumluluğunun temel ilkelerinden ayrıldığı ölçüde- HGB § 15 Abs.1 hükmünün üçüncü kişinin ticaret sicilinin içeriğini incelemesi yoluyla ya da başkaca bir şekilde bu içerik hakkında bilgi sahibi olmasının ve davranışlarını edinmiş olduğu bu bilgilere göre yönlendirmesi gerekliliğini aramamasının⁸² bir neticesidir. Diğer bir deyişle, kural olarak kanun koyucu tarafından ticaret sicilindeki hukuki görünüş ile üçüncü kişinin davranışı arasında nedensellik bağının olduğu var sayılır⁸³. O halde üçüncü kişi tarafından yapılan işlem, hukuki görünüş olgusunun bir sonucu olarak karşımıza çıkar⁸⁴. Bu bağlamda ister kanunda yer alsın ister kanunda yer almayan yani yazılı olmayan bir hal söz konusu olsun objektifleştirme gereksinimi neticesinde üçüncü kişinin hukuki görünüş olgusu ile kendi davranışı arasındaki nedensellik bağını

⁷⁶ DOĞAN, s.23.

⁷⁷ Sicil kayıtlarını inceleme imkanına sahip olarak bir ilişkiye dahil olunması söz konusu değildir. Bkz. BİLGE, Sicil, s.204.

⁷⁸ ARSLANLI, s.157; ÜLGEN, s.223-224; KARAYALÇIN, Tescilin Etkileri, s.18; KARAYALÇIN, Yaşar: Özel Hukukta Meseleler ve Görüşler (Hukuki Mütalaalar/1992-1996) V (Özel Hukukta Meseleler V), BTHAE Yayınları, 1. Bası, Ankara 1997 s.40. Örneğin; kolektif şirkete ait araç, bir şahsa çarparak onun yaralanmasına sebebiyet verir, mağdur, kolektif şirketin, kazadan önce şirketten ayrılmış; ancak durumu tescil ve ilan ettirmemiş (eski) ortağı aleyhine TTK m.237/1'e göre dava açamaz (İMREGÜN, s.59; KARAYALÇIN, I. Giriş-Ticari İşletme, s.312; KARAYALÇIN, Tescilin Etkileri, s.18; ARSLANLI, s.158; ÜLGEN, s.164-165; ARKAN, s.273; BİLGE, Sicil, s.203; KAYAR, s.202-203; ÜNAL, s.5; DEMİREL, s.234; VOGT, 2. Kapitel, N. 156, s.341). Bu ortak, o devredeki şirket sözleşmelerinden mesul tutulacakken, şirkete haksız fiilden ötürü başvurulmasında bir sorumluluğu yoktur. Bkz. POROY/YASAMAN, s.212. Bu bağlamda kolektif şirketle sözleşme yapanlar, bu tarihte şirketten ayrıldığı halde sicilde hali hazırda ortak olarak gözükken kişiye karşı bu sözleşmeden doğan borçlar sebebiyle talepte bulunabilirler (TTK m.259/4). Bkz. ÜLGEN/HELVACI/KAYA/NOMER ERTAN, s.384. Sicilin olumsuz etkisinin iyiniyetli üçüncü kişiler açısından istisnasız uygulanması gerektiği yönündeki görüş için bkz. AYAN, s.474-475. Verilen bu emsal nitelikteki örnekte dikkati çekmek istediğimiz husus, ticaret siciline kaydedilmesi gereken hususun haksız fiil olmadığı gerçeğidir. Burada haksız fiilin şirket ile bağlantısı olan bir kişi tarafından gerçekleştirilip gerçekleştirilmediği hususu çözüme kavuşturulmalıdır ki, bu da nedensellik bağının varlığının sorgulanmasını şart koşar. O halde burada üçüncü kişinin, yani talepte bulunacak kişinin kim olduğundan hareketle doğrudan doğruya bir nedensellik bağının varlığı aranmamalıdır. Bu yüzden doktrinin sicil kayıtları açısından konuya yaklaşım biçiminin doğru olmadığı düşüncesindeyiz.

⁷⁹KARAYALÇIN, Özel Hukukta Meseleler V, s.40. Aynı yöndeki görüş için bkz. KAYAR, s.202. Bu bağlamda Gerçek' e göre de; "Noterlerce onaylanan devir sözleşmeleri GİB VERİA sistemine bildirildiğinden ve bu işlem tescilden önce gelir idaresine itilene girdiğinden, vergi dairesi üçüncü şahıs olarak kabul edilmemelidir." Bkz. GERÇEK, Adnan: Kamu Alacaklarının Tahsil Hukuku, 6. Bası, Ekin Yayınevi, Bursa 2020, dipnot 57, s.51. Kanaatimizce burada bakış açısını değiştirmek suretiyle MERSİS üzerindeki kayıtların göz önünde tutularak hareket edilmesi gerekir. Diğer bir deyişle, MERSİS üzerindeki kayıtların üçüncü kişilere hukuken bir etkisi olmadığı ifade ediliyorsa da (DEMİREL, s.256; AYAN, s.489) e-ilan uygulaması ile ticaret sicili müdürlükleri tarafından yapılan tescillere ilişkin ilanların MERSİS üzerinden Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi'ne elektronik ortamda gönderilebilmesi ve bu ilanların en geç iki saat içerisinde yayımlanabilmesi sağlanmıştır.

MERSİS ile Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi Bilgi Sistemi arasında sağlanan entegrasyon sonucunda, ilk olarak 01.07.2020 tarihinde Ankara Ticaret Sicili Müdürlüğü'nde devreye alınan E-ilan uygulaması 238 ticaret sicili müdürlüğünün tamamında uygulanmaya başlanmıştır. Şu hâlde tescil edilen olgular, Kanunda veya bu Yönetmelikte aksine bir hüküm bulunmadıkça ilan olunacağından (TTK m.41) ve MERSİS üzerindeki kayıtlardan hareketle vergi yükümlüsü/sorumlusunun kim olduğu anlaşılabilirliğinden vergi dairesinin üçüncü kişi olmasına hukuken bir engel yoktur.

⁸⁰ MükoHGB/KREBS, § 15, Rn. 26.

⁸¹ MükoHGB/KREBS, § 15, Rn. 26. Benzer şekilde bkz. VOGT, Kapitel 2, §4, N. 155, s.340.

⁸² HUFFER, HGB § 15, Rn. 24. Ticaret sicilinin olumsuz etkisinin işlerliği bakımından aynı yönde bkz. BİLGE, Sicil, s.200.

⁸³ BİLGE, Sicil, s.200; AYAN, s.476

⁸⁴ ÜLGEN, s.226.

ispat etmek zorunda olmadığı kabulü gerekir⁸⁵. Aksi düşünce, yani nedensellik bağının somut olarak gerçekleştiğinin ispatını şart koşmak hem tacirler arasındaki ilişkilerde sadelik yerine karmaşıklığa sebebiyet verecek hem de sicil olumsuz etkisinin korumak istediği işlem güvenliği ilkesini zedeleyecektir⁸⁶. Bununla birlikte bu kurala söz konusu nedensellik bağının kanun koyucu tarafından var sayıldığı durumun hakkaniyete açıkça aykırı sonuçlara yol açtığı ya da üçüncü kişinin davranışı ile sicildeki görünüm arasında bağın çok zor tesis edilebildiği hallerde bir istisna tanınması gerekliliği kabul edilmelidir⁸⁷. Nitekim TTK m.37'nin uygulanması açısından da üçüncü kişinin, gerçek maddi veya hukuki durumla uyuşmayan ilan hakkında bilgi sahibi olmadığını ve ona dayanarak hareket etmediğini ispatlamasına gerek yoktur⁸⁸. Zaten Arslanlı'nın da haklı olarak ifade ettiği üzere⁸⁹; “Üçüncü şahsın hareket tarzı üzerine sicil kayıtların tesir etmiş olması veya olmaması haizi ehemmiyet değildir.” Bu yüzden ticaret sicili kayıtlarının üçüncü kişilere olan etkileri incelenirken ticaret siciline kaydedilebilecek husus ile üçüncü kişi arasındaki etkileşimin yani nedensellik bağının dolaylı illiyet bağı olarak⁹⁰ anlaşılması gerekir⁹¹. Aksi halde üçüncü kişiden değil kayıt ilgisinden⁹² bahsedilir.

Yukarıda değindiğimiz Alman Yüksek Mahkeme Kurulu'nun kararında da Federal Maliye Mahkemesi'nin kararının aksine oybirliğiyle geçerli olduğu kabul edilen görüşe göre; HGB § 15 Abs. IV hükmünün manayı muhalifinden hükmün esasında yalnızca hukuki işlem ya da hukuki işlem benzeri değil; aynı zamanda başkaca önemli hukuki ilişkileri de kapsayan ticari ilişkiler için geçerlilik arz ettiği sonucuna varılmaktadır⁹³. Hal böyle olunca Yargıtay'ın vermiş olduğu kararlarda limited şirkette pay devrinin vergi borcu ile ilişkisinin kurulması gerekir. Zira her ne kadar vergi borcunun ticaret siciline kaydı mümkün olan bir husus teşkil etmediği düşünülebilirse de⁹⁴, sicilde hali hazırda pay sahibi olarak görülen müdür sıfatını haiz ortağın payımı devretmesi halinde ticaret sicili kayıtları nezdinde vergi dairesi üçüncü kişi konumunda olacaktır. Çünkü ticaret siciline kaydedilmesi gereken pay devri işlemi ile ilgili olarak vergi dairesi her ne kadar ticaret siciline kayda bağlanan hukuki korumadan doğrudan etkilenmemekle beraber, ona dolayısıyla bir etkisi olacağı için üçüncü kişi olarak addedilmelidir. Pek tabidir ki, bu durumda limited şirketlerde pay devrinde ticaret siciline yapılan tescile kurucu nitelik bahşedilmemesine rağmen⁹⁵ iyiniyetin korunmasının genel hukuk sistematigiyle bağdaşmadığı iddia edilse dahi⁹⁶, devir işleminin sicile

⁸⁵ ÜLGEN, s.227 vd.

⁸⁶ ARSLANLI, s.161-162; ÜLGEN, s.164; BİLGE, Sicil, s.200.

⁸⁷ BİLGE, Sicil, s.201. Bunun eleştirisi için bkz. HUFFER, HGB § 15, Rn.25.

⁸⁸ YILMAZ, s.83.

⁸⁹ ARSLANLI, s.161.

⁹⁰ Ticaret sicilinin olumsuz etkisi açısından yalnızca bir hukuki işlemle fonksiyonel bir bağlantı içerisinde bulunan durumlarda kamusal inancın ortaya çıkacağı yönündeki açıklamalar için bkz. VOGT, 2. Kapitel, § 4, N. 164, s.344.

⁹¹ TTK m.37'nin uygulanması bakımından aynı yönde bkz. YILMAZ, s.83.

⁹² Tescilin dış etkisi ilgili şahsın korunmasına hizmet etmektedir. Bkz. KARAYALÇIN, Tescilin Etkileri, s.14.

⁹³ BFH, Urteil vom 13.04.1978- V R 94/74.

⁹⁴ Vergi kanunlarından belirtilen vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile alacaklı kamu idaresine karşı maddi bir ödemede bulunma yükümlülüğü altına giren vergi borçlusunun edimi vergi borcu olarak anılmaktadır (KARAKOÇ, Yusuf: Genel Vergi Hukuku, 7. Bası, Yetkin Yayınevi, Ankara 2014, s.205). Vergi yükümlülüğü, özel hukuk sahasında borç ilişkisinden doğan yükümlülüklerden tamamen farklıdır. Nitekim vergi hukuku ilişkisi, yükümlü ile kamu idaresi arasında kamu hukukundan doğan bir alacak/borç ilişkisidir. Bu bağlamda kamu alacağı ilişkisinin bir özelliği, alacaklı konumundaki devletin kural olarak bu alacak üzerinde serbestçe tasarruf edememesidir (KARAKOÇ, s.206-207). Verginin ödenmesi noktasında asıl vergi mükellefi yerine üçüncü kişilerin sorumlu tutulduğu haller söz konusu olabilir. Bu bağlamda vergi sorumlusunu mükelleften ayıran husus vergiyi doğuran olayın mükellefin şahsında doğmasıdır (BİLİCİ, Nurettin: Vergi Hukuku, 37. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara 2016, s.43). Vergiyi doğuran olay ile vergi yükümlülüğü hakkında verdiğimiz bilgiler ışığında kamu alacağının hukuki niteliğinden kaynaklı özel hukuk alanında meydana gelen boşluk potansiyel nedensellik bağı yardımıyla doldurulmalı ve vergi sorumlusuna bağlanan yükümlülüğün kaynağı vergi mükellefinden ayrı tutulmalıdır. Bu da, sonuç itibarıyla vergiyi doğuran olayın temelinde yatan hukuki ilişkiden kaynaklı sorumluluk zincirinde limited şirketten kamu alacağını tahsile yetkili vergi dairesinin üçüncü kişi konumunda olmasını gerektirir.

⁹⁵ ÜLGEN/HELVACI/KAYA/NOMER ERTAN, s.385; KENDİGELEN, Abuzer: Türk Ticaret Kanunu (Değişiklikler, Yenilikler Ve İlk Tespitler), 2. Bası, Oniki Levha Yayıncılık, İstanbul 2012, s.507; YILDIZ, Şükrü: Türk Ticaret Kanunu Tasarısına Göre Limited Şirketler Hukuku, 1. Bası, Arıkan Yayınevi, İstanbul 2007, s.143; BAHTİYAR, Mehmet: Ortaklıklar Hukuku, 14. Bası, Beta Yayınevi, İstanbul 2020, s.460; ÇEBİ, Hakan: Limited şirketler Hukuku, 1. Bası, Adalet Yayınevi, Ankara 2019, s.236.

⁹⁶ ÜLGEN/HELVACI/KAYA/NOMER ERTAN, s.386. Bu düzenlemenin genel hukuk sistemine ve payın devrine ilişkin öngörülüş hükümlere aykırı olduğu, gerçek olmayan bir boşluk olarak kabul edilerek hükmün uygulanmaması gerektiği yönündeki görüş için bkz. DEMİRKAPI, Ertan: Türk Ticaret Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Hükümlerine Göre Limited Ortaklıkta Payın Devri, 1. Bası, Güncel Hukuk Yayınları, İzmir 2008, s.408 ve 409. Hatta ileri sürüldüğü üzere tescile kurucu nitelik bahşedilmesinde dahi ticaret sicilin özelliği dikkate alındığında böyle bir istisnanın öngörülmesinin söz konusu olmadığı yönünde bkz. DEMİREL, dipnot 874, s.240.

tescilinin bildirici olmasının sicile güven ilkesiyle çelişmediği⁹⁷ fikrindeyiz. Zira tescilin bildirici nitelikte olması halinde tescilden önce doğmuş ve üstünde tasarruf yetkisi kullanılabilir hale geldiğinden ötürü üçüncü kişinin korunmasına olan gereksinim daha da artmaktadır⁹⁸. Zaten TTK m.598/3⁹⁹ hükmü sayesinde yolsuz kayda istinaden davranışlarını şekillendiren iyiniyetli kişinin bu güveni istisnaen korunmuş olmaktadır¹⁰⁰. Nitekim ticaret sicilinin olumsuz etkisinin bir sonucu olarak pay devri işleminin -en azından şirket sözleşmesi ile esas sermaye payının devrinin genel kurul onayına bağlı kalmaksızın yapılacağı kararlaştırılması halinde- şirkete bildirilmesi yükümlülüğünün yerine getirilmemesi vergi dairesinin sicildeki görünen duruma dayanmasını haklı kılmaktadır. Her ne kadar TTK’de bildirim kim ya da kimler tarafından yapılması gerektiği konusunda bir belirsizlik söz konusu olsa da bu bildirim devir sözleşmesinin taraflarının her ikisinin -ayrı ayrı ya da birlikte- yapabileceği kabul edilmelidir¹⁰¹. Haliyle devreden müdür sıfatını haiz limited şirket ortağının pay devri işlemi bakımından üçüncü kişi konumundaki vergi dairesi nezdinde yarattığı hukuki görünüşün sonuçlarından sorumlu tutulması gerekir.

Yukarıda değindiğimiz tescili mümkün olan hususların ve potansiyel nedensellik bağı kavramının kapsamının doğru bir şekilde belirlenmesi ile ticaret sicili kayıtları nezdinde özellikle vergi dairesinin üçüncü kişi sıfatına sahip olduğu gösterilmiştir. Bu tespiti doğrulayan, yani vergi dairesinin üçüncü kişi konumunda olduğunu kanıtlayan¹⁰² iki ayrı hukuki dayanak¹⁰³ daha gösterilebilir. Bunlardan birincisi, 7263 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun¹⁰⁴, un 23. maddesidir. Bu hükmün lafzından dolaylı bir çıkarımda bulunulacak olursa anonim şirketlerin temsili bakımından kamu kurum ve kuruluşlarının ticaret sicili kayıtları nezdinde üçüncü kişi sıfatına sahip olabilecekleri söylenebilir. Bu hükmün TTK m.629/1 hükmünün anonim şirketin temsiline dair yaptığı yollama neticesinde limited şirketler açısından da geçerli olduğunu evleviyetle kabul edebiliriz. Bunlardan ikincisi ise, üçüncü kişilere sicilde gerektiği gibi gözükmeyen gerçek hukuki durum ile sicilin olumsuz etkisinden istifade ederek değişiklikten önceki durum arasında hukuken bir tercih hakkının tanınmaması gerektiği görüşüdür¹⁰⁵. Aksi görüş kabul edilecek olursa vergi dairesi limited şirketten ayrılan ortağın maddi durumuna göre karar vererek hareket etme yolunu tercih edebilir ve vergi borcunun tahsilatında kamu yararının göz ardı edilmesi tehlikesiyle karşı karşıya kalmabilir.

⁹⁷ Sicile güven ilkesinin limited şirket pay devri bakımından geçerli olduğu yönündeki görüş ve buna dair gerekçeler hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. ÖZER, Işık: “Yargıtay Kararları Işığında Limited Şirketlerde Esas Sermaye Payını Devri Ve Pay Defterinin Hukuki Niteliği”, in Topaloğlu, Mustafa/Özer, Işık (ed.), Prof. Dr. Ersin Çamoğlu’na Saygı Günü Şirketler Hukukunun Güncel Sorunları Sempozyumu, Seçkin Yayınevi, Ankara 2019, s.197 vd.

⁹⁸ ÖZER, s.200.

⁹⁹ “Sicil kaydına güvenen iyiniyetli kişinin güveni korunur.”

¹⁰⁰ ÜLGEN/HELVACI/KAYA/NOMER ERTAN, s.385; ARKAN, dipnot 1, s.274; BOZER/GÖLE, s.265; AYHAN/ÇAĞLAR/ÖZDAMAR, s.248. Bir hususun yalnızca tescille üçüncü kişiler hakkında hüküm ve sonuç doğurması istisnaidir. Bkz. KARAYALÇIN, I. Giriş-Ticari İşletme, s.310. Bu bağlamda devrin, üçüncü kişiler açısından ilan önce; ancak tescil anında hüküm ifade edildiği kabul edilmelidir. Bu noktada TTK m.598/3 hükmü TTK’da düzenlenen ticaret siciline dair hukuki sisteme bir istisna teşkil eder. Bkz. ÇEBİ, s.237.

¹⁰¹ YILDIZ, s.140; BAHTİYAR, s.460; ÇEBİ, s.233. Hükmün kimin menfaatinin koruduğu anlayışından hareket ederek benzer yönde görüş için bkz. KENDİGELEN, s.507. Devir sözleşmesinin tarafları devir işleminin tamamlanması için ellerinden geleni yükümlenmektedirler. Bu yükümlülüğün kaynağı devir vaadi sözleşmesidir. Bkz. DEMİRKAPI, s.265. Oysaki payları devralan kişiye tescil başvurusunda bulunma hakkı tanınmadığı yönünde bkz. ÜLGEN/HELVACI/KAYA/NOMER ERTAN, s.385. Bu konuda oluşan boşluğun bilinçli olmadığı yönünde bkz. DEMİRKAPI, s.405-406.

¹⁰² Payın devrinin tesciline ilişkin zorunluluğun kabulü ile sicilin üçüncü kişiler açısından etkisine ilişkin hükümlerin uygulanması gündeme gelecektir. Bu surette devrin üçüncü kişilere bilhassa alacaklı kamu dairelerine karşı ileri sürülebilmesi için tescil ve ilanı arayan yoruma önemli bir hukuki dayanak oluşturacağı yönünde bkz. DEMİRKAPI, s.476.

¹⁰³ Bu iki gerekçenin varlığının temelinde ticaret sicili müdürlüklerinin bildirim yükümlülüğü yatmaktadır. Bu bağlamda ticaret sicili müdürlüklerinin resmî kurumlara bildirim yükümlülüklerinin tek bir yasal düzenleme ile hüküm altına alınmasının uygulamadaki karmaşıklığı sonlandıracağı yönündeki görüş için bkz. ÖZSUNGUR, Fahri: “Ticaret Sicili Müdürlüklerinin Resmî Kurumlara Bildirim Yükümlülükleri”, AÜHFD, 63(3), 2014, S.640. Bu bağlamda ticaret sicili müdürlüklerinin yapmış olduğu işlemler hukuki niteliği itibariyle idari işlem statüsündedir. Bu konu hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. ÖZDAMAR, Mehmet: “Ticaret Sicili Memurunun Tek Başına Yaptığı İşlemlerden Dolayı Başvurulması Gereken Yargı yolu”, Batider, 23(4), 2006, s.292. Kamu gücünü ya da kanunun kendisine verdiği yetkiyi kullanarak yapılan resmi nitelikteki idari işlem ile bu işlemin resmi makamlara yani vergi dairesine bildirilmesi noktasında vergiyi doğuran olaya sebebiyet veren tescili lazım gelen hususta değişikliğe gidilmiş olması anlamına rağmen mevcut kaydın düzeltilmemesi söz konusu olabilir. Bunun neticesinde tescili lazım gelen hususun gerçeğe aykırı olmasından dolayısıyla etkilenen vergi tahsilatını yapma yetkili vergi dairesi üçüncü kişi sıfatına sahip olur.

¹⁰⁴ RG: 28.01.2021; 7263.

¹⁰⁵ BİLGE, Sicil, s.206.

VI. SONUÇ

Borçlar hukukuna egemen olan nispi ilkesi gereği borç ilişkisinden doğan tüm hak ve borçlar yalnızca sözleşenler arasında hüküm ve sonuç doğurmaktadır. Bununla birlikte bu nispi ilkesinin etkilerinin ticaret siciline kaydı gereken hususlar noktasında; yani ticari ilişkilerde sulandırıldığı ve kanun ya da yönetmelikte tesciline cevaz verilen hususlarla sınırlı olmak üzere tüm ticari ilişkilerde üçüncü kişilere de etkide bulunabileceği gerçeği kanun koyucu tarafından öngörülmüştür.

Ticaret sicili kayıtlarında üçüncü kişi kavramını tespit ederken ticaret siciline kaydına cevaz verilen bir hususun varlığı saptanmalıdır. Bundan sonra tescili gereken hususun tescil edilmemesinden hukuki anlamda etkilenmenin dolaylı olup olmadığı sorgulanmalıdır. Şayet doğrudan bir etki var ise artık üçüncü kişiden değil, ilgili sıfatından bahsedilir¹⁰⁶. Pek tabidir ki, bu sorgulama yapılırken de sicile kaydı mümkün olan husus ile buna bağlanan sonuç arasındaki nedensellik bağının niteliği önem arz eder. Burada vergi dairesi özelinde yaptığımız incelemelerde ticaret sicilinin olumsuz etkisinin dolaylı etkisine tanık olmaktadır. Sırf bu yüzden ticaret siciline yapılan kayıt ile üçüncü kişinin tutum ve davranışları arasındaki dolaylı nedensellik bağının somut olayda soyut olarak kurulduğu¹⁰⁷ kabul edilir. Zira ticaret sicilinin olumsuz içeriğinin bilindiği ve üçüncü kişinin bu bilgiye olan güveni kanunen var sayılır¹⁰⁸. Mükellefi belirleyen, vergi alacağını hesaplayan, gerçekleştiren ve toplayan vergi dairesinin bu yetkilerini başından sonuna değin kullanması noktasında ticaret sicili kayıtları yol gösterici niteliktedir. O halde vergiyi doğuran olayın temelinde de ticari nitelikte bir hukuki ilişki yattığına göre bu ilişkiden dolaylı surette etkilenen vergi dairesi genelde limited şirket özelde ortak müdür nezdinde üçüncü kişi konumundadır. Her ne kadar IV nolu başlıkta yer verdiğimiz kararlarda; somut olay, şirket ile iyi niyetli üçüncü kişi arasındaki hukuki işlemle ilgisi bulunmadığından vergi hukukuyla ilgili konularda TTK m.36 ve 37 hükümlerine dayanmanın mümkün olmadığı iddia ediliyor olsa da¹⁰⁹, zaten bu hukuki ilişkiden kaynaklanan bir vergi borcu olması hasebiyle vergi dairesinin üçüncü kişi olarak ticaret sicili kayıtlarındaki -gerçeğe aykırı- görünümünden hareket etmesi soyut güvenin korunmasının bir gereğidir¹¹⁰. Hatta limited şirket ile üçüncü kişinin yetkisiz de olsa bir hukuki işlem yapması sonucunda vergi dairesinin üçüncü kişi olarak değerlendirilmesi gerektiği görüşünün de gerekçeden yoksun olduğunu¹¹¹ belirtmeliyiz. Zira limited şirketin kamu borcunun genel anlamda ödenememesi halinde bundan kaynaklı sorumluluk 6183 sayılı AATUHK m.35 hükmü uyarınca; doğrudan limited şirket ortakları için öngörülmüş kanun hükmüne dayanmaktadır. O halde limited şirket ile bir kişinin hukuki işlemde bulunması halinde bu kişinin üçüncü kişi olarak nitelendirilmesi anlayışı açık kanun hükmü gereği kabul edilmiştir. Oysaki vergi dairesinin üçüncü kişi olarak nitelendirilmesi bakımından böyle bir açıklık söz konusu değildir. Zaten buna da ihtiyaç yoktur. Zira vergi borcunun tahsilinde hem kamu yararının gözetilmesi hem de mükellefin tespitinde ticaret sicili kayıtlarından hareket edilmesi vergi dairesini üçüncü kişi konumuna yükseltmektedir.

¹⁰⁶ Tescil edilecek husus kimin hukuki menfaati ile doğrudan bağlantılı ise, o kişinin ilgili olarak nitelendirileceği yönünde bkz. KARAYALÇIN, I. Giriş-Ticari İşletme, s.290; ÜLGEN/HELVACI/KAYA/NOMER ERTAN, s.362-363.

¹⁰⁷ Benzer yöndeki açıklamalar ve bu konudaki örnek için bkz. VOGT, 2. Kapitel, § 4, N. 162-163, s.342-343.

¹⁰⁸ BİLGE, Sicil, s.200. Benzer yönde bkz. VOGT, 2. Kapitel, § 4, N. 162, s.343.

¹⁰⁹ KARAYALÇIN, Özel Hukukta Meseleler V, s.40. Aynı yöndeki görüş için bkz. GERÇEK, s.51. TTK m.36/4 hükmünün üçüncü kişinin ticaret sicili kayıtlarına güvenerek tacirle hukuki ilişkiye girdiği hallerde uygulanması gerektiği yönündeki görüş için bkz. ARKAN, s.273. Aynı yöndeki görüş için bkz. KAYAR, s.202; ÜNAL, s.5. TTK m.37 açısından aynı yöndeki görüş için bkz. AYHAN/ÇAĞLAR/ÖZDAMAR, s.261-262.

¹¹⁰ Genel olarak sözleşme harici taleplerde ticaret sicilinin olumsuz etkisinin yalnızca hukuki işlemle fonksiyonel bir bağlantı kurulabildiği hallerde özgü olarak üçüncü kişinin korunmayacağı şeklindeki düşünüş biçimi için bkz. VOGT, 2. Kapitel, § 4, N. 157, s.341.

¹¹¹ Sicilin olumsuz etkisi üçüncü kişiler arasında da geçerli olacaktır. Bkz. BİLGE, Sicil, s.208; AYAN, s.477. Üçüncü kişilerin yalnızca tescile yükümlü olan kimseye değil, diğer üçüncü kişilere karşı da sicilin olumsuz etkisinden faydalanacağı yönündeki düşünüş biçiminin nasıl haklı gösterilebileceği hususundaki açıklamalar için bkz. ÜLGEN, s.163 vd. Bu açıklamalardan da anlaşılacağı üzere; bir kişinin üçüncü kişi olarak nitelendirilebilmesi için kayıt ilgisi ile muhakkak bir hukuki işlemde bulunması zorunluluğu yoktur. II nolu başlıkta da üçüncü kişi kavramını irdelerken üçüncü kişi harici kişilerin de olabilmesi buna işaret eder niteliktedir. Sonuç itibarıyla vergi dairesi her halükârda ticaret sicili kayıtları karşısında üçüncü kişi olarak değerlendirilecektir.

KAYNAKÇA

- AKYOL, Şener: Tam Üçüncü Şahıs Yararına Sözleşme, 1. Bası, Fakülteler Matbaası İstanbul 1976.
- ARKAN, Sabih: Ticari İşletme Hukuku, 24. Bası, BTHAE Yayınları, Ankara 2018.
- ARSLANLI, Halil: Kara Ticareti Hukuku Dersleri (Umumi Hükümler), 3. Bası, Fakülteler Matbaası, İstanbul 1960.
- ATEŞ, Derya: “Sözleşme İlişkilerinin Kurulmasında ve Borç İlişkilerinde Üçüncü Kişi” TBB, 151(33), 2020, s.329-359.
- AYAN, Özge: “Ticaret Sicili Kayıtlarının Üçüncü Kişiler Bakımından Etkisi”, Hacettepe HFD, 10(2), 2020, s.462-490.
- BAHTİYAR, Mehmet: Ortaklıklar Hukuku, 14. Bası, Beta Yayınevi, İstanbul 2020.
- BATTAL, Ahmet: “Ticaret Sicilinin Müsbet Fonksiyonunun Ve Temsile İlişkin Sonuçlarının Dış Görünüş Teorisi Açısından İncelenmesi”, Batider, 19(1), 1997, s.83-104.
- BİLGE, Mehmet Emin: Ticaret Sicili (Sicil), 1. Bası, Beta Yayıncılık, İstanbul 1999.
- BİLGE, Mehmet Emin: “Ticaret Sicili İşlemlerinde ‘İlgililer’ Kavramı” (İlgili), Prof. Dr. Fahiman Tekil’in Anısına Armağan, 1. Bası, Beta Yayıncılık, İstanbul 2003, s.363-376.
- BİLİCİ, Nurettin: Vergi Hukuku, 37. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara 2016.
- BOZER, Ali/GÖLE Celal: Ticari İşletme Hukuku, 3. Bası, BTHAE Yayınları, Ankara 2015.
- ÇEBİ, Hakan: Limited şirketler Hukuku, 1. Bası, Adalet Yayınevi, Ankara 2019.
- DEMİREL, Duygu: Ticaret Sicili, 1. Bası, Seçkin Yayınevi, Ankara 2016.
- DEMİRKAPI, Ertan: Türk Ticaret Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Hükümlerine Göre Limited Ortaklıkta Payın Devri, 1. Bası, Güncel Hukuk Yayınları, İzmir 2008.
- DOĞAN, Murat: Tapu Sicilinde Tasarruf Yetkisi Kısıtlamasının Şerhi, 1. Bası, Seçkin Yayınevi, Ankara 2004.
- EREN, Fikret: Borçlar Hukuku Genel Hükümler, 21. Bası, Yetkin Yayıncılık, Ankara 2017.
- GEHRLEIN, Markus: Handelsgesetzbuch, Band 1 §§ 1-342e, (Hrsg: EBENROTH, Carsten Thomas/BOUJONG Karlheinz/JOOST Detlev/STROHN Lutz), 4. Auflage, München 2020.
- GERÇEK, Adnan: Kamu Alacaklarının Tahsil Hukuku, 6. Bası, Ekin Yayınevi, Bursa 2020.
- HUFFER, Uwe: Handelsgesetzbuch, Band 1: Einleitung; §§1-104, Part 1, Herman Staub (Ed.) et al., Grosskommentare Der Praxis, DE GRUYTER, Berlin-New York 1995.
- İMREGÜN, Oğuz: Kara Ticareti Hukuku Dersleri (Genel Hükümler-Ortaklıklar-Kıymetli Evrak), 11. Bası, Filiz Kitabevi, İstanbul 1996.
- KARAKOÇ, Yusuf: Genel Vergi Hukuku, 7. Bası, Yetkin Yayınevi, Ankara 2014.
- KARAMAN COŞGUN, Özlem: “Ticaret Sicili Müdürlüğü Kararlarına İtiraz Edebilecek Kişiler”, İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 16(2), 2017, s.1-13.
- KARAYALÇIN, Yaşar: Ticaret Hukuku (I. Giriş-Ticari İşletme), 3. Bası, Ankara 1968.
- KARAYALÇIN, Yaşar: “Türk Hukukunda Ticaret Siciline Tescilin Etkileri”, Batider, 8(2), 1975, s.1-30.
- KARAYALÇIN, Yaşar: Özel Hukukta Meseleler ve Görüşler (Hukuki Mütalaalar/1992-1996) V (Özel Hukukta Meseleler V), BTHAE Yayınları, 1. Bası, Ankara 1997.
- KAŞAK, Esra: Anonim Şirketlerde Genel Kurul İle Yönetim Kurulu Arasındaki Yetki Dağılımına İlişkin Temel Esaslar (Tipoloji Kuramı ve Kurumsal Yönetim Perspektifinden Yapılan İnceleme İle Birlikte), 1. Bası, On iki Levha Yayıncılık, Ankara 2019.
- KAYAR, İsmail: Ticari İşletme Hukuku, 11. Bası, Seçkin yayınevi, İstanbul 2018.
- KENDİGELEN, Abuzer: Türk Ticaret Kanunu (Değişiklikler, Yenilikler Ve İlk Tespitler), 2. Bası, Oniki Levha Yayıncılık, İstanbul 2012.
- KIRCA, İsmail: “Ticaret Şirketlerinde Temsil Yetkisine Getirilen Ve Tescili Caiz Olmayan Sınırlandırmaların Üçüncü Kişilere Etkisi”, Batider, 17(3), 1994, s.149-158.
- KOLLER, Ingo/KINDLER Peter/ROTH Wulf-Henning/DRUEN Klaus-Dieter/BACH Nina: Handelsgesetzbuch, 9. Auflage, München 2019.
- KREBS, Peter: Münchener Kommentar zum Handelsgesetzbuch, (Hrsg: DRESCHER, Ingo/FLEISCHER Holger/SCHMIDT Karsten), 5. Auflage, München 2021.
- MUTHER, Peter Hendrick: Beck’she online-Kommentar,(Hrsg: HÄUBLEIN, Martin/HOFFMANN-THEINERT Roland), 31. Edition, Stand: 15.01.2021.
- OETKER, Hartmut/PREUß Nicola: Handelsgesetzbuch, 7. Auflage, München 2021.
- OKUTAN, Gül: Ticaret Sicili, 40. Yılında Ticaret Kanunu, İstanbul 1997.
- ÖZDAMAR, Mehmet: “Ticaret Sicili Memurunun Tek Başına Yaptığı İşlemlerden Dolayı Başvurulması Gereken Yargı yolu”, Batider, 23(4), 2006, s. 287-300.
- ÖZER, Işık: “Yargıtay Kararları Işığında Limited Şirketlerde Esas Sermaye Payını Devri Ve Pay Defterinin Hukuki Niteliği”, in Topaloğlu, Mustafa/ÖzerIşık (Ed.), Prof. Dr. Ersin Çamoğlu’na Saygı Günü Şirketler Hukukunun Güncel Sorunları Sempozyumu, Seçkin Yayınevi, Ankara 2019.

- ÖZSUNGUR, Fahri: “Ticaret Sicili Müdürlüklerinin Resmi Kurumlara Bildirim Yükümlülükleri”, AÜHFD, 63(3), 2014, s.623-642.
- ÖZTAN, Bilge: Medeni Hukuk Tüzel Kişilerinde Organ Kavramı ve Organın Fiillerinden Doğan Sorumluluk, 1. Bası, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No: 272, Ankara 1970.
- POROY, Reha/YASAMAN Hamdi: Ticari İşletme Hukuku, 16. Bası, Vedat Kitapçılık, İstanbul 2017.
- SEROZAN, Rona: Medeni Hukuk (Genel Bölüm/Kişiler Hukuku), 7. Bası, Vedat Kitapçılık, İstanbul 2017.
- TANDOĞAN, Haluk: Mukayeseli Hukuk, Hususiyle Türk-İsviçre ve Alman Hukuku Bakımından Üçüncü Şahsın Zararının Tazmini, 1. Bası, Ajans-Türk Matbaası, Ankara 1963.
- TEICHMANN, Artur: Handelsrecht, 3. Auflage, Nomos UTB, Baden-Baden 2013.
- UÇAR, Salter: Hukukumuzda Ticaret Sicili, Tacir ve Esnaf Kavramı, 1. Bası, Alfa Basım Yayım Dağıtım, İstanbul 1993.
- ÜLGEN, Hüseyin: Türk Ticaret Hukukunda Hukuki Görünüş Nazariyesi (Ticari İşletme Bakımından Uygulama), Ankara 1975’den Tıpkı Bası, Vedat Kitapçılık, İstanbul 2005.
- ÜLGEN, Hüseyin/HELVACI Mehmet/KAYA Arslan/NOMER ERTAN N. Fusun: Ticari İşletme Hukuku, 6. Bası, Vedat Kitapçılık, İstanbul 2019.
- ÜNAL, Akın: “Üçüncü Kişilere Etkileri Açısından Ticaret Sicilinin Fonksiyonları (Türk Ticaret Kanun ve Kanun Tasarısına Göre Bir Değerlendirme)”, Legal Hukuk Dergisi, 41(4), 2006, s.1-13.
- VOGT, Hans-Ueli: Der öffentliche Glaube des Handelsregisters (Registerrecht, Vertauenshaftung, Ökonomie der Information), SSHW- Schweizer Schriften zum Handels- und Wirtschaftsrecht Band/Nr. 220, Schulthess Juristischen Medien AG, 2003.
- WAMSER, Frank: Gesellschaftsrecht, (Hrsg: HENSSLER, Martin /STROHN Lutz), 5. Auflage, München 2021.
- YILDIZ, Şükrü: Türk Ticaret Kanunu Tasarısına Göre Limited Şirketler Hukuku, 1. Bası, Arıkan Yayınevi, İstanbul 2007.
- YILMAZ, Asuman: “Türk Ticaret Kanunu’na Göre Ticaret Sicilinde Hukuki Görünüşe Güven (TTK m.37)”, Batider, 30(3), 2014, s.65-94.