



TASFİYE SÜRECİ ÜZERİNE BİR İNCELEME

Murat ÖZDEMİR^(*)

1 - GİRİŞ

Tasfiye, kelime anlamı itibariyle arıtma, ayıklama, temizleme, hesabı kapatma anlamındadır. Hukuksal anlamda ise tasfiye; tüzel kişiliğe haiz şirketlerin fesih ve infisah kararı almaları üzerine, şirketin mevcutlarının paraya çevrilmesi, alacaklarının tahsil edilmesi ve borçlarının ödenmesi ile geriye kalan bakiyenin pay sahiplerine dağıtılması işlemidir. Tasfiye, herhangi bir nedenle faaliyetine son veren, yönetim ya da sahip değiştiren bir teşebbüsün tüm hesaplarının kesin ve nihai olarak kapatılmasıdır. Bir işletmeyi tasfiye etmek, aktifi paraya çevirmek ve borçları da ödemek anlamına gelmektedir. Bir şirketin tasfiye edilmesi, ortaklığın son bulması ve sonraya kalan değerlerin ortaklar arasında paylaşılması hususunu da ihtiva etmektedir.

Kurumlar Vergisi Kanununda tasfiyenin tanımlı yer almamaktadır. Bununla birlikte kurumlar vergisi mükelleflerinin büyük bir bölümünü teşkil eden sermaye şirketlerinde tasfiyeye ilişkin esaslar Türk Ticaret Kanununda düzenlenmiş bulunmaktadır. TTK¹ ya göre; tüzel kişiliği haiz şirketlerin fesih ve infisahı üzerine, şirket mevcutlarının, alacaklarının ve borçlarının tayin ve tespiti ile alacaklarının tahsil, mevcutların nakde tahvil edilerek, kanun ve ana sözleşme hükümlerine göre dağıtılmasını temin eden muamelelere tasfiye denilmektedir. Dolayısıyla tasfiye, temel olarak mevcutların paraya çevrilmesi, alacakların tahsil ve borçların ödenmesi ve kalanın pay sahiplerine hisseleri oranında dağıtılması olduğundan şirket tarafından açılmış olan veya başkaları tarafından şirkete karşı açılmış bulunan bütün davalar ve icra takipleri tasfiye halindeki şirkete geçmektedir.

^(*) Vergi Denetmen Yardımcısı

¹ TÜRK TİCARET KANUNU, <http://www.mevzuat.adalet.gov.tr/html/997.html>

**2- TASFİYENİN UYGULANACAĞI
KURUMLAR**

KVK² 17. madde uyarınca, “Her ne sebeple olursa olsun, tasfiye haline giren kurumların vergilendirilmesinde hesap dönemi yerine tasfiye dönemi geçerli olur” ifadesi yer almaktadır. Tasfiye işlemleri; sermaye şirketlerinde Türk Ticaret Kanununa, kooperatiflerde Kooperatifler Kanununa, özel kanunla kurulmuş iktisadi kamu müesseselerinde Kuruluş Kanunundaki esaslara göre yapılmaktadır. Ticaret ortaklıklarında da her ortaklığın tasfiye biçimi ayrı ayrı olarak TTK’da düzenlenmiştir. Ayrıca tüzel kişiliği olmamasına rağmen, terekenin (miras bırakanın ölümü ile birlikte mirasçılara geçen malvarlığı) de belli hallerde resmi tasfiyesi söz konusu olmaktadır.

2.1- Türk Ticaret Kanunu Uyarınca Anonim Şirketlerde Tasfiye Nedenleri

TTK 434. madde uyarınca anonim şirketlerin aşağıda belirtilen umumi sebeplerden biri ile münfesi hale gelerek tasfiyeye tabi olacakları belirtilmiştir:

- Akdolundukları müddetin sona ermesi,
- Şirket maksadının husulü veya husulünün imkansızlığı,
- Şirket sermayesinin 324. madde gereğince üçte ikisinin zıyaı,
- Pay sahiplerinin beş kişiden aşağıya düşmesi,
- Şirket alacaklılarının 436. maddeye göre talepte bulunması,
- Esas mukavelede bir fesih sebebi tayin edilmiş ise onun tahakkuku,
- Şirketin diğer bir şirketle birleşmesi,

- Şirketin iflasına karar verilmiş olması,
- (Değişik bent: 16/06/1989-3585/5 md.) 388. maddenin ikinci ve dördüncü fıkralarına uygun olarak umumi heyetçe feshe karar verilmiş olması hallerinden birinin mevcudiyeti.

Anonim şirketin tasfiyeye tabii olmasına neden olan hususi haller ise şunlardır³;

a) Pay sahiplerinin sayısının düşmesi veya organların eksikliği: TTK’nın 435-437. maddeleri uyarınca anonim şirketin tescilinden sonra haki pay sahiplerinin sayısının beşten aşağıya düşmesi veya şirketin kanunen lüzumlu organlarından birinin mevcut olmaması yahut genel heyetin toplanamaması durumlarında, pay sahiplerinden veya şirket alacaklılarından birinin Sanayi ve Ticaret Bakanlığı’nın talebi üzerine mahkeme, şirketin durumunu kanuna uygun hale getirmek için uygun bir zaman tayin eder ve buna rağmen durum düzeltilmezse şirketin feshine karar verilir.

b) Esas sermayenin üçte ikisinin kaybı: Bu durumda alacaklılar şirketin feshini dava edebilirler. Ancak, davacının alacağına muteber teminat gösterilmesi halinde fesih kararı verilmez.

c) İflas: Tasfiye, iflas idaresi tarafından icra ve iflas kanunu hükümlerine göre yapılır. Şirket organları temsil yetkilerini ancak iflas idaresi tarafından temsil edilmediği durumlar için muhafaza ederler.

İnfisah veya fesih sebeplerinden birinin gerçekleşmesi ile anonim şirket sona erer. Ancak, tüzel kişiliği ortadan kalkmaz. Şirket, sadece tasfiye gayesiyle sınırlı olmak üzere, tüzel kişiliğini muhafaza eder (TTK mad. 439/2). Tasfiye gayesiyle sınırlı olarak tüzel kişiliğin devamı, hem or-

² KURUMLAR VERGİSİ KANUNU, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>

³ VERGİ DENETMENLERİ DERNEĞİ, GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAME DÜZENLEME REHBERİ 2010: 592-593.

taklarla, hem de üçüncü kişilerle olan münasebetler bakımından geçerlidir. Bu itibarla, şirketin hak ve borçlarında, tasfiye haline girmeden önceki taahhütleri ile bu taahhütlerden doğan sorumluluklarda bir değişiklik meydana gelmez. Şirketin faaliyette bulunduğu devrede, üçüncü kişilerle yaptığı sözleşmeler geçerliliğini muhafaza eder. Şirketin lehine ve aleyhine açılmış davalar, tasfiye halinde de devam eder. Tasfiye halinde borçlanan bir anonim şirket, tasfiye gayesiyle sınırlı olarak hak kazanır, borç altına girebilir. Ancak şirketin gayesinde bir değişiklik meydana gelir. Aktif kazanç sağlama ve ortaklarına paylaşımına gayesi sona erer, yerini pasif, tasfiye gayesi alır. Bu gayeyi aşan her türlü işlem, ehliyet dışı yapılmış sayılır. Tasfiye halinde de anonim şirketin ticari faaliyet unsuru kaybolmakla beraber, tacir sıfatı saklı kalır. Tasfiye gereği yapılan bütün işlemler ticaridir. Bunun için, tasfiye halindeki şirket, ticaret unvanını "tasfiye halinde" sözü eklenmek suretiyle kullanmaya devam eder. Bu bakımdan, tasfiyenin başka bir unvan altında yapılması mümkün değildir⁴.

Tasfiye gayesinin, anonim şirketin ehliyetinde meydana getirdiği sınırlama, dolayısıyla şirket organlarının görev ve yetkilerini de sınırlandırır. Şirket organları, tasfiye halinde de organ sıfatını muhafaza etmekle beraber, yetki ve görevleri, tasfiyenin yürütülebilmesi için zorunlu olan ve niteliği itibarıyla, tasfiye memurlarınca yapılamayan işlere inhisar eder. Çünkü şirket borçlarından dolayı, sadece malvarlığı ile sorumlu bir şirket tipi olduğundan (TTK mad. 269), alacaklıların menfaatleri bilhassa tasfiyede korunmaya değer-

dir. Anonim şirketin en yüksek organı olan ve yetkileri kanunun emredici hükümlerine ve esas sözleşmeye dayanan genel kurul, şirket tasfiye haline girmesiyle, yine organ sıfatını muhafaza eder. Ancak yetki ve görevleri, tasfiyenin yapılabilmesi için zorunlu olan fakat nitelikleri itibarıyla, tasfiye memurlarınca yapılamayan işlemlerle sınırlı kalacaktır. TTK 440. madde hükmüne göre, tasfiye halinde genel kurulun yetki ve görevleri iki bakımdan sınırlandırılmış bulunmaktadır⁵.

2.2- Türk Ticaret Kanunu Uyarınca Limited Şirketlerde Tasfiye Nedenleri

Limited şirketlerin tasfiyeye tabi olacağı haller TTK 549. maddede düzenlenmiştir. Buna göre;

- Şirket mukavelesinde yazılı olan sebeplerin gerçekleşmesi,
 - Mukavelede aksine açık hüküm olmadıkça, esas sermayenin dörtte üçüne sahip olan ortakların dörtte üçünü teşkil eden bir çoğunlukla verecekleri bir kararla,
 - Şirketin iflasına karar verilmesiyle,
 - Ortaklardan birini talebi üzerine ve muhik sebeplerden dolayı mahkeme kararıyla,
 - Kanunda sayılı sair hallerin mevcudiyeti sebeplerinden birin varlığı halinde tasfiye tabi olacaktır. Ayrıca TTK 552. madde uyarınca, tasfiyenin icrası, tasfiye memurlarının azil ve tayinleri, ticaret siciline kaydı silinmesi ve defterlerin saklanması gibi hükümlerin limited şirketin tasfiyesi halinde de uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.
- Tasfiye sürecine başlamadan önce yapılması tavsiye edilen hususlar ise şöyle sıralanabilir: Tasfiye süresi Türk Ticaret Kanununa göre bir yıl-

⁴ [Htp://www.superbilgiler.com/turk-ticaret-kanunundaki-anonim-sirketlerin-tasfiye-sureci.html](http://www.superbilgiler.com/turk-ticaret-kanunundaki-anonim-sirketlerin-tasfiye-sureci.html)

⁵ Uçar., S. Tüm Şirketlerde Fesih ve Tasfiye, Kurulması – Faaliyetleri, Çıkma ve Çıkarılma Halleri, Dağılıma Sebepleri 1996: 150-250.

dır. Tasfiyeye girmeden önce hesap planlarındaki borç ve alacakları mümkün olduğu kadar tasfiye edilmesi gerekmektedir. Tasfiyeye girmeden önce mümkünse demirbaşlar satılmalı ve tasfiyeye giriş bilançosu hazırlanmalıdır. Tasfiye işlemlerini yürütecek tasfiye memurları seçilmelidir (Tasfiye memuru tasfiye döneminin sorumlusudur). Ticaret sicili kayıt işlemleri;

- a) Dilekçe, yetkililer tarafından veya vekaleten imzalanmalı, vekaletin aslı veya onaylı sureti eklenmelidir.
- b) Ortaklar kurulu kararı, noterden onaylı ve iki nüsha olarak düzenlenmelidir.

TASFİYEYE GİRİŞ KARAR ÖRNEĞİ

1. Şirketin faaliyetine devam etmesinde fayda görülmediğinden tasfiye haline girmesine;
 2. Şirket Müdürü ' in tasfiyeye girinceye kadar yaptığı işlemlerden dolayı ibra edilmesine,
- Tasfiye işlemlerini yürütmek üzere TC Uyruklu adresinde ikamet eden 'ın Tasfiye Memuru olarak atanmasına ve tasfiye ile ilgili olarak münferit imzası ile şirketi temsil ve ilzam etmesine oy birliği ile karar verilmiştir.

c) Tasfiye memurlarının "Tasfiye Halinde" ibaresi ile başlayan şirket unvanı altında düzenlenmiş imza beyannamesi, (1 nüsha) noterde düzenlenmiş olmalıdır. Tasfiye girişinin tescili sonrasında Türkiye Sicaret Sicili Gazetesinde alacaklılara çağrıya ait ilanın yapılması gerekmektedir. Bu yapılmadığı takdirde tasfiye süresinin uzaması durumu ortaya çıkmaktadır. Türk Ticaret Kanununa göre bir yıllık bekleme süresi üçüncü ilanın yayımlanma tarihinden itibaren başlamaktadır. Ticaret Sicil Memurluğunda bulunan ilan formları kaşe ve tasfiye memurunun imzası ile ilana verilmelidir.

ALACAKLILARA ÇAĞRI İLANI ÖRNEĞİ**TASFİYE HALİNDE LİMİTED ŞİRKETİ TASFİYE MEMURLUĞUNDAN**

..... Ticaret Sicil Memurluğunda /..... sicil numarası ile kayıtlı şirketimiz; / / tarihinde tasfiyeye girmiş ve tasfiye kararı / / tarihinde tescil edilmiştir.

Şirketimizin borçlu ve alacaklılarının, ellerindeki belgelerle birlikte; bu ilanın üçüncü defa yayınlanmasından itibaren en geç bir yıl içinde adresinde bulunan tasfiye memurluğuna müracaatları ilan olunur.

Tasfiye Memuru
Kaşe ve İmza

d) Tasfiye işlemleri şirket merkezinden farklı bir adreste yürütülecek ise merkez bu adrese nakledilmelidir.

Vergi dairesi müracaat örneği;

1. Dilekçede, tasfiye memurlarının kim olduğu ve tasfiye adresi yazılmalıdır.
2. Sicil tasdikli ortaklar kurul kararı (1 adet)

3. İmza sirküleri (tasfiye memuruna ait)
4. Üç defa yayınlanmak üzere alacaklılara davet ilanı

5. Tasfiyeye giriş sicil gazetesi

6. Tasfiye giriş bilançosu

Ayrıca şu hususlara dikkat edilmelidir;

a) Bir yıllık tasfiye sürecinde tüm beyannameler (KDV varsa Muhtasar) verilmelidir.

b) Tasfiye döneminde tasfiye işlemleri ile alakalı geçici vergi beyannamesi verilmez.

c) Tasfiyeye girildiği tarihten itibaren; tasfiyeye giriş tarihini takip eden dördüncü ayın on beşine kadar bağlı bulunulan vergi dairesine, tasfiye öncesi döneme ait kurumlar vergisi beyannamesi verilmelidir.

d) Tasfiye işlemlerine başlamadan önce aynı yıl içerisinde olsa bile tasfiye dönemi için yeni bir defter (yevmiye+kebir+envanter) tasdik ettirilmeli veya o yılın defterine ara tasdik yapıp tasfiye dönemi kayıtları buraya işlenmelidir.

e) Tasfiye tarihinden itibaren en geç bir ay içerisinde tüm resmi ve özel kurumlara şirketin tasfiyeye girdiği bildirilmelidir (SSK, Ticaret Odası v.b.).

f) Alacaklılara yapılan davet ilanının yayınlandığı üçüncü gazetenin yayın tarihinden itibaren en erken bir yıl sonra ve tüm alacak ve borçlar sıfırlandıktan sonra "Kapanış Ortaklar Kurulu" yapılır ve şirket kapatılır.

g) İflasına karar verilmiş olan tasfiye halindeki özel işletmeler ile şirket ortaklarının, özel işletmenin veya şirketin mahkemece tasfiyesine karar verildiği tarihten itibaren, şirket ortaklarının ve şirket müdürünün bağ kur kaydı sona erdiğinden; şirket ortaklarının ve şirket müdürünün bağ kur kaydını bağ kur dan İB formu ile sildirilmelidir.

h) Tasfiye süresi sona erdiğinde, bilançonun veya nihai hesabın kesinleşmesinden itibaren 15 gün içerisinde son kurumlar vergisi beyannamesi verilmelidir.

2.3- Türk Ticaret Kanunu Uyarınca Eshamlı Komandit Şirketlerde Tasfiye Nedenleri

Eshamlı komandit şirketlerin kuruluş ve işleyişleriyle ilgili usul ve esaslar TTK' nın 475-484. maddelerinde düzenlenmiş bulunmaktadır. Buna göre; komanditerlerin birbiriyle veya komanditerlerin genel kurul ve 3. şahıslarla olan ilişkileri, şirketi idare ve temsil görev ve yetkileri ve şirketten çekilmeleri dışında, bu şirket hakkında aksine hüküm olmadıkça mezkûr kanunda anonim şirketlere ilişkin olarak yer alan hükümlerin uygulanacağı belirtilmiştir.

2.4- Kooperatiflerde Tasfiye Nedenleri

Kooperatiflerin kuruluşuna ve işleyişine ilişkin usul ve esaslar 1163 Sayılı Kooperatifler Kanununda düzenlenmiş bulunup, söz konusu kanunun 81. maddesinde tasfiye nedenleri sıralanmıştır. Buna göre;

a) Ana sözleşme gereğince,

b) Genel kurul kararıyla,

c) İflasın açılmasıyla,

d) Kanunlarda öngörülen diğer hallerde ilgili bakanlığın mahkemeden alacağı karar üzerine,

e) Başka bir kooperatifle bileşilmesi veya devredilmesi suretiyle,

f) Üç yıl süreyle olağan genel kurulun yapılamaması halinde,

g) Amacına ulaşmasının olanaksız olması halinde ilgili bakanlıkça mahkemeden alınacak karar hallerinden birinin varlığı durumunda kooperatifler tasfiyeye tabi olmaktadır.⁶

⁶ Tekin., C. ve Kartaloğlu, E. Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları 2010: 724-725.

2.5- Dar Mükellef Kurumlarda, İş Ortaklıklarında, İktisadi Kamu Kuruluşları, Dernek ve Vakıflara Ait İktisadi İşletmelerde Tasfiye Nedenleri

2005 ve daha önceki hesap dönemlerinde gerçekleştirilen tasfiye işlemlerine ilişkin usul ve esasların düzenlendiği 5422 Sayılı KVK'da dar mükellef kurumların tasfiyesine ilişkin olarak herhangi bir düzenleme veya atıf bulunmamakla birlikte 01/01/2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 5520 Sayılı KVK'nın "Safi kurum kazancı" başlıklı 22. maddesinin 5. fıkrasında mezkur kanunun tasfiye işlemlerine ilişkin hükümlerin aynı şartlarla dar mükellef kurumlar hakkında da uygulanacağı hüküm altına alınmış bulunmaktadır.

5520 Sayılı KVK'nın, 2. maddesinin 7. fıkrası uyarınca; kurumlar vergisi mükelleflerinin kendi aralarında veya şahıs ortaklıkları ya da gerçek kişilerle, belli bir işin birlikte yapılmasını ortalığa yüklenmek ve kazancını paylaşmak amacıyla kurdukları ortaklıklardan bu şekilde mükellefiyet tesis edilmesini talep edenlerin iş ortaklığı olarak değerlendirileceği hüküm altına alınmış bulunmaktadır.

İktisadi kamu kuruluşları ile dernek ve vakıfların iktisadi işletmelerinin tasfiyesi ile ilgili olarak 1 Seri Nolu KVK Genel Tebliğinde açıklamalar yapılmıştır. Buna göre; özel kanunlarında tasfiyeye ilişkin bir hüküm bulunmayan iktisadi kamu kuruluşları ile dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmelerden tüzel kişiliğe haiz olmayanların mükellefiyeti, şahıs işletmelerinde olduğu gibi işin bırakılmasıyla sona erecektir ve tasfiye, mevcut iktisadi kıymetler, ya satılmak ya da bağlı olduğu kurum, dernek veya vakfın fatura edilerek işletmeden çekilmek suretiyle sonuçlandırılacaktır.

3- TASFİYE DÖNEMİ, TASFİYENİN BAŞLANGICI, TASFİYENİN SONU ve TASFİYE BEYANNAMELERİ

KVK'da kurumun tasfiyeye girdiği tarih ile tasfiyenin sona erdiği tarih net bir şekilde belirtilmiştir. KVK'nın 17/1-a maddesi uyarınca tasfiye, kurumun tasfiyeye girmesine ilişkin genel kurul kararıyla başlar ve tasfiye kararının tescil edildiği tarihte sona erer. Faaliyetlerini durdurarak tasfiyeye giren kurumlarda tasfiye beyannamesi, tasfiyenin aynı takvim yılı içinde başlayıp sonuçlanması halinde KVK'nın 14/3. ve 17/2. maddeleri uyarınca, tasfiyenin sonuçlandığı tarihten itibaren otuz gün içinde kurumun bağlı olduğu vergi dairesine verilecektir. Tasfiyeye giriş tarihi ile tasfiyenin sonuçlanma tarihinin farklı olması durumunda, her bir tasfiye dönemine ilişkin tasfiye beyannamesi, tasfiye memuru tarafından tasfiye döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın birinci gününden yirmi beşinci günü akşamına kadar mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine verilecektir. Tasfiyenin sona erdiği döneme ilişkin tasfiye beyannameleri ise tasfiyenin sonuçlandığı tarihten itibaren otuz gün içinde kurumun bağlı olduğu vergi dairesine verilecektir. KVK'nın 17/1-c maddesi uyarınca, tasfiye zararlı kapanırsa tasfiye sonucu önceki dönemlere doğru düzeltilerek alınan fazla vergiler varsa mükellefe iade olunacaktır ve KVK'nın 17/1-d maddesine göre tasfiyeden vazgeçilirse, kurum hakkında tasfiye hükümleri uygulanmayacak; tasfiyeden vazgeçme kararı alındığı tarihten itibaren geçerli olacak, verilen tasfiye beyannameleri normal faaliyet beyannameleri haline gelecektir.

Tasfiye dolayısıyla verilecek olan beyannameler, normal kurumlar vergisi beyannamesi ile aynıdır. Beynamede sadece hesap dönemi yerine konulacak tarihler değişecektir. Türk Ticaret Kanununun 439/2'nci maddesi uyarınca; tasfiye-

ye giren bir şirket, tasfiye amacıyla sınırlı olmak üzere tüzel kişiliğini korur ve ticaret unvanı “tasfiye halinde” ibaresi eklenmek suretiyle kullanılmaya devam eder. Ayrıca KVK 17/3. madde uyarınca, tasfiye beyannamelerinde, bilanço ve gelir tablosu ile tasfiye bilançosuna göre ortaklara dağıtılan paralar ve diğer değerlerin ayrıntılı bir listesi de eklenir.

Tasfiye edilecek varlıklar bilançodaki yazılı değerleriyle tasfiye hesabına devredilerek kapatılır. Bilançoda yer alan aktifi ve pasifi düzenleyici hesaplar da tasfiye hesabına alınarak kapatılır. Bilançolarda yer alan varlıklar tasfiye dönemi değeri ile ya paraya çevrilir ya da devredilir. Borçlar tasfiye dönemindeki değeriyle ya ödenir veya devredilir. Tasfiye dönemi içerisinde yapılan giderler, sağlanan gelirler doğrudan doğruya tasfiye hesabına kaydolunur. Bu kayıtlardan sonra tasfiye sonu bilançosu düzenlenir. Bu bilançoda tasfiye edilmemiş hesaplar ile tasfiye anında borç veya alacak kalanı veren hesaplar yer alır. Tasfiye sonu bilançosunda yer alan hesaplar şöyle kapatılır; sermaye, sermaye unsurları kar ve zararlar ortakların cari hesabına devredilir. Sözleşme şartlarına göre cari hesap kalanları ortakların borç veya alacaklarını gösterecektir. Ortaklar borçları varsa ödeyecekler, alacakları varsa tahsil edeceklerdir⁷.

Örnek 1:

Hesap dönemi takvim yılı olan bir anonim şirket, 11/12/2010 tarihinde tasfiye kararı vermiş ve kurumun tasfiyeye girmesi için genel kurul kararı 15/02/2010 tarihinde tescil edilerek ilan edilmiş ve 30/03/2012 tarihinde tasfiye kararı tescil edilmiştir. Bu veriler doğrultusunda şirketin tasfiye dönemleri şöyle olacaktır;

- 15/02/2010-31/12/2010 (I. tasfiye dönemi)
- 01/01/2011-31/12/2011 (II. tasfiye dönemi)
- 01/01/2012-30/03/2012 (III. tasfiye dönemi)

Örnek 2:

Hesap dönemi takvim yılı olan bir anonim şirketin 10/02/2011 tarihinde verdiği tasfiye kararı 10/03/2011 tarihinde tescil edilmiş ve 20/11/2011 tarihinde düzenlenen son bilanço ve gelir tablosu aynı günkü genel kurul toplantısında kabul edilerek tasfiye kararı tescil edilmiştir. Buna göre; anonim şirketin tasfiye dönemi 10/03/2011-20/11/2011 dönemi olacaktır. 10/02/2011-10/03/2011 dönemine ait olup, tasfiyeye giriş nedeniyle çıkartılan bilançoda görünen kar ya da zarar 2011 yılı haziran ayını birinci gününden yirmi beşinci günü akşamına kadar verilecek bir beyannameyle ayrıca beyan edilecektir. 10/03/2011-20/11/2011 dönemine ait tasfiye beyannameyi ise 20/12/2011 günü akşamına kadar ilgili vergi dairesine verilmelidir.

⁷ www.muhasabenet.net/makale_erol_akgul_limited%20sirketlerin%20tasfiyesi%20ve%20islemleri.html

Örnek 3⁸:

Tasfiye aynı yıl içerisinde sonuçlanırsa;	Tasfiye yıllara sariyse;
Kurumun tasfiyeye giriş tarihi:.....18/01/2006.....	15/04/2006
Tasfiyenin bitiş tarihi:.....12/12/2006.....	04/06/2008
Tasfiye dönemi: 18/01/2006-12/12/2006.....	I. tasfiye dönemi.....15/04/2006-31/12/2006
	II. tasfiye dönemi.....01/01/2007-31/12/2007
	III. tasfiye dönemi.....01/01/2008-04/06/2008

4- TASFİYE KARININ TESPİTİ

5520 sayılı KVK'nın 17/4. maddesi uyarınca, tasfiye halindeki kurumun vergi matrahının tasfiye karı olduğu ve tasfiye karının tasfiye döneminin sonundaki servet değeri ile tasfiye döneminin başındaki servet değeri arasındaki olumlu fark olduğu belirtilmiştir. Tasfiye döneminin başındaki ve sonundaki servet değeri, kavramı anılan maddenin 5. fıkrasında; kurumun tasfiye dönemi başındaki ve sonundaki bilançosunda görülen öz sermaye olduğu, bir yıldan fazla süren tasfiyelerde izleyen tasfiye dönemlerinin başındaki servet değerinin bir önceki dönemin son bilançosunda görülen servet değeri olduğu tanımlanmıştır. Gelir Vergisi 38. madde uyarınca kurumun hesap dönemi sonundaki öz sermayesi ile hesap dönemi başındaki öz sermayesi arasındaki müspet fark ticari kazanç olarak adlandırılmakta ve farka dönem içinde işletmeden çekilen değerler ilave edilmekte, işletmeye ilave edilenler ise indirilmektedir. Ayrıca tasfiye karının tespitinde 5520 Sayılı KVK'nın 8. maddesinde düzenlenen indirilecek giderler, 9. maddesinde düzenlenen zarar mahsubu ile 10. maddesinde düzenlenen diğer indirimler ve 11. maddesinde düzenlenmiş olan kanunen kabul edilmeyen giderlerin de dikkate alınması gerekmektedir.

Örnek 1:

I. tasfiye döneminde 20.000 TL kazanç, II. tasfiye döneminde 150.000 TL kazanç, III. tasfiye döneminde 50.000 TL zarar, son tasfiye döneminde ise 25.000 TL zarar beyan edilmiştir. Buna göre; ilk iki dönemde (20.000+150.000) üzerinden 34.000 TL kurumlar vergisi ödenmiştir. Tasfiyenin nihai ve kesin olan sonucuna göreyse, kurumlar vergisi [(20.000+150.000)- (50.000+25.000) üzerinden] 19.000 TL olarak hesaplanmaktadır ki bu durumda, 15.000 TL kuruma iade edilmelidir.

Örnek 2:

I. tasfiye döneminde 30.000 TL kazanç, II. tasfiye döneminde 40.000 TL kazanç, III. tasfiye döneminde 120.000 TL zarar, son tasfiye döneminde ise 40.000 TL kazanç beyan edilmiştir. Tüm kazançlar 110.000 TL iken zararlar 120.000 TL' dir. Son tasfiye döneminde, bir önceki dönemden gelen 120.000 TL' lik zarar mahsup edilmiş ve mahsup sonrası 40.000 TL tutarında kazanç sağlanmış olduğundan bu şirkete düzeltme yapılarak herhangi bir iade yapılması söz konusu olmayacaktır.

⁸ 1 SERİ NOLU KURUMLAR VERGİSİ KANUNU GENEL TEBLİĞİ,
http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Tebliğler/5520/17.html

5- TASFİYE MEMURLARININ SORUMLULUĞU

Tasfiye memurları, kurumun tahakkuk etmiş vergileri ile tasfiye beyannamelerine göre hesaplanan vergiler ve diğer itirazlı tarhiyatlar için, 2004 Sayılı İcra İflas Kanununun 207. maddesine uygun bir karşılık ayırmadan aynı Kanunun 206. maddesinin dördüncü sırasında yazılı alacaklara ödeme ve ortaklara paylaşım yapamazlar. Aksi halde bu vergilerin asıl ve zamları ile vergi cezalarının şahsen ve müteselsil sorumluluğunda olurlar. Tasfiye memurları ödedikleri vergilerin asıllarından dolayı, tasfiye sırasında kendisine bir iktisadi kıymet aktarılan, tasfiye kalanından pay alan ortaklara rücu edebilirler. Ortakların aldığı değerler vergileri karşılamazsa kanunun 207. maddesine uygun oranlar dahilinde 206. maddesinin dördüncü sırasındaki alacakları tahsil edenlere rücu edebilirler. Adi ve rehinli alacakların sırası hususunda şu ilkelere dikkat edilmelidir; her sıranın alacaklıları aralarında müsavi hakka maliktirler ve bir sıra evvelki alacaklılar alacaklarını tamamen almadıkça sonra gelen sıradakiler bir şey alamazlar. Pay sahiplerinden birinin talebiyle mahkeme dahil haklı sebepler dolayısıyla tasfiyeye memur kimselere azil ve yerlerine yenilerin tayin edebilirler. Genel organ karar vermedikçe tasfiye memurları şirketin aktiflerini pazarlık suretiyle satabilirler. Tasfiye memurları, şirketin tasfiyenin başlangıcındaki hal ve durumunu inceleyerek buna göre envanter defteriyle bilançosunu tanzim eder ve umumi heyetin tasdikine sunarlar. Ayrıca, şirketin cari muamelelerini tamamlamak, pay bedellerinin henüz ödenmemiş kısımlarını icabı halinde tahsil

etmek, aktifleri paraya çevirmek ve şirket borçlarının ilk tasfiye bilançosundan ve alacaklıların daveti neticesinde anlaşılan vaziyete göre şirket mevcudundan fazla olmadığı görülen borçları ödemekle mükelleftirler.

Tasfiye edilerek tüzel kişiliği ticaret sicilinden silinmiş kurumların, tasfiye öncesi ve tasfiye dönemlerine ilişkin olarak yapılacak tarhiyat ve kesilecek vergi cezalarının, müteselsil sorumlu olmak üzere;

- Tasfiye dönemi için tasfiye memurlarından herhangi biri adına,

- Tasfiye öncesi dönemleri için kanuni temsilcilerden herhangi biri adına,

yapılacağı öngörülmektedir. Ayrıca, Kurumlar Vergisi Kanununa eklenen geçici 6. maddeyle, daha önce kesilen ceza ve yapılan tarhiyatlara, tasfiye öncesi ve tasfiye dönemlerine ilişkin olarak tasfiye memurları ile kanuni temsilcilerin sorumluluklarını düzenleyen 17. maddenin 9. fıkrası hükümlerinin uygulanmaması öngörülmüştür. Yapılan düzenlemeyle ayrıca, limited şirket ortaklarının, tasfiye öncesi dönemlerle ilgili bu kapsamda doğacak kamu alacaklarından, şirkete koydukları sermaye hisseleri oranında sorumlu olmaları öngörülmüştür. Düzenleme 03.07.2009 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiş bulunmaktadır⁹.

Teminatlı olup da rehinle karşılanmamış olan veya teminatsız bulunan alacaklar masa mallarının satış tutarından aşağıdaki sıra ile verilmek üzere kaydolunurlar. 2004 Sayılı İcra İflas Kanunu adi ve rehinli alacakların sırasını şu şekilde belirtmiştir:

1. sıra;

- İşçilerin, iş ilişkisine dayanan ve iflasın aşıl-

⁹ 4 SERİ NOLU KURUMLAR VERGİSİ KANUNU GENEL TEBLİĞİ, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>

masından önceki bir yıl içinde tahakkuk etmiş olan ve iş ilişkisinin sona ermesi nedeniyle kazandıkları ihbar ve kıdem tazminatları

- İşverenlerin, işçiler için yardım sandıkları veya sair yardım kurumlarının kurulması veya yaşatılması amacıyla bulunan tesislere, derneklere olan borçları

- İflasın açılmasından önceki son bir yıl içinde tahakkuk etmiş olan ve nakden ifası gerekmeyen nafaka alacakları

2. sıra;

- Velayet ve vesayet nedeniyle malları borçlunun idaresine bırakılan kimselerin bu ilişkiden doğmuş alacakları. Ancak bu alacaklar iflas, vesayet ve velayet devam ettiği sürede veya bunların bitmesini müteakip yıl içinde açılırsa imtiyazlı alacak olur.

3. sıra;

- Özel kanunlarda imtiyazlı olduğu belirtilen alacaklardır.

4. sıra;

- İmtiyazlı olmayan bütün diğer alacaklar bu kapsam içerisinde değerlendirilecektir.

Tasfiyeye giren tüzel kişilerde gerek tasfiyeye girişten önceki ve gerekse tasfiyeye girdikten sonraki dönemlere ait vergi ve cezalara ilişkin tebliğin tasfiye memuruna yapılması, ancak tasfiyenin sona ermesi halinde bu durumun tescil ve ilanı ile şirketin tüzel kişiliği sona erdiğinden tebliğin şirketin ilgili dönemdeki kanuni temsilcisi adına yapılması gerekmektedir. Tasfiye edilerek tüzel kişiliği ticaret sicilinden silinmiş olan mükelleflerin tasfiye öncesi ve tasfiye dönemlerine ilişkin olarak salınacak her türlü vergi tarhiyatı ve kesilecek cezalar, müteselsilen sorumlu olmak üzere; tasfiye öncesi dönemler için kanuni temsilcilerden, tasfiye dönemi için ise tasfiye memurlarından herhangi biri adına yapılır¹⁰.

	Tasfiyesi Sonuçlanmış Şirketler	Tasfiye Halindeki Şirketler	Faaliyeti Devam Eden Şirketler
Tarhiyat	<ul style="list-style-type: none">• Tasfiye öncesi dönemler için kanuni temsilci adına,• Tasfiye dönemi için ise tasfiye memuru adına,	Tasfiye halindeki tüzel kişilik adına	Tüzel kişilik adına
Tebliğat	<ul style="list-style-type: none">• Tasfiye öncesi dönemler için kanuni temsilci adına,• Tasfiye dönemi için ise tasfiye memuru adına,	Tasfiye memuru adına	Kanuni temsilci adına

¹⁰ ÖZDEMİR, M., ve A, FATMA,(2011). TASFİYESİ SONA EREN KURUMLARDA TAKİP YÖNTEMİ. http://www.alo-maliye.com/2011/muharrem_ozdemir_tasfiyesi_sona_eren.htm

6- TASFİYE ZAMANAŞIMI

Aynı dönem içinde biten tasfiye döneminde zamanaşımı olarak herhangi bir farklılık yoktur. KVK 17/b maddesi uyarınca; “tasfiyenin başladığı takvim yılı içinde sona ermesi halinde tasfiye dönemi, kurumun tasfiyeye girdiği tarihten başlar ve tasfiyenin bittiği tarihe kadar devam eder.” Ancak, birden fazla takvim dönemini içeren tasfiye işlemlerinde zamanaşımı tasfiyenin sonuçlandığı yılı izleyen takvim yılından itibaren başlar ve beşinci yılın sonunda son bulur. Bu zamanaşımı tasfiye tarh zamanaşımıdır. Kanun hükmünde ayrıca belirtilmediği için tahsil zamanaşımında genel hükümler uygulanacaktır.

Örnek:

24/06/2006 tarihinde tasfiyeye giren bir kurumda, tasfiye 24/06/2010 tarihinde sonuçlanmışsa tarh zamanaşımı 01/01/2011’den başlayacak ve 31/12/2015 tarihinde son bulacaktır. Tarhiyat dava aşılardan kesinleşmişse, tahsilat zamanaşımı tarihi de 01/01/2015’de başlayıp 31/12/2019’ da son bulacaktır.

7- TASFİYEDEN VAZGEÇİLMESİ ve TASFİYENİN KALDIRILMASI

Tasfiye haline giren şirketin ehliyeti tasfiye gayesiyle sınırlandırılmıştır. Tasfiye haline giren şirkette organlar varlıklarını sürdürmeye devam etmektedirler. Ancak organların yetki ve görevlerine sınırlandırılma getirilmektedir. Bu sınırlandırma esas olarak kazanç sağlama amacına yöneliktir. Dolayısıyla kazanç sağlama amacına yönelik olmayan iş ve işlemler açısından bir sınırlama söz konusu değildir. Şirketin tasfiye durumundan çıkarılması ve varlığını devam ettirmesi kazanç sağlamaya yönelik iş ve işlem olmadığından şirketin karar organları (Ortaklar kurulu ve genel kurul) bu yönde karar almaya hak ve yetkileri mevcuttur. Limitet şirketlerin, gerekli şartların yerine getirilmiş olması kaydıyla, kanunda ön görülen karar alma nisapları ile tasfiye halinin kaldırılması yönünde karar alınması mümkündür¹¹.

Tasfiyeden vazgeçilmesi halinde, kurum hakkında tasfiye hükümleri uygulanmaz. Bu durumda tasfiyeden vazgeçme kararı, bu kararın alındığı tasfiye döneminin başından itibaren geçerli olacak, tasfiyeden vazgeçme kararının alındığı tarihe kadar verilen tasfiye dönemi beyannameleri, normal faaliyet beyannameleri yerine geçecektir. Tasfiyeden vazgeçilen kurumun geçici vergiyle ilgili yükümlülükleri de tasfiyeden vazgeçilmesine ilişkin kararın alındığı tarihi kapsayan geçici vergilendirme dönemi başından itibaren başlayacaktır.

Örnek 1¹²:

Kurumun tasfiyeye giriş tarihi.....	14/02/2006
Tasfiyeden vazgeçme tarihi.....	15/04/2008
I. tasfiye dönemi.....	14/02/2006-31/12/2006
II. tasfiye dönemi.....	01/01/2006-31/12/2007
Normal beyan dönemi.....	01/01/2008-31/12/2008

¹¹ www.muhasabenet.net/makale_erol_akgul_limited%20sirketlerin%20tasfiyesi%20ve%20islemleri.html

¹² VERGİ DENETMENLERİ DERNEĞİ, BEYANNANME DÜZENLEME REHBERİ 2010: 603.

Tasfiyeden vazgeçme kararının alındığı tarihin içinde bulunduğu yıl başı itibariyle normal beyan dönemine geçilmekte ve söz konusu tasfiyeden vazgeçme kararına ilişkin tarihin (15/04/2008) içinde bulunduğu üç aylık geçici vergi döneminin başından (01/04/2008) itibaren geçici vergi yükümlülüğü başlamaktadır.

Örnek 2:

Tüm ticari mal, demirbaş vs. satılıp tüm borçlar ödenip alacaklar tahsil edildiğinde aşağıdaki gibi bir bilanço oluştuğunu varsayacak olursak;

Aktif			Pasif	
100 Kasa	3.000	500	Sermaye	20.000
102 Bankalar	7.000	570	Geçmiş Yıl Karları	20.000
		580	Geçmiş Yıl Zararları	25.000
		591	Dönem Net Zararı	2.000

Kar zarar hesapları kapatılacak varsa kalan varlıklar ve öz kaynak kalemleri ortaklara hisseleri oranında dağıtılarak kapatılacaktır. (örnek. 2 ortaklı bir şirket)

----- / -----			
570 Geçmiş Yıl Karları	20.000		
	580 Geçmiş Yıl Zararları		20.000
----- / -----			
----- / -----			
131 Ortaklardan Alacaklar	1.500		
131.01 A Ortağı			
131 Ortaklardan Alacaklar	1.500		
131.02 B Ortağı			
	100 Kasa		3.000
----- / -----			
----- / -----			
131 Ortaklardan Alacaklar	3.500		
131.01 A Ortağı			
131 Ortaklardan Alacaklar	3.500		
131.02 B Ortağı			
	102 Bankalar		7.000
----- / -----			

----- / -----		
131 Ortaklardan Alacaklar	2.500	
131.01 A Ortağı		
131 Ortaklardan Alacaklar	2.500	
131.02 B Ortağı		
580 Geçmiş Yıl Zararları		5.000
----- / -----		
----- / -----		
131 Ortaklardan Alacaklar	2.500	
131.01 A Ortağı		
131 Ortaklardan Alacaklar	2.500	
131.02 B Ortağı		
591 Dönem Net Karı		5.000
----- / -----		
----- / -----		
500 Sermaye	20.000	
331 Ortaklara Borçlar		10.000
331.01 A Ortağı		
331-02 Ortaklara Borçlar		10.000
331.01 A Ortağı		
----- / -----		
----- / -----		
331 Ortaklara Borçlar	10.000	
331.01 A Ortağı		
331-02 Ortaklara Borçla	10.000	
331.02 B Ortağı		
131 Ortaklardan Alacaklar		10.000
131.01 A Ortağı		
131 Ortaklardan Alacaklar		10.000
131.02 B Ortağı		
----- / -----		

8- TASFİYE İŞLEMLERİNİN İNCELENMESİ

Tasfiye işlemlerinin incelenmesi talebini içeren dilekçenin vergi dairesine verilmesinden itibaren en geç üç ay içinde vergi incelemesine başlanılacak, vergi incelemesinin bitmesini takip eden otuz gün içinde de vergi dairesi, söz konusu vergi incelemesinin sonucunu tasfiye memurlarına bildirecektir. Buna göre, kurumdan aranan vergilerin sonucu alınıncaya kadar tasfiye memurlarının kanunun

17. maddesine göre var olan sorumlulukları devam edecektir. Maliye Bakanlığı, mükelleflerin hukuki statülerini, faaliyet gösterdikleri alanları ve tasfiyeye giriş tarihindeki aktif büyüklüklerini dikkate alarak tasfiye işlemlerine inceleme yaptırmamak yetkisine sahiptir.

9- SONUÇ

Tasfiye gerek vergi inceleme elemanları açısından gerekse tasfiyeye tabii olan şirketlerin yöneticileri açısından önem arz eden bir konudur. Bu bağlamda, tasfiye işlemlerinin eksiksiz yapılması ve tasfiye sürecinin doğru bir şekilde yönetilmesi için dikkate değer bazı noktaların açıklığa kavuşturulması gerekmektedir. Yapılan bu çalışmada tasfiye sürecinin kapsamlı bir analizinin yapılması hedeflenmiş ve tüm ilgililere geniş bir literatür sunulması arzulanmıştır.

KAYNAKÇA

- ÖZDEMİR, M., ve A, FATMA,(2011). TASFİYESİ SONA EREN KURUMLARDA TAKİP YÖNTEMİ. http://www.alomaliye.com/2011/muharrem_ozdemir_tasfiyesi_sona_eren.htm, Erişim Tarihi: 25 /04.2011
- Türk Ticaret Kanunu, <http://www.mevzuat.adalet.gov.tr/html/997.html>, erişim tarihi: 15/04/2011.
- 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>, Erişim Tarihi: 17/04/2011.
- 1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Tebliğler/5520/17.html,Erişim Tarihi: 17/04/2011.
- 4 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>, Erişim Tarihi: 17/04/2011.
- Soygür., N. (1999). *Ticaret Hukuku Cilt II*

Şirketler. İstanbul.

- Vergi Denetmenleri Derneği, (2010). *Be-yanname Düzenleme Rehberi*. Semih Ofset, Ankara.
- Tekin, E., ve Kartaloğlu, E. (2010). *Kurum-lar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları*. Uygulama Yayıncılık, 2. Baskı, İstanbul.
- Akgül, E. (2007). Limited Şirketlerin Tasfiyesi Ve İşlemleri. www.muhasabenet.net/makale_eroI_akgul_limited%20sirketlerin%20tasfiyesi%20ve%20islemleri.html
- Uçar., S. (1996). *Tüm Şirketlerde Fesih ve Tasfiye, Kurulması – Faaliyetleri, Çıkma ve Çıkılma Halleri, Dağılma Sebepleri*, İstanbul.
- Türk Ticaret Kanunundaki Şirketlerin Tasfiye Süreci, (2011). [Http://www.superbilgi.com/turk-ticaret-kanunundaki-anonim-sirketlerin-tasfiye- sureci.html](http://www.superbilgi.com/turk-ticaret-kanunundaki-anonim-sirketlerin-tasfiye-sureci.html)